



Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali

Esperienze italiane e internazionali
a confronto

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE
GLI APPROFONDIMENTI



La necessità di orientare l'agire delle amministrazioni pubbliche verso la produzione di risultati misurabili e valutabili è uno dei cardini sui quali si impenna il vasto processo di riforma delle Amministrazioni Pubbliche. Per sostenere questa significativa parte del processo di modernizzazione in atto e, in particolare, a supporto dell'attuazione del d. lgs. n. 286/99, il Dipartimento della Funzione Pubblica, UIPA, ha promosso il progetto finalizzato Controllo di Gestione: Best Practices. Identificare, analizzare e diffondere esperienze significative di CdG: questa la modalità scelta dal progetto per promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni.

"Il Controllo di Gestione nelle Amministrazioni Centrali: esperienze italiane ed internazionali a confronto" raccoglie gli interventi che esperti "addetti ai lavori" e illustri esponenti del mondo accademico italiano ed internazionale hanno presentato in occasione dei workshop organizzati dal Progetto. Combinando riflessioni teoriche e riferimenti a sperimentazioni concrete, il volume propone riflessioni e approfondimenti relativi a tematiche che muovono dalle logiche, i percorsi e le criticità dei processi di introduzione della programmazione per obiettivi, allo sviluppo dei sistemi di controllo di gestione, alla progettazione di un sistema di indicatori per la misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche centrali. La finalità perseguita è duplice: ampliare i riferimenti concettuali in materia di controllo di gestione e stimolare la concreta attuazione facendo tesoro delle esperienze di misurazione dei risultati già avviate anche in altri Paesi.

Controllo di Gestione: Best Practices è un progetto promosso dal Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA – per sostenere il significativo processo di riforma e di modernizzazione delle pubbliche amministrazioni e, in particolare, a supporto dell'attuazione del d. lgs. n. 286/99.

Identificare, analizzare e diffondere esperienze significative di controllo di gestione: questa la modalità scelta dal progetto per promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del controllo di gestione nelle pubbliche amministrazioni.

Hanno contribuito alla stesura del volume:

RICCARDO MUSSARI

Università di Siena

Responsabile del Progetto finalizzato "Controllo di Gestione: Best Practices" - Dipartimento della Funzione Pubblica

GIORGIO TINO

Capo del Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze

LAWRENCE JONES

Naval Postgraduate School

Monterey - California - USA

KLAUS LÜDER

German Postgraduate School of Administrative Sciences - Speyer - Germania

LUCA ANSELMINI

Università di Pisa

KUNO SCHEDLER

Università di San Gallo - Svizzera

JAMES GUTHRIE

Macquarie Graduate School of Management
Sydney - Australia

LINDA ENGLISH

School of Accounting - University of Sydney - Australia

GIOVANNI AZZONE

Politecnico di Milano

MARCO MENEGUZZO

Università di Roma Tor Vergata



A CURA DI RICCARDO MUSSARI

Il controllo di gestione nelle amministrazioni centrali

esperienze italiane e internazionali a confronto

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE
GLI APPROFONDIMENTI



Rubbettino

Alla realizzazione di questo volume hanno concorso molti ed autorevoli Autori; a tutti loro desidero esprimere la mia gratitudine per la disponibilità e l'elevato livello del contributo offerto e per essersi resi disponibili al confronto con i rappresentanti delle amministrazioni che hanno partecipato ai diversi workshop.

Un sincero ringraziamento va ai componenti del Comitato di pilotaggio del progetto ed alle istituzioni che li hanno designati: Roberto Bertoli per l'Upi, Fausto Desideri per l'Anci, Francesco Capra per l'Acelp, Giovanni Azzone per la Presidenza del Consiglio dei Ministri, Anna Maria Villa per il Dipartimento della Funzione Pubblica. Ancora una volta, i suggerimenti, le critiche e gli apprezzamenti delle persone ricordate si sono rivelati preziosi.

Sincera gratitudine va a Bruna Cammarano ed all'amico e collega Eugenio Caperchione per la preziosa collaborazione prestata.

Un particolare ringraziamento al Direttore dell'Uipa, dott.ssa Pia Marconi, sempre prodiga di suggerimenti e disponibile ad indicare soluzioni rapide ed efficaci.

Indice

Presentazione	p. 7
Introduzione	9
Il controllo di gestione nei ministeri Giorgio Tino	11
<i>Best practices</i> e controllo di gestione nell'esperienza del governo statunitense Lawrence Jones	18
I sistemi di contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni centrali in Europa: situazione attuale e sviluppi futuri Klaus Lüder	33
Un sistema contabile integrato a supporto delle P.A. Luca Anselmi	42
L'elaborazione di indicatori di performance e di sistemi di misurazione nelle istituzioni pubbliche Kuno Schedler	55
Il ruolo degli indicatori nel processo di programmazione nelle amministrazioni dello Stato Giovanni Azzone	79
Apprendere dalle esperienze internazionali di riforma del management pubblico: i sistemi di controllo di gestione James Guthrie e Linda English	101
Amministrazione centrale ed agenzie operative: i nuovi laboratori del controllo strategico e del controllo di gestione Marco Meneguzzo	117

Presentazione

Il controllo di gestione è uno strumento fondamentale nel processo di rinnovamento e riqualificazione che le amministrazioni pubbliche sono sempre più pressantemente chiamate a compiere, non soltanto nel nostro Paese, ma ovunque sia sentita l'esigenza di politiche pubbliche efficaci e realmente rispondenti ai bisogni dei cittadini e di servizi pubblici di qualità, ottenuti attraverso l'efficiente impiego delle risorse.

Proprio in società complesse e nelle quali lo sviluppo economico è avanzato, si avverte in modo più netto la criticità del ruolo che il settore pubblico può e deve rivestire per consentire il pieno dispiegarsi di tutte le energie e le potenzialità, latenti ed espresse, che solo opportunamente incanalate, sostenute ed organizzate possono soddisfare le molteplici esigenze della comunità. Le amministrazioni pubbliche non sempre si sono avviate tempestivamente sulla via dell'innovazione ed i nuovi problemi che la globalizzazione mette in risalto non fanno che rendere più urgente lo sviluppo di soluzioni agili ed adeguate.

I principi di sussidiarietà e di devoluzione delle funzioni verso le amministrazioni più vicine ai cittadini e la presenza sullo scenario di una pluralità di soggetti – cittadini, imprese, amministrazioni, organizzazioni non profit, nonché associazioni e reti sempre più trasversali rispetto alle tradizionali categorie – che partecipano all'elaborazione ed all'attuazione delle politiche pubbliche rendono più complesso e delicato, ma anche più prezioso, il ruolo delle amministrazioni centrali.

La capacità di integrare, mediare, compensare, stimolare gli apporti dei vari attori – in una parola: di contribuire in maniera decisiva al funzionamento complessivo del sistema – è quella propria e qualificante dei livelli di governo centrale. Il ruolo che le amministrazioni sono chiamate a rivestire è difficile e presuppone il cambiamento, per stare al passo con l'ambiente nel quale operano e perché le innovazioni devono produrre quei miglioramenti concreti, visibili e duraturi che cittadini ed imprese legittimamente si attendono.

Una delle vie attraverso le quali il cambiamento può attuarsi passa attraverso l'orientamento dei processi e dei comportamenti gestionali verso logiche manageriali imperniate su sistemi di pianificazione, programmazione e controllo dei risultati. Risultati non di astratte procedure, ma dell'agire di persone concrete, che devono essere messe in grado di raggiungere i propri obiettivi e che saranno valutate in base alle capacità dimostrate di produrre prestazioni misurabili ed apprezzabili.

Non vi sono soluzioni univoche o un modello preconfezionato a cui aderire: i miglioramenti sono costruiti dalle amministrazioni in larga parte attraverso la produzione, l'accumulo, lo scambio ed il ripensamento critico di esperienze e conoscenze. Per questo, il confronto con diverse realtà, anche con quelle apparentemente distanti, è il mezzo di apprendimento più proficuo. In larga misura, le esigenze di cambiamento e le aspirazioni al miglioramento delle prestazioni sono avvertite in termini analoghi da numerosi Paesi, più o meno vicini al nostro nelle tradizioni e nel-

l'ordinamento amministrativo, ma ai quali siamo accomunati dalla ricerca di soluzioni efficaci e concretamente percorribili.

In questo scenario, l'iniziativa del Dipartimento della Funzione Pubblica "Cantieri: proposte per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche" si propone come un luogo di confronto, un punto di riferimento ed una rete che idealmente collega ed avvicina tutte le persone impegnate a migliorare le amministrazioni per migliorare la qualità della vita dei cittadini e le condizioni di competitività delle imprese. Ed è in quest'ottica e con questi convincimenti che si propongono, raccolte in un pratico ed agile volume, le esperienze di controllo di gestione sviluppate da amministrazioni centrali italiane ed internazionali e presentate nel corso dei numerosi *workshop*

organizzati, nel corso dei suoi quasi due anni di vita, dal progetto finalizzato "Controllo di gestione: *best practices*". L'obiettivo, ancora una volta, è di stimolare il dibattito, discutendo le esperienze e le proposte ma, soprattutto, di fornire spunti e riferimenti, concettuali e tratti dalla prassi, per chi è chiamato a sperimentare, sviluppare e continuamente migliorare nel proprio lavoro quotidiano le nuove risposte e le nuove soluzioni che tutti noi ci attendiamo.

Pia Marconi

Direttore Generale dell'Ufficio
per l'Innovazione
delle Pubbliche Amministrazioni

Introduzione

Il processo di rinnovamento delle amministrazioni pubbliche italiane si propone, fra i suoi numerosi ed ambiziosi obiettivi, di ridisegnare i modelli gestionali, ponendo la produzione di risultati misurabili e valutabili quale premessa per l'ottimizzazione della performance pubblica e, al contempo, quale principio di legittimazione dell'azione amministrativa.

In analogia con quanto verificatosi in altri contesti pubblici europei ed extraeuropei, il percorso di modernizzazione dei lineamenti organizzativi e di funzionamento delle amministrazioni, tanto centrali che locali, ha avuto nei principi del New Public Management la sua principale fonte di ispirazione e nell'adozione di modelli di programmazione per obiettivi e controllo dei risultati una delle sue caratteristiche fondamentali.

“Il Controllo di Gestione nelle Amministrazioni Centrali: esperienze italiane ed internazionali a confronto” è una testimonianza delle sperimentazioni di controllo di gestione realizzate in Italia ed all'estero, in particolare nell'ambito di amministrazioni centrali. Il volume raccoglie alcuni interventi presentati da relatori italiani e stranieri in occasione dei workshop che sono stati organizzati nell'ambito del Progetto Finalizzato “Il Controllo di Gestione: analisi, comparazione e diffusione delle best practices” promosso dal Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA.

Il Progetto, avviato nel Marzo 2000, è stato concepito come uno strumento di ausilio alle amministrazioni centrali e locali per dare concreta attuazione alle disposizioni normative in

materia di controlli interni; in particolare, attraverso le numerose attività poste in essere nell'ambito del Progetto, si è puntato a promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del controllo di gestione (CdG) nelle amministrazioni partecipanti.

La metodologia adottata per realizzare questi obiettivi di ampia portata è stata quella di individuare, analizzare e diffondere un insieme significativo di *best practices* relative all'impianto ed allo sviluppo dei sistemi di CdG. Le iniziative intraprese allo scopo ed i servizi offerti alle Amministrazioni partecipanti – *scambio di personale fra amministrazioni con gradi diversi di esperienza, azioni di accompagnamento per l'avvio del controllo di gestione, workshop, forum telematici* – sono state, in particolare, mirate a facilitare il trasferimento di esperienze “di successo” ed a creare e sostenere il network professionale fra gli operatori. Il rilievo accordato alle dimensioni organizzative, culturali, sociali e comportamentali del CdG è teso a sottolineare la natura di pratica sociale, incentrata sul ruolo e sull'esperienza delle persone che ne sono protagoniste. Questa impostazione concettuale, che ha ispirato il Progetto fin dal suo avvio, si accompagna alla convinzione che il CdG non possa limitarsi ad un insieme di strumenti tecnico-contabili, che pur ne costituiscono il supporto indispensabile, ma possa e debba giocare un ruolo fondamentale nel processo di innovazione delle amministrazioni.

In questa “linea di pensiero” che ha orientato tutte le attività ed i servizi del Progetto, si

inserisce naturalmente questo testo. Combinando riflessioni teoriche e riferimenti a sperimentazioni concrete, il volume propone le riflessioni e gli approfondimenti di esperti “addetti ai lavori” e di illustri esponenti del mondo accademico italiano ed internazionale. Gli interventi spaziano lungo tematiche che muovono dalle logiche, dai percorsi e dalle criticità dei processi di introduzione della programmazione per obiettivi, allo sviluppo dei sistemi di controllo di gestione, alla progettazione di un sistema di indicatori per la misurazione della performance nelle amministrazioni pubbliche centrali.

Questo volume nasce dalla convinzione che il confronto tra l’esperienza italiana e quella di altri Paesi che, richiamandosi ai principi del New Public Management, vantano oggi una pratica più lunga e significativa nella implementazione di sistemi per il CdG, sia un formidabile strumento di diffusione e condivisione delle conoscenze ed una valida fonte di riflessioni sui percorsi di riforma già intrapresi, sui possibili sviluppi futuri, sugli errori da evitare e sulle eccessive semplificazioni che, a volte, accompagnano i processi di riforma del settore pubblico.

Questo volume, come gli altri pubblicati nell’ambito del Progetto, è stato concepito, per un verso, col proposito di ampliare i riferimenti concettuali in materia di CdG e, per

l’altro, allo scopo di stimolare la concreta attuazione facendo tesoro delle esperienze di misurazione e controllo dei risultati già avviate anche in altri Paesi. In tale ottica, “Il Controllo di Gestione nelle Amministrazioni Centrali: esperienze italiane ed internazionali a confronto” consente di arricchire e completare i contenuti e le prospettive di analisi del “Manuale Operativo per il Controllo di gestione”, del CD-ROM “Galleria delle esperienze” e, infine, dell’analisi, di prossima pubblicazione, sui sistemi di CdG nell’Amministrazione Finanziaria dello Stato.

L’obiettivo che ci siamo posti è di presentare dei prodotti editoriali che risultino tra loro complementari: il Manuale propone percorsi logici e metodologici, nonché indicazioni tecniche ed esempi concreti per l’attuazione del CdG; la Galleria raccoglie e testimonia, in modo più ampio, la gamma delle soluzioni adottate dalle amministrazioni; l’analisi dell’esperienza ministeriale approfondisce il tema in un comparto specifico ed in un contesto organizzativo differenziato, mentre la panoramica internazionale consente di allargare l’orizzonte delle sperimentazioni sia sul piano operativo che su quello delle proposte metodologiche e di rielaborazione concettuale.

Riccardo Mussari

Il controllo di gestione nei ministeri

Nel corso dell'ultimo decennio la Pubblica Amministrazione è stata oggetto di numerosi interventi di riforma che, tra l'altro, hanno comportato l'introduzione delle prime forme di controllo della gestione finalizzate al perseguimento di più elevati livelli di efficienza, efficacia ed economicità della stessa. Poniamoci subito alcune domande.

Perché, ad oltre sette anni dall'emanazione del D.Lgs. 29/93 e ad oltre un anno dal riordino dei meccanismi e degli strumenti del controllo interno attraverso il D.lgs. 286/99, le esperienze di concreta implementazione ed esercizio di sistemi di controllo di gestione (siano essi strategici che direzionali) sono ancora limitate nella Pubblica Amministrazione Centrale? Perché i manager delle Amministrazioni ancora non avvertono la necessità di dotarsi di strumenti per il governo delle strutture e delle attività loro affidate? Perché i dirigenti ed i funzionari chiamati allo sviluppo ed all'applicazione dei sistemi di controllo di gestione hanno incontrato ed incontrano tuttora resistenze, diffidenze ed ostacoli di ogni tipo nell'esercizio della loro funzione?

La risposta a tali domande è da ricondurre principalmente agli scarsi investimenti, concettuali e finanziari, dedicati all'individuazione delle cause che, viceversa, hanno portato al successo in altri contesti. Il workshop che, nella sessione pomeridiana, sarà coordinato dal Servizio per il controllo interno del Ministero delle finanze intende fornire alcuni contributi sull'argomento attraverso l'esame di casi di reale successo nello sviluppo di sistemi di controllo di gestione nelle Amministrazioni Pubbliche Centrali. Riteniamo che l'esame delle condizioni di contesto originario che hanno consentito il successo di tali esperienze può condurre all'individuazione degli elementi di base da cui possono concretamente nascere e svilupparsi efficaci sistemi e processi di controllo di gestione.

Lo scopo del nostro contributo si sostanzia, coerentemente alle finalità del workshop pomeridiano, nell'individuazione delle pre-condizioni per una reale implementazione di un sistema di controllo di gestione. Tale contributo, ovviamente attraverso le eventuali e necessarie "personalizzazioni" ai casi specifici, può offrire, per le istituzioni che si apprestano allo sviluppo di sistemi di controllo, utili spunti di riflessione sul modello logico da assumere a riferimento per un corretto impianto dei sistemi stessi; in altri termini, mediante l'esplicitazio-

ne dei fattori critici di successo e degli elementi ostativi al cambiamento, speriamo di fornire agli operatori interessati al processo di implementazione un percorso applicativo virtuoso.

Il contributo si sviluppa lungo un percorso di analisi inevitabilmente complesso. Complesso non tanto perché si vuole complicare artatamente la materia bensì in quanto, purtroppo, complesso è il problema, come del resto a voi ben noto. Infatti, il controllo di gestione è comune materia tecnica, di una tecnica a noi operatori pubblici spesso ostica, ed è applicata ad istituzioni la cui gestione è spesso di non semplice interpretazione e linearità. E poi il contesto normativo relativo al controllo di gestione, cui dobbiamo necessariamente riferirci, si è caratterizzato per un'elevata dinamicità nel corso degli ultimi anni non contribuendo alla stabilizzazione dei sistemi e dei processi di controllo. La nostra analisi, quindi, da un lato, si focalizza sulla visione della dinamica di trasformazione, e, dall'altro, sulla coerente formulazione di una strategia di attuazione dell'innovazione. Ma ciò non è sufficiente e pertanto ci concentreremo anche sulla necessaria ed inevitabile rimodulazione della strategia di attuazione che deve necessariamente seguire un approccio pragmatico nella ricerca delle soluzioni alle problematiche di volta in volta emergenti. Ma procediamo con ordine.

La ricostruzione a posteriori del processo di cambiamento che ha interessato la Pubblica Amministrazione, che può essere definito una vera e propria rivoluzione del modo di pensare la gestione di un'amministrazione attraverso l'evoluzione dalla cultura dell'adempimento a quella del risultato, è sintetizzabile nella ricerca di nuove forme di legittimazione delle "autorità" amministrative attraverso un forte orientamento alla soddisfazione delle esigenze del "cliente" (cittadino/collettività). Tale orientamento diviene il parametro su cui verificare l'efficacia dell'azione amministrativa e su cui valutare i connessi obiettivi di efficienza e di economicità. Funzionali a tale scopo si configurano, da un lato, la chiara separazione tra i compiti di indirizzo politico e quelli di direzione dei centri di responsabilità dell'amministrazione attiva e, dall'altro, la piena riconduzione della gestione delle risorse finanziarie, tecnologiche ed umane a coloro che hanno la responsabilità delle linee operative.

Tale illustrazione, necessaria anche se sintetica, evidenzia un mutamento sostanziale nelle modalità di comportamento organizzativo che sottende l'esistenza di attese particolari della collettività cui il legislatore nazionale ha inteso finalmente corrispondere. In tale ambito a coloro che possono realmente influenzare il processo di cambiamento, vale a dire ai controlli interni ed alla dirigenza interessata, è stato riconosciuto il ruolo di motore del cambiamento. Le difficoltà insite nella discontinuità imposta dalle nuove logiche e la capacità di risposta delle organizzazioni riteniamo possano essere comprese soltanto mediante l'analisi puntuale delle principali condizioni che, generalmente, caratterizzano un cambiamento di successo.

Una rilettura in un'ottica retrospettiva di tipo metodologico dell'esperienza del Ministero delle finanze consente di affermare che l'introduzione di un sistema integrato di controllo della gestione ha manife-

stato i caratteri tipici della costruzione di un sistema gestionale innovativo, avendo presentato sì delle differenze con quanto avviene normalmente in contesti aziendalistici, ma sicuramente compensate dalle significative analogie. Sono state, infatti, percorse tutte le fasi specifiche connesse all'innovazione organizzativa e gestionale:

- l'introduzione;
- lo sviluppo;
- la re-ingegnerizzazione del percorso per il cambiamento.

Tali fasi sono state percorse seguendo un ritmo imposto sia dalle condizioni di contesto interno che dalla evoluzione del corpus normativo di riferimento. Infatti è proprio a seguito delle disposizioni del D. Lgs. n. 29/93 che il Ministero delle finanze ha avviato con particolare tempestività (particolare anche per lo stesso Ministro delle finanze!) una profonda e non facile riflessione – che ha visto per protagonista la componente più illuminata della dirigenza – su come introdurre il controllo della gestione ed i relativi strumenti e metodi. Le dimensioni e la rilevanza dell'operazione non potevano non incutere oggettivi timori circa la reale possibilità di affermare i nuovi valori “culturali” alla base del decreto n. 29/93.

Gli “elementi della complessità” dell'Amministrazione finanziaria si possono riassumere in pochi ma significativi numeri:

- 70.000 dipendenti civili;
- 65.000 dipendenti militari;
- 2.500 uffici dislocati su tutto il territorio nazionale;
- 500 unità militari di comando;
- 20 aree di “business” (tra civili e militari);
- più di 1.100 prodotti/servizi da assicurare alla collettività;
- una pleora indefinita di stakeholders (portatori di interesse).

Ma, soprattutto: oltre 1.000 dirigenti e varie migliaia di funzionari, parecchi dei quali anziani, formati al rispetto rigido delle procedure, con scarsa o nessuna inclinazione alla valutazione dei costi e dei benefici sottesi alle diverse azioni poste in essere, generalmente (anche se molto spesso involontariamente) resistenti al cambiamento.

Accanto ai comprensibili timori derivanti dalla dimensione dell'intervento esistevano, però, alcune condizioni che rendevano fiduciosi circa il successo. In primo luogo l'Amministrazione finanziaria si caratterizzava per la presenza di alcune “oasi” di misurazione della produzione: nel deserto generale della Pubblica Amministrazione, alcuni uffici, da oltre un decennio, effettuavano misurazioni analitiche della produzione mediante sistemi di sintesi (controlli equivalenti). Inoltre esisteva una ormai consolidata tradizione di standard produttivi: i concetti di produttività ed efficienza avevano trovato già una qualche forma di concretizzazione gestionale. Era presente un sistema

informativo, sottoposto spesso a critica, ma comunque all'avanguardia all'interno della Pubblica Amministrazione. Ancora, molte attività, essendo di natura operativa, e peraltro proceduralizzate ed informatizzate, risultavano facilmente misurabili in termini di produzione. Infine, aspetto forse sottovalutato dai più, esisteva ed esiste nel Ministero delle finanze una significativa correlazione tra l'output e l'outcome che conseguentemente legittima il controllo di gestione. In altri termini era ed è possibile individuare una relazione effettuale diretta tra il prodotto/servizio erogato e l'impatto dell'azione amministrativa sulla collettività: è evidente, per esempio, che all'aumentare del numero degli accertamenti eseguiti aumenti il grado di conformità dei contribuenti alla normativa e, quindi, agli obblighi fiscali. Tale correlazione, purtroppo, non sempre risulta riscontrabile nei diversi ministeri (non è affatto sicuro che, in molti ambiti, all'aumentare della produzione normativa corrisponda una semplificazione per il cittadino...).

Proviamo quindi a definire le categorie delle condizioni di base relative allo scenario di intervento:

- un ambiente culturale predisposto (o, in caso negativo, da predisporre) alla misurazione degli output e già introdotto ai "misteri" della relazione tra l'input e l'output (efficienza);
- la significativa connotazione operativa delle cosiddette attività "core";
- la possibilità di sviluppare, contestualmente e coerentemente, le tre dimensioni del controllo – strategico, direzionale, operativo – in ragione della stretta correlazione tra output ed outcome;
- l'esistenza di un'infrastruttura informatica.

Accanto alle condizioni oggettive di scenario sembra opportuno esaminare le caratteristiche dell'investimento da effettuare, vale a dire il volume di risorse da destinare all'iniziativa progettuale, quali tipologie di risorse mobilitare, quale profilo devono possedere le risorse umane coinvolte. Ci sia consentita una nota a margine sul tema delle risorse umane: il processo riformatore nella Pubblica Amministrazione, avviato all'inizio degli anni '90, si è situato purtroppo in un momento particolare della nostra economia che non ha consentito le necessarie operazioni (che tipicamente accompagnano i processi profondamente innovativi in ambito aziendale) di uscita incentivata del personale più anziano e/o "resistente" al cambiamento ed il contemporaneo ingresso di forze nuove, giovani, culturalmente coerenti con i nuovi valori. Pertanto ci si è trovati ad affrontare una situazione oggettivamente difficile e contraddittoria che spiega in buona parte la lentezza e l'ambiguità del percorso riformatore della Pubblica Amministrazione: in particolare la dirigenza, intesa in senso lato, si è trovata ad essere al contempo oggetto e soggetto del cambiamento ed ha manifestato una più che fisiologica refrattarietà all'innovazione.

Con riferimento alle caratteristiche dell'investimento la ricostruzione del caso dell'Amministrazione finanziaria può essere utile. Nel primo triennio il costo complessivo del progetto (costo delle risorse

interne dedicate, costo della consulenza specifica, costo delle applicazioni informatiche) non è stato inferiore a 10 miliardi. Se è ovvio che il progetto vede il contributo fondamentale delle risorse umane ed informatiche, meno scontato, ma altrettanto essenziale, appare l'apporto della risorsa "comunicazione". Infatti, le risorse umane coinvolte devono possedere, oltre la capacità di concepire l'innovazione e di attuarla, anche quella di comunicare e di mobilitare i diversi rami dell'amministrazione verso il cambiamento. Proprio la soddisfazione delle condizioni precedenti ha permesso, al Ministero delle finanze, nel breve volgere di poco più di 2 anni, di promuovere:

- a) la formulazione del modello concettuale del controllo gestionale per il Ministero attraverso la lungimirante trasposizione di esperienze di successo maturate nel mondo aziendale, in specie in quello dei servizi;
- b) l'effettuazione, in oltre 30 uffici, della sperimentazione operativa del modello;
- c) l'inventario di tutte le attività e di tutti i prodotti del Ministero;
- d) la definizione del modello concettuale per monitorare e valutare la qualità dell'azione amministrativa;
- e) lo sviluppo dello studio di fattibilità per la contabilità economica generale ed analitica;
- f) la definizione dello schema metodologico e di processo per la Direttiva Generale per l'azione amministrativa e la gestione che venne adottato nel 1996 (sostituendo il precedente e semplicistico modello di riferimento utilizzato nel 1995).

Tuttavia, l'elemento di maggior impegno e difficoltà, come già accennato, fu la comunicazione. Il Gruppo innovatore della dirigenza, nella sua interezza, si impegnò a fondo e senza riserve: decine di riunioni di vertice, centinaia di riunioni sul territorio, gruppi di lavoro ad hoc, formazione specifica ad almeno 2/3 dei dirigenti, convegni, seminari, pubblicazioni ad hoc. Un tale impegno consentì sì l'impianto del sistema e la sua sopravvivenza in un clima non propriamente favorevole (e non poteva essere altrimenti), ma non fu sufficiente – lo dobbiamo dire con chiarezza – a piegare tutte le resistenze dell'apparato.

Dal percorso del Ministero delle finanze emergono, quindi, alcune considerazioni di sicuro aiuto alle Amministrazioni che solo ora si apprestano a vivere esperienze analoghe:

- per il successo dell'innovazione non è sufficiente, anche se sicuramente necessario, disporre di un'idonea massa critica di risorse professionalmente adeguate che, se non completamente disponibili all'interno, è possibile o addirittura doveroso integrare dal mercato;
- l'investimento in comunicazione interna, formazione e "marketing esterno" è essenziale in quanto favorisce il processo di sedimentazione dei nuovi valori culturali;

- è imprescindibile dotarsi di un apposito sistema informativo, eventualmente da adeguare in progress.

Esaminate le condizioni di contesto e le caratteristiche dell'investimento da effettuare occorre necessariamente sottoporre ad analisi le caratteristiche tecnico-manageriali di conduzione del progetto di sviluppo del sistema. L'esame critico della nostra esperienza conduce all'individuazione di 5 elementi essenziali e precisamente:

- a) il modello concettuale di riferimento rappresenta un punto di forza irrinunciabile e ciò si manifesta, in particolare, nei momenti di crisi: pertanto, investire nella concettualizzazione e nella progettazione non è un lusso bensì un vincolo assoluto per il successo;
- b) la strategia per l'attuazione deve essere attentamente studiata e continuamente ricalibrata attraverso il confronto con la realtà applicativa: la capacità di reazione flessibile è una leva basilare per il superamento degli inevitabili momenti critici;
- c) la capacità di "decriptazione" dei segnali, anche deboli, emergenti dal contesto è fondamentale allo scopo di prevenire e/o depotenziare le azioni e reazioni di coloro che si sentono (molto spesso comprensibilmente) minacciati dall'innovazione;
- d) la forte discontinuità rispetto allo status quo – rappresentata dall'innovazione radicale e riconducibile frequentemente all'intuizione di pochi "illuminati" – spesso non può che essere introdotta con "programmi crash", lanciati e gestiti dal vertice amministrativo il quale, in tali casi, deve essere adeguatamente supportato dal consenso del vertice politico;
- e) il cambiamento non può essere sostenuto, dopo la fase iniziale, da una condivisione numericamente limitata: è necessario facilitare l'aggregazione e la costituzione di un'adeguata massa critica (di dirigenti e funzionari) mediante comunicazione, formazione e cooptazione.

Concludendo, prima di un ultimo approfondimento tecnico, sorge spontanea una metafora. La situazione delle Amministrazioni centrali nel momento antecedente all'introduzione del controllo di gestione ricorda il "brodo primordiale". Strumenti specifici della gestione di cui si disponga in una determinata fase possono, qualora si verifichi un evento "dirompente", dare origine ad un sistema di controllo di gestione: le statistiche gestionali, il sistema di presenze/assenze del personale, il Bilancio dello Stato organizzato per capitoli..... ma da tale sistema tecnico-teorico non deriverà necessariamente il cambiamento. Occorre quindi concentrare i nostri sforzi nell'individuare il catalizzatore necessario per la reale trasformazione. La mia personale convinzione è che l'elemento critico per il successo non sia rappresentato tanto dal sistema informativo, né possa essere solo la massa finanziaria disponibile, bensì soprattutto la costituzione di un gruppo, anche ristretto, di veri innovatori. Occorre ricercare dirigenti e funzionari

che ritengano l'ottimismo della volontà imprescindibile quanto la forza della ragione se non di più: per fronteggiare la resistenza al cambiamento e favorire la convinzione è necessario rafforzare la qualità e l'intensità della comunicazione che abbiamo già detto e ripetuto. E per comunicare effettivamente e per formare realisticamente occorre anche trasmettere ottimismo ed innescare fiducia circa gli imprescindibili vantaggi che possono derivare solo e soltanto dall'innovazione.

La notazione tecnica finale promessa. Alla luce del D. Lgs n.300/99, di riforma dell'organizzazione dello Stato, sembra opportuno operare una distinzione sulla natura delle funzioni che caratterizzano i diversi ministeri. È possibile, infatti, individuare quantomeno due tipologie essenziali, vale a dire istituzioni che svolgono attività di tipo regolativo ed istituzioni che esercitano compiti più propriamente "operativi". La diversa natura delle attività comporta soprattutto un differente grado di difficoltà nella valutazione e controllo del risultato dell'azione amministrativa e questo non tanto per la componente di produzione quanto per l'impatto esterno dell'attività prestata. Ora, se, per la seconda categoria, la valutazione ed il controllo rispondono a criteri per così dire meccanicistici di determinazione dell'impatto (abbiamo prima accennato alla citata correlazione tra output ed outcome), per la prima tipologia di funzioni tale determinazione appare tecnicamente molto più complessa. Secondo la nostra valutazione, le esperienze specifiche del Ministero delle finanze, relativamente alle caratteristiche ed alle modalità di implementazione del sistema di controllo di gestione, sono facilmente trasferibili a tutte le Amministrazioni centrali di tipo operativo. Per le Amministrazioni di tipo regolativo, viceversa, sembrerebbe più opportuno concentrarsi, da un lato, sul controllo strategico (valutazione delle politiche pubbliche e quindi outcome) e, dall'altro, sul controllo dei progetti (e quindi delle commesse) quali fattori critici dello sviluppo delle capacità di tali Amministrazioni.

Best practices e controllo di gestione nell'esperienza del governo statunitense

Alcune parti di questo articolo sono tratte da un lavoro scritto a due mani con il collega Fred Thompson, titolare della cattedra Grace and Elmer Goudy di Public Management and Policy presso la Atkinson Graduate School of Management, Willamette University, Salem, Oregon, USA. Per questo lo ringrazio.

Il presente lavoro ha lo scopo di considerare i tentativi di migliorare i sistemi ed i processi di controllo dei risultati, ivi compresi il budgeting, la contabilità e la rendicontazione, nel contesto di una logica di responsabilizzazione per i risultati in ambito pubblico. Si analizza la teoria del controllo di gestione e si valuta, poi, la riforma del controllo di gestione nel governo federale degli Stati Uniti in termini di progressi fatti per raggiungere gli obiettivi del modello teorico.

Nella teoria del *public management*, si ritiene che il controllo di gestione sia un processo per motivare ed ispirare le persone a fornire prestazioni più efficaci nell'ambito dell'attività lavorativa svolta in organizzazioni complesse (Jones and Thompson, 1999: p. 130). Da questo punto di vista il controllo di gestione cerca di motivare i manager pubblici a mettersi al servizio delle politiche e delle finalità delle organizzazioni cui appartengono ed a soddisfare le esigenze e le preferenze dei cittadini e dei clienti che servono. Inoltre, il controllo di gestione è uno strumento per correggere carenti performance, ivi compreso un uso inefficiente delle risorse. Tra le iniziative intraprese per mettere in pratica sistemi di controllo di gestione e per controllare i costi figura l'elaborazione di sistemi di budgeting, contabilità e rendicontazione nuovi o rielaborati. Uno degli approcci alla riprogettazione consiste nell'introduzione di bilanci di previsione (e di sistemi di contabilità) per centri di responsabilità, ora ampiamente diffusa a livello internazionale.

La disciplina del controllo di gestione si basa sul presupposto che il comportamento del singolo che opera all'interno di un'organizzazione sia in gran misura fondato sull'interesse individuale. Gli obiettivi del controllo di gestione mirano al raggiungimento di maggiori livelli di efficienza ed efficacia ed alla riduzione al minimo dei costi di agenzia. A questo riguardo, tre sono le tecniche collegate tra loro che generalmente vengono utilizzate per attuare sistemi di controllo di gestione migliori: (a) la misurazione della performance utilizzando sistemi di contabilità direzionale, (b) incentivi e disincentivi miranti a premiare o scoraggiare determinati tipi di comportamento e di performance e (c) metodologie che definiscono l'autorità e le responsabilità decisionali all'interno dell'organizzazione. Le organizzazioni burocratiche definiscono l'autorità e la responsabilità decisionali separando il con-

trollo delle decisioni dalla loro gestione attraverso la creazione di una struttura gerarchica.

Gli strumenti del controllo di gestione

Uno degli strumenti primari del controllo di gestione è costituito dal budget e dalla contabilità per centri di responsabilità, basati sull'utilizzo di apposite metodologie di misurazione delle performance nella predisposizione e nella gestione del bilancio. Generalmente, con la formulazione del budget per centri di responsabilità, si formulano politiche organizzative che vengono tradotte in obiettivi economico-finanziari e di performance corrispondenti alle sfere di competenza delle unità amministrative e dei manager (Anthony and Young, 1996: p.19). Nell'attuazione del budget per centri di responsabilità, si procede ad un monitoraggio delle operazioni ed i manager vengono valutati, premiati o sanzionati in relazione al raggiungimento degli obiettivi di performance. Il budgeting per centri di responsabilità, pertanto, richiede una progettazione organizzativa oltre che un sistema di contabilità dei costi (Jones-Thompson, 1999).

Con il budgeting per centri di responsabilità, il lavoro viene monitorato e controllato nelle unità amministrative in base alla missione, alla funzione ed agli obiettivi di performance. Le unità amministrative ed i loro rapporti reciproci costituiscono la struttura amministrativa dell'organizzazione. Il budgeting per centri di responsabilità implica che ai dirigenti responsabili di centro siano riconosciute autorità decisionale e responsabilità per le performance derivanti dalle decisioni prese. Questa assegnazione costituisce la struttura delle responsabilità all'interno dell'organizzazione, nel senso che rende palese dove si concentra la responsabilità manageriale. Il budgeting per centri di responsabilità presuppone inoltre un sistema di contabilità per registrare, misurare e valutare le informazioni relative alla performance, ivi compresi gli input, i costi, i trasferimenti, le attività e gli output. Tale sistema costituisce la colonna portante della struttura di controllo di gestione. Con un sistema di budgeting e di contabilità per centri di responsabilità pienamente sviluppato, le unità amministrative ed i centri di responsabilità sono contigui e completamente allineati con la struttura di controllo e di contabilità, dal momento che le informazioni fornite possono essere utilizzate tanto per coordinare le attività delle unità quanto per influenzare le decisioni dei responsabili dei centri.

Sono diverse le regole che governano la progettazione organizzativa nella formulazione della struttura della responsabilità. Innanzitutto, è la strategia organizzativa che dovrebbe determinare la struttura (per strategia si intende l'insieme delle finalità e delle politiche che definiscono l'organizzazione e le sue missioni e che la posizionano rispetto al suo ambiente). Pertanto, le organizzazioni con una sola missione devono essere strutturate in base a linee funzionali, mentre le organizzazioni con più missioni dovrebbero essere strutturate in base a linee per missione. Le organizzazioni caratterizzate da una molteplicità di missioni e

di funzioni, infine, possono essere strutturate in base alle loro missioni o secondo una struttura a matrice. Laddove un'organizzazione a matrice sia sufficientemente grande da giustificare un'ampia divisione del lavoro, i centri di responsabilità dovrebbero essere designati come centri di missione o di supporto, in cui i secondi siano collegati ai primi tramite un sistema di mercati interni e di prezzi di trasferimento.

Una seconda regola è che l'organizzazione dovrebbe essere quanto più possibile decentrata. Le teorie aziendali supportano la tesi in base alla quale l'efficacia di organizzazioni grandi e complesse migliora quando la responsabilità e l'autorità sono delegate in modo diffuso all'interno dell'organizzazione (Jones e Thompson, 1999).

In terzo luogo, l'autorità non andrebbe delegata in modo arbitrario. Il decentramento richiede un previo chiarimento della finalità o della funzione di ciascuna unità amministrativa e di ciascun centro di responsabilità, procedure per la fissazione degli obiettivi ed il monitoraggio e la ricompensa della performance ed una struttura di contabilità che colleghi ciascun centro di responsabilità e di servizio alle finalità dell'organizzazione nel suo complesso.

Come spiegato altrove (Thompson and Jones, 1986), la differenza più significativa tra i bilanci di previsione pubblici tradizionali ed i budget per centri di responsabilità è che i primi sono tendenzialmente dei piani di spesa o di acquisizione delle risorse estremamente dettagliati che generalmente devono essere eseguiti così come approvati. Per contro, i budget operativi del settore privato sono generalmente scarni di dettagli, e spesso contengono solo una sintesi degli obiettivi economico-finanziari. Uno dei creatori del budgeting per centri di responsabilità, Alfred P. Sloan della General Motors, riteneva che fosse fuori luogo ed inutile che i top manager della società conoscessero molti dettagli sul funzionamento dei centri di responsabilità (Womack, Jones and Roos, 1990: pp. 40-41). Se la rendicontazione indicava una scarsa performance, ciò stava a significare che era arrivato il momento di promuovere un cambiamento nella gestione del centro di responsabilità. I manager dei centri di responsabilità che presentavano una continuità nei risultati positivi venivano promossi ed erano premiati in altri modi.

Questo concetto secondo il quale i centri di responsabilità dovrebbero essere gestiti in maniera obiettiva, a partire da risultati misurabili, da un piccolo "quartier generale", riflette lo sforzo di delegare l'autorità e la responsabilità alla periferia dell'organizzazione. Come illustrato nel rapporto OECD, *Budgeting for Results: Perspectives on Public Expenditure Management* (1995), la delega dell'autorità significa dare ai manager la massima autorità possibile, per rendere produttive le loro unità, sottoporli a pochissimi vincoli: ne discende che la delega dell'autorità richiede che i vincoli dei budget operativi siano ridotti al minimo necessario per motivare ed ispirare i collaboratori. Con il budgeting per centri di responsabilità, il budget operativo ideale per ciascuna unità amministrativa o centro di responsabilità contiene solo uno o più obiettivi di performance collegati ai costi da sostenere per ottenere la performance indicata (ad esempio una quota di produzione, uno standard di costi unitari, o un obiettivo di utili o di

redditività degli investimenti). È molto importante che gli obiettivi siano dichiarati in termini monetari, sia per operare un confronto di performance tra centri di responsabilità dissimili, sia per tener lontani dai dettagli operativi i livelli di amministrazione superiori, scoraggiandoli, in tale modo, dalla “microgestione” delle decisioni dei responsabili dei centri.

Il quadro delle responsabilità

I centri di responsabilità vengono classificati in base a due dimensioni:

- a) la dimensione dell'integrazione, vale a dire il rapporto tra gli obiettivi del centro di responsabilità da un lato e le finalità e le politiche generali dell'organizzazione dall'altro;
- b) la dimensione del decentramento, vale a dire la quantità di autorità delegata ai responsabili dei centri, misurata in termini di loro discrezione nell'acquisire ed utilizzare le risorse (Thompson, 1999).

Rispetto alla prima dimensione, un centro di responsabilità può essere tanto un centro di missione (diretto) quanto un centro di supporto. L'output del centro di missione contribuisce in modo diretto alla realizzazione degli obiettivi e delle finalità di natura istituzionale dell'organizzazione.

L'output di un centro di supporto è un input per l'attività di un altro centro di responsabilità dell'organizzazione, che può essere, ancora una volta, un centro di missione od un centro di supporto.

Rispetto alla dimensione del decentramento, da un punto di vista contabile è possibile distinguere quattro diversi tipi di centri, in relazione alla discrezionalità riconosciuta ai dirigenti dei centri di responsabilità nell'acquisire ed utilizzare le risorse. Ad un estremo si trovano i centri di spesa discrezionale che, peraltro, costituiscono la regola nella Pubblica Amministrazione, all'altro estremo, i centri di investimento e i centri di profitto.

Un centro di supporto potrebbe essere sia un centro di spesa sia un centro di profitto. In quest'ultimo caso, l'utile è misurato dalla differenza tra i costi ed i proventi figurativi derivanti dalla “vendita” dei suoi servizi agli altri centri di responsabilità. Generalmente, sia i centri di profitto che i centri di investimento hanno la facoltà di assumere decisioni che riguardano le questioni rilevanti per la performance di lungo termine dell'amministrazione.

I centri di spesa discrezionale sostengono i costi. La differenza tra questi e le altre tipologie di centri deriva dal fatto che i loro manager non hanno il potere di decidere autonomamente circa l'acquisizione delle risorse. Ogni acquisto deve essere infatti autorizzato dal superiore del dirigente.

Nel sistema adottato dal governo federale degli Stati Uniti, caratterizzato da un bilancio di previsione che riporta le singole voci di

spesa, gli acquisti debbono essere autorizzati dal Congresso e trasformati in legge dal Presidente. Tuttavia, tutti i dirigenti dei centri di spesa discrezionale sono responsabili del rispetto di un piano di acquisizione delle risorse (budget delle spese), indipendentemente dal fatto che questa responsabilità sia prevista o meno dalla legge. Una volta che l'acquisto è stato autorizzato, il dirigente del centro di spesa discrezionale ha generalmente un ampio margine di manovra circa le modalità di impiego ed uso delle risorse acquistate. In alcuni casi, i dirigenti dei centri di spesa sono giudicati sulla base del numero e delle tipologie di attività svolte dalle strutture da questi dirette.

Qualora tutte le attività svolte da un dato centro generino proventi o il centro si veda attribuiti proventi figurativi (prezzi di trasferimento) dal controller, allora questi centri sono considerati centri di provento.

Chi si occupa di contabilità per la direzione ritiene generalmente che un'unità operativa dovrebbe essere qualificata come centro di spesa discrezionale soltanto quando non esiste una maniera soddisfacente di far corrispondere i costi a specifici prodotti o servizi. In un centro di costo, il manager è ritenuto responsabile di una data quantità e/o qualità di prodotti al minor costo possibile. Qualcun altro all'interno dell'organizzazione ha invece il compito di specificare gli output attesi dal centro di costo, definendone anche i profili qualitativi ed i tempi di consegna.

I dirigenti dei centri di costo, dal canto loro, hanno il potere di:

- decidere l'acquisto dei fattori produttivi a veloce rigiro ovvero di quelle risorse che sono completamente consumate all'interno di un ciclo produttivo della performance;
- assumere personale a tempo determinato o a contratto;
- gestire le rimanenze.

In un centro di costo standard, invece, il volume di produzione è determinato in funzione delle richieste provenienti dagli altri centri di responsabilità ed il budget del manager per ciascun ciclo di misurazione della performance può essere determinato moltiplicando il volume di produzione effettivo per il costo standard unitario.

In questo caso la performance è misurata rispetto a questo valore: la differenza tra i costi effettivi e lo standard.

In un centro di "quasi-profitto", la performance si misura come differenza tra i proventi figurativi assegnati al centro e i costi da quest'ultimo sostenuti.

Nel centro di profitto, i dirigenti sono responsabili tanto dei costi quanto dei proventi, giacchè si parla di profitto con riguardo alla differenza tra proventi e costi.

I responsabili dei centri di profitto vengono quindi valutati sia in base ai proventi che i loro centri producono, sia in base ai costi che essi sostengono. Oltre al potere di decidere l'acquisto dei fattori produttivi a veloce rigiro, di assumere personale a tempo determinato o a contratto e di gestire le rimanenze, il manager di un centro di profitto è in genere autorizzato ad assumere personale a lungo termine, a fissa-

re stipendi e piani di promozione (nel rispetto degli standard stabiliti a livello aziendale), ad organizzare le proprie unità, ad acquisire beni a fecondità ripetuta il cui costo sia inferiore ad una determinata cifra.

Nei centri di investimento, i manager sono responsabili sia del profitto che dei beni utilizzati per generare quel profitto; pertanto, un centro di investimento amplia la gamma di responsabilità del manager più di quanto non faccia un centro di profitto, esattamente come un centro di profitto implica qualcosa di più di un centro di costo. I manager dei centri di investimento nel settore privato vengono valutati abitualmente in termini di rendimento del capitale investito (Return on Assets - ROA), vale a dire il rapporto tra utile e beni impiegati, laddove il primo è espresso come percentuale dei secondi. Negli ultimi anni molti sono passati al valore economico aggiunto (Economic Value Added - EVA), dato dall'utile operativo netto diminuito di una quota per l'utilizzo del capitale. In questo caso si tratta di una somma in dollari piuttosto che di un rapporto. Questo cambiamento comporta delle chiare implicazioni per il budgeting e la contabilità nel settore pubblico e suggerisce di andare verso la rendicontazione, la misurazione e la gestione della performance, così come argomentato in questo articolo.

Infine, in un sistema di budgeting per centri di responsabilità, i centri di supporto forniscono servizi o beni intermedi ad altri centri di responsabilità e fanno pagare un prezzo di trasferimento figurativo o effettivo (si veda ad esempio quanto avviene nel Dipartimento della Difesa negli Stati Uniti, Jones and Thompson, 1999: 52-81). Le ragioni per l'introduzione dei prezzi di trasferimento all'interno delle organizzazioni comprendono la determinazione dei costi dei servizi forniti da un'unità ad un'altra, la predisposizione e l'utilizzo degli incentivi e la misura delle performance dei centri di responsabilità. Il prezzo di trasferimento evidenzia anche i costi interni dei servizi decentrati, dove i costi hanno lo scopo di trasferire il diritto di prendere le decisioni alle strutture a cui il costo stesso viene attribuito, all'interno dell'organizzazione. Quando una sotto-unità trasferisce beni, conoscenze, capacità, ad un'altra, per entrambe le unità è determinato un costo che traduce in termini liquidi e tangibili l'uso delle risorse trasferite, come se si trattasse di un'erogazione verso l'esterno.

La riforma del controllo di gestione nel governo americano

Il governo federale degli Stati Uniti contabilizza gli acquisti, le uscite e le obbligazioni contratte, ma non ancora il consumo. Sarà possibile ricavare la massima utilità dall'applicazione del budgeting per centri di responsabilità solo quando il governo adotterà una forma significativa di contabilità del consumo o economico-patrimoniale (misurando il costo delle risorse effettivamente consumate per produrre beni o servizi). Dal momento che il governo americano non calcola il consumo di risorse, le cifre relative ai suoi costi sono necessariamente di natura statistica (esse non sono cioè legate alle registrazioni contabili). Senza la disciplina data dal sistema contabile in partita doppia, è pro-

babile che queste cifre siano soddisfacenti solo a fini illustrativi o dove un decision-maker deve prendere una decisione specifica ed è stato messo a punto un modello di costo personalizzato alle sue esigenze. Un altro aspetto che differenzia la pratica attuale degli Stati Uniti ed il budgeting e la contabilità per centri di responsabilità è che il processo di allocazione degli stanziamenti non implica la costruzione di un budget degli investimenti separato. Ed infine, il processo attuale separa ogni ciclo operativo per adeguarsi all'anno fiscale federale. In un sistema di budgeting e di contabilità per centri di responsabilità pienamente applicato, invece, il budget operativo ed il budget degli investimenti sono distinti, ed il processo di budget è continuo lungo un periodo di tempo pluriennale. Tuttavia, nelle organizzazioni a matrice o in quelle strutturate a rete, la distinzione tra budget degli investimenti e budget operativi è meno necessaria, così come lo è la distinzione tra stima dei costi e loro misurazione (Tani, 1995; Otley, Broadbent and Berry, 1995).

Il bilancio di previsione e la contabilità per centri di responsabilità sono stati attuati su larga scala a livello internazionale, ad esempio nel Regno Unito nel 1982, con modifiche nel 1988 (Pollit, 1993; Lapsley, 1994), in Australia, Canada, Danimarca, Finlandia e Svezia. Tutti questi paesi hanno adottato il budgeting e la contabilità per centri di responsabilità in una forma o l'altra. Nessun paese, tuttavia, si è spinto così lontano e con tanta rapidità con questa riforma quanto ha fatto la Nuova Zelanda. Inoltre, i riformatori della Nuova Zelanda hanno esplicitamente riconosciuto il loro debito nei confronti del quadro di riferimento dato dalla teoria dell'agenzia, brevemente descritto all'inizio di questo articolo (Boston, et al., 1996).

Il budgeting e la contabilità per centri di responsabilità sono stati tentati negli Stati Uniti ed hanno influenzato i processi di riforma sia durante l'Amministrazione Bush nel periodo 1988-1992 che durante l'Amministrazione Clinton dal 1993 al 2000. Inoltre, il contenuto tanto del Chief Financial Officers Act del 1990 (CFO Act) quanto del National Performance Review del Vice-presidente Gore richiedevano organizzazioni orientate alla performance e budget orientati ai risultati correlati alla missione (Jones and McCaffery, 1992; Jones and McCaffery, 1997; OECD, 1995: 230). Inoltre, nel 1993, il Congresso approvò il Government Performance and Results Act (GPRA) che prevede la sperimentazione del budgeting, della contabilità e della rendicontazione per centri di responsabilità da effettuarsi da parte di tutti i dipartimenti e le agenzie del governo federale sotto la supervisione dell'OMB (Office of Management and Budget) e dei comitati di vigilanza del Congresso. In particolare, una serie di iniziative dell'Amministrazione Bush legate alla difesa (Defense Management Report Initiatives) così come la National Performance Review di Gore hanno stimolato uno sforzo considerevole per riformare la gestione contabile e finanziaria nel Dipartimento della Difesa degli Stati Uniti. Chiaramente, maggiori progressi sono stati fatti sotto la presidenza Bush (ad esempio l'introduzione di un budget e di una contabilizzazione delle transazioni rimborsabili) che non durante l'amministrazione Clinton-

Gore, ma in entrambi i casi si sono alternati successi e fallimenti (Thompson and Jones, 1994; Jones and Thompson, 1999). È chiaro che i progressi a livello dell'intero governo non sono stati rapidi. Così come accade per la maggior parte dei grandi governi, il governo federale degli Stati Uniti è stato lento a cambiare (Jones and McCaffery, 1997; Jones and Thompson, 1999).

La spinta al cambiamento nel governo federale degli Stati Uniti deriva attualmente dall'effetto congiunto di due leggi: il Chief Financial Officers Act e il Government Performance and Results Act.

Il Chief Financial Officers Act richiede l'impiego della contabilità economico-patrimoniale in partita doppia, benché non si tratti di una pratica diffusa nel governo federale americano. Per poter ottenere una relazione favorevole da parte dei revisori (Inspectors General), responsabili dell'audit sui Chief Financial Officers, è necessario attuare queste modifiche contabili nei sistemi federali di contabilità a livello di dipartimento e di agenzia. Tuttavia, poche agenzie federali sono in grado di ottemperare ai requisiti della partita doppia o della competenza economica e c'è resistenza ad investire per introdurre questo sistema, dal momento che il budget federale e la contabilità degli stanziamenti vengono principalmente effettuati in partita semplice e su base finanziaria (di cassa). Sembrano come minimo necessarie delle modifiche alla legge federale sugli stanziamenti e alle procedure di stanziamento del Congresso per poter spingere le agenzie federali ad attenersi sempre più al CFO Act.

Quanto al GPRA, esso prevede una pianificazione strategica, la messa a punto di misure di performance (operazione che in effetti è stata realizzata diffusamente nella struttura del governo) ed il collegamento tra la pianificazione strategica stessa, la pianificazione operativa e la costruzione dei bilanci di previsione (operazione realizzata invero con alterne fortune). Il GPRA invitava inoltre a sperimentare il *performance budgeting* a livello di agenzia su base volontaria, al fine di consentirne una valutazione da parte del Congresso. Finora, i risultati di questi esperimenti non hanno convinto il Congresso e l'Ufficio del Presidente per la Gestione ed il Budget (Office of Management and Budget) circa l'opportunità di estendere l'applicazione dei modelli di performance budgeting basati, come nelle agenzie della Nuova Zelanda, su un sistema di negoziazione ispirato alla teoria dell'agenzia. Le agenzie riferiscono che la loro capacità di elaborare ed eseguire programmi e di giustificare i budget è stata, in alcuni casi, migliorata grazie alla messa a punto di misure di performance (come previsto dall'OMB) e dell'introduzione della pianificazione strategica. Tuttavia, poche agenzie e nessun dipartimento hanno, nel loro complesso, i mezzi e le procedure di contabilità che consentono un collegamento accurato ed affidabile tra i dati relativi alla performance o ai risultati, da un lato, ed i costi o i budget, dall'altro. Di conseguenza, sia che si effettui la rendicontazione dei costi relativi alle unità organizzative, alle funzioni, ai conti, o sotto-conti come richiesto dal CFO Act, o la misura delle performance come suggerito dal GPRA, è poco probabile un successo su larga scala nel medio termine per la maggior parte del governo federale americano.

Quanto affermato trova ulteriori spiegazioni; la prima è che molti partecipanti ed osservatori del processo di spesa americano rifiutano il concetto che il budgeting e la contabilità per centri di responsabilità possano essere riconciliati con il processo legislativo americano di elaborazione del bilancio. Alcuni asseriscono perfino che esso possa essere praticato solo da governi unitari (non federali), sebbene questa affermazione sembri essere contraddetta dagli esempi svizzero e svedese in cui l'attuazione ha avuto successo (Schedler, 1995; Arwidi and Samuelson, 1993). Pur riconoscendo che non sarebbe facile riconciliare il budgeting e la contabilità per centri di responsabilità con il processo legislativo americano, non crediamo che essi siano necessariamente incompatibili (Thompson, 1994; Harr, 1989; Harr and Godfrey, 1991 e 1992). Se i budget di gestione operativi fossero pluriennali e finanziati sulla base di ciò che i dipartimenti e le agenzie hanno ricevuto durante l'anno precedente, che è il modo in cui opera il budgeting federale, per lo più però su cicli di un anno (Wildavsky, 1964; Wildavsky and Caiden, 2000), a quel punto i budget potrebbero essere collegati agli standard di performance preferiti da chi effettua gli stanziamenti (e da chi li autorizza) all'interno del Congresso. Una buona performance verrebbe premiata ed una cattiva punita; ancora una volta, più o meno come si fa attualmente. I dipartimenti e le agenzie potrebbero disporre di una base di entrate più prevedibile e, probabilmente, questa stabilità si rifletterebbe in un miglior servizio ai cittadini, sebbene questo vantaggio non possa essere previsto in modo certo.

La pianificazione degli investimenti in base al budgeting per centri di responsabilità sarebbe separata dai budget operativi, sarebbe continua ed in grado di rispondere alle esigenze dei dipartimenti, come previsto dall'attuale sistema. Tuttavia, non sarebbe facile persuadere i membri del Congresso a rinunciare alla possibilità di porre in essere le loro "manovre" annuali tese a sostenere determinati progetti, piuttosto che adottare una metodologia di distribuzione delle risorse più stabile ed a più lungo termine. Questo perché è proprio tramite il budget annuale che si erogano le ricompense ai sostenitori fedeli e, in alcuni casi, bisognosi. Forse il Senato potrebbe più facilmente adottare un sistema di stanziamenti pluriennale, dal momento che i senatori sono eletti per mandati che durano sei anni e che vengono spesso rieletti per più legislature. D'altra parte, i membri della Camera dei Rappresentanti durano in carica due anni, il che significa che hanno orizzonti temporali molto più brevi nell'ambito dei quali erogare benefici ai loro sostenitori. Chiaramente, un budgeting pluriennale sarebbe molto più difficile da "vendere" alla Camera; comunque, il tasso di rielezione dei membri della Camera è elevato, e, pertanto, c'è una certa continuità nell'attività della camera bassa del Congresso. Tuttavia, l'elevato tasso di rielezione è in parte attribuibile alla capacità dei rappresentanti di dimostrare rapidamente i risultati della loro elezione. Ovviamente, nulla di tutto ciò rende meno importante l'utilizzo di misure della performance nella predisposizione del bilancio di previsione; si riduce però la spinta ad adottare un budgeting più a lungo termine o continuo. Ovviamente, peraltro, poco di ciò che il Congresso fa con il suo

processo di bilancio tiene conto della necessità di migliorare la rilevazione della performance dei dipartimenti e delle agenzie, come dimostrato dai limitati risultati raggiunti in base al CFO Act.

Un'altra spiegazione, forse più debole, dell'inefficacia del budgeting e della contabilità per centri di responsabilità di influenzare la contabilità pubblica e le pratiche di budget negli Stati Uniti è che, diversamente dalla maggior parte degli altri paesi, vi sono associazioni vaste e ben organizzate di contabili pubblici, revisori dei conti, redattori di bilanci di previsione, analisti di programmi ed insegnanti di contabilità pubblica. Tutti questi gruppi hanno, in misura diversa, un interesse a differenziare la pratica privata da quella pubblica, perché quella differenza attribuisce valore alla loro conoscenza tecnica. Chiunque sia incline a dubitare del significato di questa spiegazione dovrebbe guardare con attenzione alla politica del FASAB (Federal Accounting Standard Advisory Board), responsabile della messa a punto di standard di contabilità per il governo federale americano, dove, da un lato, i professionisti contabili (di estrazione privata) non hanno compreso l'ottica della legge sugli stanziamenti ed il processo di elaborazione del bilancio e, dall'altro, coloro che avevano esperienza del processo di stanziamento erano frustrati dal dover affrontare una vasta gamma di questioni che sembravano irrisolvibili a meno che non venissero modificate, come già notato, la legge e le procedure relative agli stanziamenti.

Gli standard sono stati completati nel 1997, ma il loro successo è in corso di valutazione mano a mano che i dipartimenti e le agenzie tentano di attuare il CFO Act, con risultati alterni. Ciò di cui si lamentano di più le agenzie, oltre alla mancanza di sostegno finanziario per l'attuazione, sono le incongruenze tra gli standard e le capacità dei sistemi contabili, le banche dati e le procedure utilizzate dalle loro agenzie per eseguire i compiti richiesti nella formulazione ed esecuzione del budget, vale a dire le stesse cose che hanno irritato i membri del FASAB, esperti del processo di budgeting durante l'elaborazione degli standard.

Conclusioni

Esistono delle chiare similitudini tra le iniziative di riforma del controllo di gestione negli Stati Uniti, in Italia ed in altri paesi. Ad esempio, sia negli Stati Uniti che in Italia, la forza trainante per l'attuazione del budgeting e della contabilità per centri di responsabilità è il legislatore: il Congresso americano ed il Parlamento italiano. In entrambi i sistemi, la pietra miliare della riforma è una maggiore enfasi sulla delega di responsabilità ai manager, che ha incontrato resistenza da parte dei politici. In entrambi i casi, manca lo spazio, sia nella preparazione manageriale che nelle capacità dei sistemi contabili, per attuare appieno i cambiamenti normativi. In entrambi i paesi, i ruoli tradizionali del processo di bilancio sono stati cambiati o lo saranno con l'attuazione della riforma. In entrambi i paesi, esistono problemi tecnici nell'apprendere come definire ed utilizzare le misure della performance e dei risultati per

influenzare il processo decisionale. Sia negli Stati Uniti che in Italia, parti della cultura amministrativa preferiscono un'esistenza più sicura con minori responsabilità sul raggiungimento dei risultati. In entrambi i paesi, il legislatore ha orientato amministratori e dirigenti a rispondere meglio alle richieste ed alle preferenze dei cittadini ed a riferire con maggiore trasparenza i risultati finanziari e dei servizi.

Le modifiche al controllo di gestione alle quali abbiamo fatto riferimento offrono una qualche prospettiva nuova sull'attuazione del budgeting e della contabilità per centri di responsabilità. Sebbene i problemi affrontati dagli Stati Uniti si siano riscontrati in diversi altri paesi e siano stati risolti in varia misura, i mezzi per superare le barriere all'attuazione sono tendenzialmente, in gran misura secondo noi, specifiche per ciascuna nazione (Jones and Thompson, 1999: pp. 169-171). Tuttavia, sono possibili alcune generalizzazioni.

È ora chiaro, come non lo era prima, che i sistemi di budgeting e di contabilità per centri di responsabilità limitano il flusso verso l'alto delle informazioni operative all'interno delle organizzazioni pubbliche, trasformando il decentramento e l'autonomia in una necessità e non in un puro e semplice ideale. Il budgeting per centri di responsabilità è essenzialmente una forma di negoziazione interna ed esterna, nell'ambito della quale si negoziano i costi dei servizi idonei a conseguire gli obiettivi e le missioni assegnati. Le unità decisionali, a quel punto, sono ritenute responsabili dell'esecuzione dei loro budget per ottemperare agli impegni assunti nel processo negoziale. Il budgeting per centri di responsabilità utilizza un sistema di negoziazione esplicita tra le unità per la fornitura di servizi o beni specifici, in cambio di risorse finanziarie per il funzionamento e l'acquisizione dei fattori necessari alla produzione. Gli elementi distintivi del budgeting per centri di responsabilità sono (a) la valutazione delle unità e dei manager rispetto agli obblighi assunti contrattualmente; (b) l'utilizzo delle misure di performance per premiare i successi e sanzionare i fallimenti e (c) l'identificazione ed attribuzione di successi e fallimenti sulla base delle decisioni dei manager e della performance dei dipendenti.

Gli ambiti operativi delle organizzazioni pubbliche, all'interno delle quali le persone svolgono la loro attività, sono caratterizzati da un'elevata ricchezza di dati ed informazioni. Tuttavia, l'accesso alle informazioni non necessariamente è simmetrico o parimenti disponibile per tutti. Il decentramento funziona solo in quegli ambienti in cui il personale politico (ad esempio nel Congresso) e l'alta dirigenza nelle organizzazioni pubbliche, prendono decisioni su questioni di particolare rilievo, fra cui la pianificazione strategica, l'organizzazione, il reclutamento del personale, l'investimento nello sviluppo intellettuale e culturale dell'organizzazione, ma si astengono dalla gestione operativa. Ciò richiede pratica, auto-controllo e la volontà da parte dei legislatori e dell'alta dirigenza di accettare il rischio di essere ritenuti responsabili, da parte dei cittadini, dei risultati che sono, in larga misura, determinati dagli altri dirigenti pubblici e da coloro che lavorano per loro, fornendo servizi distanziati ed isolati dall'influenza immediata della politica. Come fatto notare, ciò significa chiedere molto.

Per questa ragione, potrebbe avere senso per i governi fare esperimenti con il budgeting per centri di responsabilità utilizzando progetti pilota del tipo autorizzato ai sensi del Government Performance and Results Act piuttosto che passare rapidamente a modelli, nuovi e più radicali, di organizzazione e controllo. Si può raccomandare la stessa cosa per i governi locali italiani. Un lento adattamento è probabilmente migliore dei tentativi di procedere ad una rapida conversione verso il nuovo modello. Un impedimento che rende una più lenta trasformazione quasi una necessità è il fatto che sono pochi i manager pubblici, tra quelli ai quali, in base alla riforma, vanno delegate più autorità e responsabilità, che hanno avuto una certa esperienza di questo approccio. Inoltre, pochi amministratori e alti dirigenti, al di fuori della Nuova Zelanda e di altri paesi che hanno attuato riforme di questa natura, hanno una buona esperienza di auto-controllo e di gestione per risultati.

Gli incentivi ed i disincentivi impliciti nel budgeting, nella contabilità e nel controllo di gestione per centri di responsabilità orientati al NPM devono essere sperimentati e valutati nei singoli contesti istituzionali. I metodi illustrati in questo articolo devono essere adattati a gradi di sofisticatezza del budgeting, della contabilità e del controllo di gestione di ciascuna organizzazione ed al livello di governo in cui vengono applicati. Inoltre, si deve prestare attenzione alla corrispondenza tra questo approccio e la cultura politica dell'organizzazione e del governo in cui esso viene messo in pratica. La leadership e la politica operano infatti in maniera diversa nel superare la resistenza al cambiamento da parte della burocrazia (Jones and McCaffery, 1997; Johansen, Jones and Thompson, 1997; Reschanthaler and Thompson, 1997). L'esperienza acquisita con il NPM in altre nazioni ci insegna che un'attuazione lenta, accorta e graduale, contrariamente ad un cambiamento globale e rapido, ha maggior probabilità di condurre al successo i tentativi di riformare le prassi del budgeting, della contabilità e del controllo di gestione nel settore pubblico. Scopo di questo articolo non è fornire la prova empirica di questa affermazione; tuttavia, si è riscontrato che questa è la situazione nel Regno Unito, in Australia, in Nuova Zelanda, in Svezia ed in altri paesi europei e non (Jones and Schedler, 1997). La dinamica dei sistemi politici esige che una riforma globale sia sottoposta ad attento esame sia a livello politico sia a livello del management (Jones et al. 2001). Inoltre, la frequente alternanza delle preferenze politiche ostacola la piena attuazione delle riforme che esigono tempi lunghi per la loro attuazione. Le preferenze politiche hanno spesso vita breve, cosa che costringe a prevedere lunghi periodi di tempo per un'adeguata attuazione delle riforme.

Bibliografia

- Anthony R., *New Frontiers in Defense Financial Management*, "The Federal Accountant", n. XI, June 1962, pp. 13-32.
- Anthony R., Young D., *Management Control in Non profit Organization*, fifth ed., Richard D. Irwin, Homewood, 1995.
- Arwidi O., Samuelson L. A., *The Development of Budgetary Control in Sweden: A Research Note*, "Management Accounting Research", 4/2 1993, pp. 93-107.
- Bailey M. J., *Defense Decentralization through Internal Prices*, in *Defense Management*, S. Enke (ed.) Englewood Cliffs (New Jersey): Prentice-Hall, 1967.
- Bruggeman W., *The Impact of Technological Change on Management Accounting*, "Management Accounting Research", 6/3 1995, pp. 241-252.
- Bunce P., Fraser R., Woodcock L., *Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems*, "Management Accounting Research", 6/3 1995, pp. 253-265.
- Chandler A., *Strategy and Structure: Articles in the History of Industrial Enterprise*, MIT Press, Cambridge, 1962.
- Costa G., *La legge 142 e lo sviluppo di una nuova cultura organizzativa negli Enti Locali*, "Azienda Pubblica", IV/3 1991, pp. 359-384.
- Demski J., Feltham G., *Cost Determination*, Iowa State University Press, Ames, 1976.
- "The Economist", *Software Engineering: Made to Measure*, January 23, 1993, p. 79.
- "The Economist", *A Guide to Better Buying*, October 18, 1996, p. 71.
- Evans P.B., Wurster T.S., *Strategy and the New Economics of Information*, "Harvard Business Review", September-October 1997, pp. 71-82.
- Graham Jr. C. B., Hays S. W., *Managing the Public Organization*, CQ Press, Washington, D.C., 1986.
- Hammer M., *Reengineering Work: Don't Automate, Obliterate*, "Harvard Business Review", July-August 1990, pp. 104-112.
- Harr D. J., *Productive Unit Resourcing: A Business Perspective on Government Financial Management*, "Government Accountants Journal", Summer 1989, pp. 51-57.
- Harr D. J., Godfrey J. T., *The Total Unit Cost Approach to Government Financial Management*, "Government Accountants Journal", Winter 1992, pp. 15-24.
- Harr D. J., *How Activity Accounting Works in Government*, "Management Accounting", 72 1990, pp. 36-40.
- Harr D. J., Godfrey J. T., *Private Sector Financial Performance Measures and Their Applicability to Government Operations*, Montvale (New Jersey), National Association of Accountants, 1991.
- Hay D., *Public Sector Accounting in New Zealand: An Update and a Clarification*, "Financial Accountability & Management", 8/1 1992, pp. 1-6.
- Hopwood A., *Accounting and the Pursuit of Efficiency*, in A. Hopwood, C. Tomkins, *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan, Oxford, 1984, pp. 167-187.
- Hornigren C. T., Foster G., *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 7th ed., Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall, 1991.
- Hyde A., *Cornerstones of Quality: Special Section*, "Government Executive", 29/7 1997, pp. 47-68.

- Jones L. R., Guthrie J., Steane P., (a cura di), *Learning From International Public Management Reform*, vols.11A & B, 2001 (Oxford, JAI – Elsevier Science).
- Jones L. R., McCaffery J. L., *Federal Financial Management Reform and the Chief Financial Officers Act*, “Public Budgeting and Finance”, 12/4 1992, p. 75-86.
- Jones L. R., McCaffery J. L., *Implementing the Chief Financial Officers Act and the Government Performance and Results Act in the Federal Government*, “Public Budgeting and Finance”, 17/1 1997, pp. 35-55.
- Jones L. R., Schedler K., (a cura di), *International Perspectives on the New Public Management*, CT: JAI Press, Stamford, 1997.
- Jones L. R., Thompson F., *Public Management: Institutional Renewal for the 21st Century*, CT: JAI-Elsevier Press, Stamford, 1999.
- Johansen C., Jones L. R., Thompson F., *Management and Control of Budget Execution*, in Golembiewski R., Rabin J. (a cura di) *Public Budgeting and Finance*, fourth edition, Marcel Dekker, New York, 1997, pp. 577-584.
- Juola P., *Unit Cost Resourcing: A Conceptual Framework for Financial Management*, “Navy Comp-troller”, 3/3 1993, pp. 42-48.
- Kaplan R. S., *In Defense of Activity-Based Cost Management*, “Management Accounting”, November 1992, pp. 58-63.
- Keohoe J., Dodson W. R., Reeve R., Plato G., *Activity-Based Management in Government*, Coopers & Lybrand, Washington, D.C., 1995.
- Lapsley I., *Responsibility Accounting Revived? Market Reforms and Budgetary Control*, “Management Accounting Research”, 5/3,4 1994, pp. 337-352.
- Masten S. E., *The Organization of Production*, “The Journal of Law and Economics”, 27/4 1984, pp. 403-417.
- Masten S. E., Meehan J.W., Snyder E.A., *The Costs of Organization*, “The Journal of Law, Economics, and Organization”, 7/1 1991, pp. 1-25.
- Milgrom P., Roberts J., *Economics, Organization, and Management*, Englewood Cliffs, (New Jersey), Prentice Hall, 1992.
- OECD, *Budgeting for Results: Perspectives on Public Expenditure Management*, Paris, 1995.
- Office of Technology Assessment, *Computerized Manufacturing Automation: Employment, Education, and the Workplace*, Washington D.C., Government Printing Office, 1984.
- Otley D., *Management Control in Contemporary Organizations: Towards a Wider Framework*, “Management Accounting Research”, 5/3, 4 1994, pp. 289-299.
- Otley D., Broadbent J., Berry A., *Research in Management Control: An Overview of its Development*, “British Journal of Management”, 6 1995, pp. 31-44.
- Pollitt C., *Managerialism and the Public Services: Cuts or Cultural Change in the 1990s?* Second Edition, Basil Blackwell, Cambridge MA, 1993.
- Quinn J.B., *Intelligent Enterprise: A Knowledge and Service Based Paradigm for Industry*, Free Press, New York, 1992.
- Reschenthaler G.B., F. Thompson., *The Information Revolution and the New Public Management*,

- “Journal of Public Administration Research and Theory”, 6/1 1996, pp. 125-144.
- Roberts A., *Performance Based Organizations: Assessing the Gore Plan*, “Public Administration Review”, 57/6 1997, pp. 465-481.
- Rosenberg, N., Birdsall L.E., *How the West Grew Rich: The Economic Transformation of the Industrial World*, Basic Books, New York, 1986.
- Schedler K., *Ansaetze einer Wirkungsorientierten Verwaltungsfuehrung: Von der Idee des New Public Managements (NPM), zum konkreten Gestaltungsmodell*, Verlag Paul Haupt, Bern, 1995.
- Scott, G., Bushnell, P., and Sallee, N., *Reform of the Core Public Sector: The New Zealand Experience*, “Public Sector” 13/3 1990, pp. 11-24.
- Shank J. K., Govindarajan V., *Transaction-Based Costing for the Complex Product Line: A Field Study*, “Journal of Cost Management”, 1988, pp. 31-38.
- Shank J. K., Govindarajan V., *The Perils of Cost Allocation Based on Production Volumes*, “Accounting Horizons”, 2/4 1998, pp. 71-79.
- Simons R., *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*, Harvard Business School Press, Boston, 1995.
- Stewart J., *The New Management of Local Government*, Allen&Unwin, London, 1986.
- Stewart J., *Understanding the Management of Local Government*, Longman, London, 1988.
- Stewart R., Stewart J., *Management for the Public Domain*, St. Martin's Press, New York, 1994.
- Tani T., *Interactive Control in Target Cost Management*, “Management Accounting Research”, 6/4 1995, pp. 401-414.
- Thompson F., *Capital Budgeting*, “International Encyclopedia of Public Policy and Administration”, Westview Press, Boulder CO, 1997.
- Thompson F., *Business Strategy and The Boyd Cycle*, “Journal of Contingencies and Crisis Management”, 3/2 1995, pp. 81-90.
- Thompson F., *Mission-Driven, Results-Oriented Budgeting: Financial Administration and the New Public Management*, “Public Budgeting & Finance”, 14/3 1994, pp. 90-105.
- Thompson F., Jones L.R., *Reinventing the Pentagon: How the New Public Management Can Promote Institutional Renewal*, Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1994.
- Thompson F., Jones L.R., *Controllorship in the Public Sector*, “Journal of Policy Analysis and Management”, 5/3 1986, pp. 547-571.
- Whittington G., *The Usefulness of Accounting Data in Measuring the Economic Performance of Firms*, “Journal of Accounting & Public Policy”, 7/4 1988, pp. 261-266.
- Williamson O. E., *Corporate Finance and Corporate Governance*, “Journal of Finance”, 43/3 1988, pp. 567-591.
- Williamson O.E., *The Economic Institutions of Capitalism*, The Free Press, New York, 1985.

I sistemi di contabilità economico-patrimoniale delle amministrazioni centrali in Europa: situazione attuale e sviluppi futuri

I fattori contestuali transnazionali che influenzano la gestione economica del settore pubblico

Gli sviluppi relativi alla contabilità ed al budgeting del settore pubblico (modifiche, riforme, innovazioni) risentono di fattori contestuali sia nazionali che internazionali. Rilevanti fattori contestuali transnazionali di questo tipo sembrano essere l'indebitamento di molti paesi industrializzati, il tentativo di standardizzare a livello internazionale la contabilità pubblica e le recenti revisioni apportate agli standard per la contabilità economica nazionale.

L'ammontare del debito pubblico, la conseguente dipendenza dai mercati di capitali, l'internazionalizzazione di questi collegata ad una crescente importanza del merito di credito oltre che la crescente rilevanza del deficit e degli indici di indebitamento (non ultimo in relazione alla creazione dell'Unione Monetaria Europea) hanno sottoposto i governi ad una pressione mirante a migliorare l'accountability e l'efficienza. Ciò a sua volta richiede adeguate informazioni contabili che comprendono, tra l'altro, informazioni sul consumo di risorse, e non solo sui fabbisogni di tesoreria, informazioni sui prodotti e servizi forniti così come informazioni che consentano agli utilizzatori delle informazioni contabili di valutare la situazione economica della Pubblica Amministrazione (P.A.) nel suo complesso. Un sistema contabile su base economica dovrebbe essere più adatto a soddisfare queste esigenze informative rispetto ad uno di contabilità finanziaria dal momento che "consente al governo di dimostrare l'accountability per l'utilizzo che fa delle risorse e per la gestione di tutte le attività e passività... [ed] è utile nel valutare la performance del governo in termini di costi dei propri servizi, di efficienza e di risultati ottenuti" (IFAC-PSC 1998, p. 75; cfr. anche OECD 1993, p. 8.). "È probabile che anche la cassa venga gestita meglio con un sistema di contabilità economica piuttosto che con un sistema di contabilità finanziaria" (Ball 1998, p. 27).

Nel 1996, il Comitato Settore Pubblico della Federazione Internazionale dei Professionisti Contabili (International Federation of Accountants - Public Sector Committee) ha avviato il proprio "Progetto Standard" destinato all'elaborazione di una serie di standard sulla contabilità e la rendicontazione finanziaria da parte dei governi fino al

novembre 2001 (IFAC-PSC 1998b, p. 5). Sono già disponibili otto standard e sono già state pubblicate sette bozze esplicative oltre quelle già esistenti. Sebbene gli standard si applichino a due basi diverse di contabilità – finanziaria ed economica – il documento “Guidelines for Governmental Financial Reporting” (IFAC 1998a) e il fatto che gli Standard internazionali di contabilità del Settore Pubblico sono tratti dagli International Accounting Standards forniscono la prova che il Public Sector Committee considera la contabilità economico-patrimoniale migliore in relazione alle esigenze di informazione degli utenti.

Gli standard internazionali di contabilità del settore pubblico non possono, ovviamente, annullare le normative stabilite dagli organismi che fissano gli standard a livello nazionale. Ci si può tuttavia aspettare che gli standard internazionali esistenti influenzino lo sviluppo futuro della contabilità nazionale nel settore pubblico. Per i paesi industrializzati questo significa che gli standard, presumibilmente, rafforzano la spinta al passaggio ad un sistema di contabilità economico-patrimoniale.

In Europa la contabilità nazionale si basa sugli standard mondiali del “System of National Accounts” (SNA) elaborato sotto l’egida delle Nazioni Unite, sottoposto ad ultima revisione nel 1993 (SNA 93), e sulla sua variante europea, l’European System of Accounts (ESA), revisionata nel 1995 in linea con l’SNA 93 (ESA 95). L’ESA 95 specifica le definizioni e le classificazioni dell’SNA 93 e riduce il numero di opzioni per chi produce informazioni. Una caratteristica importante delle revisioni più recenti dell’SNA e dell’ESA è l’introduzione del “concetto del patrimonio netto”, il che, in termini contabili, significa uno spostamento verso la contabilità economico-patrimoniale: “Il principio generale della contabilità nazionale è che le transazioni tra unità istituzionali devono essere registrate quando diritti ed obblighi insorgono, vengono trasformati o annullati, cioè su base economica” (SNA 1993, n. 2.64). Data la natura vincolante dell’ESA 95 per gli Stati membri dell’Unione Europea, il sistema di contabilità nazionale di questi Stati sarà su base economica dopo un ragionevole periodo di transizione. Se la contabilità pubblica non segue quella nazionale lungo questa strada, il divario tra la contabilità del settore pubblico (tenuta in termini finanziari) e la contabilità nazionale (tenuta secondo il principio di competenza economica) si amplierà, con effetti negativi sull’affidabilità delle informazioni di contabilità nazionale relative alla situazione economica del governo. Ciò a sua volta può influenzare gli sviluppi futuri della contabilità pubblica.

Riassumendo questo ragionamento, ci si può aspettare che i fattori contestuali transnazionali prevalenti siano favorevoli ad uno spostamento della contabilità delle Amministrazioni Centrali da un sistema finanziario ad uno economico-patrimoniale.

Le implicazioni del principio di competenza economica sul sistema di contabilità (e di budgeting)

Secondo il principio di competenza economica, come definito dall’IFAC-PSC (1998, p. 71), la contabilità “riconosce le transazioni e gli

1. Integrazione dell'autore.
2. Integrazione dell'autore.

eventi quando si verificano e non in corrispondenza di entrate ed uscite di cassa. Gli elementi riconosciuti sulla base del principio di competenza economica sono le attività (ivi compresi i beni materiali¹), le passività (ivi compresi i fondi²), il capitale netto, i costi ed i ricavi". Un sistema di contabilità tenuto secondo tale principio certamente presenta dei vantaggi rispetto ad altri. Tuttavia, per soddisfare le esigenze di informazione sopra citate, un adeguato sistema informativo deve comprendere qualcosa che vada oltre la (semplice) contabilità tenuta osservando il principio della competenza economica. Esso deve anche fornire informazioni sulle somme, riportate nel bilancio di previsione, riguardanti ricavi, costi e capitale netto. La gestione delle diverse unità operative richiede inoltre informazioni, per ciascun servizio fornito, sui costi e sul livello di performance pianificati (ex-ante) e realizzati (ex-post). Per un tale sistema di contabilità e budgeting globale da questo momento in poi utilizzeremo il termine "Performance and Resource Accounting and Budgeting System" (PRAB). Le componenti di tale sistema sono:

- a livello di bilancio di previsione, un sistema di budgeting delle performance e del consumo di risorse;
- a livello contabile, un sistema di contabilità economico-patrimoniale ed un sistema di contabilità analitica che fornisca informazioni sulla produzione e sui costi dei beni e dei servizi erogati dallo Stato (Tabella 1).

Tabella 1 - Componenti di un sistema PRAB

Bilancio di previsione	Budget delle performance (budget della produzione)	1
	Budget del consumo di risorse (budget redatto secondo il principio di competenza economica)	2
Contabilità e Reporting	Contabilità economico patrimoniale	3
	Contabilità dei costi (contabilità analitica) e della produzione	4

Gli sviluppi della contabilità pubblica in un gruppo selezionato di paesi

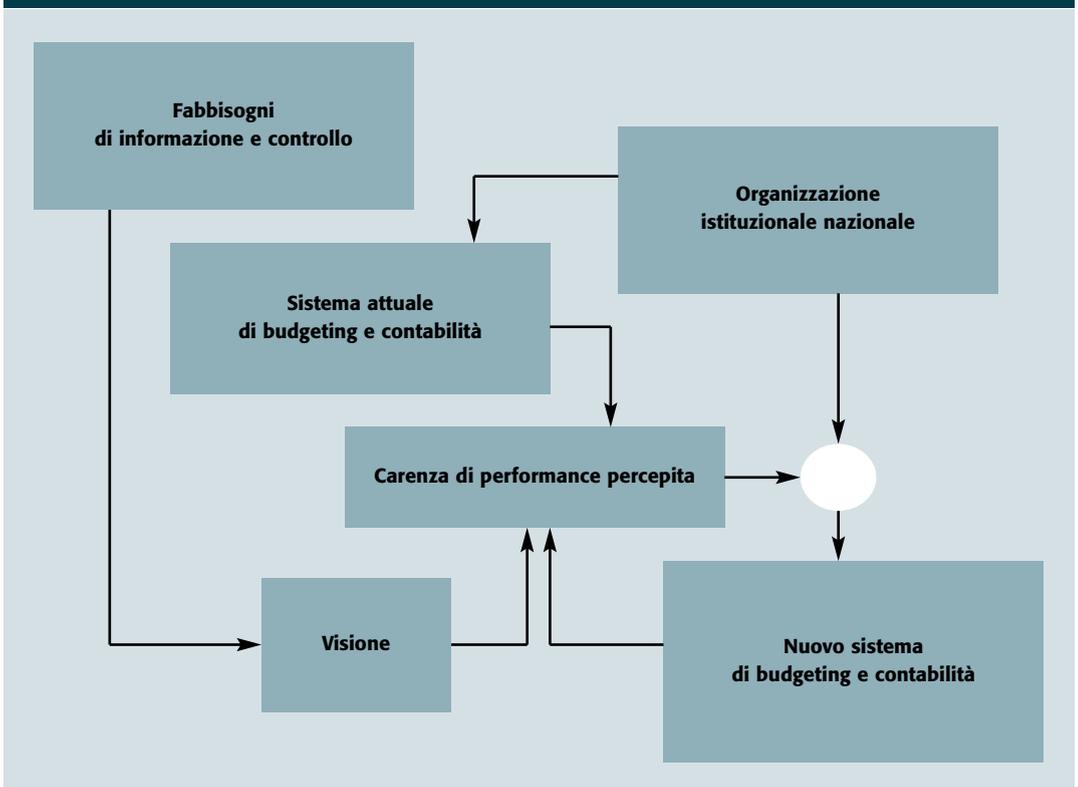
In molti paesi occidentali si possono osservare stimoli comparabili miranti alla riforma del budgeting e della contabilità. I sistemi di budgeting orientati agli input e quelli di contabilità finanziaria, tradizionalmente adottati in questi paesi, non sono idonei a soddisfare i principi di responsabilità e di gestione aziendale della pubblica amministrazione: essi forniscono informazioni insufficienti circa la performance e l'efficienza del settore pubblico, non offrono incentivi ad una efficiente produzione di servizi pubblici e conducono ad un output di

informazioni incompleto e non trasparente. Questa percepita carenza di performance della tradizionale gestione finanziaria pubblica porta abitualmente a tentativi di riforma in occasione di gravi tensioni fiscali, in concomitanza a più ampie riforme del settore pubblico o allorquando si delinea un cambiamento radicale dei sistemi informativi.

L'esistenza di stimoli comuni che spingono alla riforma del budgeting e della contabilità, insieme ad una concezione di riforma dominante ("La contabilità del settore pubblico dovrebbe essere simile a quella delle imprese") potrebbe portare ad ipotizzare che il budgeting e la contabilità in tutti i "paesi riformatori" convergano verso un sistema uniforme di gestione finanziaria (New Public Financial Management) e che quindi l'armonizzazione internazionale del budgeting e della contabilità dello Stato si possano ottenere come effetto collaterale. La realtà, però, si presenta in maniera diversa per via delle peculiarità nazionali relative alla dimensione della carenza di performance percepita, all'organizzazione istituzionale, ai sistemi legali e a quelli politico-amministrativi. La carenza di performance percepita viene, a sua volta, determinata dalle esperienze fatte con il sistema attuale di budgeting e di contabilità oltre che dalla "visione" di un nuovo sistema e della sua prevista efficacia (Figura 1).

Per soddisfare le esigenze di informazione e controllo di un governo orientato all'efficienza, oltre che le richieste di informazione e accountability provenienti dal legislatore e dall'opinione pubblica in

Figura 1 - Il modello del processo di riforma (Versione di Base)



generale, sembra essere adeguata la visione di un sistema di budgeting e di contabilità delle performance (output) e del consumo di risorse secondo competenza economica (PRAB). Tuttavia, i governi dei vari paesi non necessariamente aspirano a questa visione ideale di un nuovo sistema di gestione finanziaria pubblica ma, più o meno, a versioni che vi si avvicinano. Inoltre, i progetti di riforma nazionale differiscono anch'essi per quanto riguarda la strategia ed il ritmo dell'attuazione della riforma stessa che sono, non da ultimo, influenzate dalle caratteristiche culturali nazionali come, ad esempio, l'atteggiamento verso il rischio. Una limitata avversione al rischio comporta cambiamenti più radicali che portano a sostituire un "nuovo" sistema a quello "vecchio" e ad un più veloce ritmo di attuazione. Viceversa, un'elevata avversione al rischio significa generalmente un cambiamento lento e graduale al fine di garantire la reversibilità tramite emendamenti piuttosto che procedere ad una vera e propria sostituzione.

Gli studi realizzati dal Servizio *Public Management* (PUMA) dell'OECD (Tabella 2) offrono un quadro riassuntivo della situazione delle riforme della gestione finanziaria in alcuni paesi OECD selezionati.

Tabella 2 - Contabilità economica e budgeting nel settore pubblico (OECD-PUMA 1999a, p. 4)

	Contabilità economica per le singole agenzie ed i singoli dipartimenti	Contabilità economica consolidata di tutto il settore pubblico	Budgeting economico
Australia	Dal 1995	Dal 1997	Dall'esercizio finanziario 1999-2000
Canada ¹	Dall'esercizio finanziario 2001-02	Dall'esercizio finanziario 2001-02	No
Finlandia	Dal 1998	Dal 1998	No
Germania ²	Consentito dal 1998	No	No
Islanda ³	Dal 1992	Dal 1992	Dal 1998
Irlanda ⁴	Progetto pilota avviato nel 1995	No	No
Paesi Bassi ⁵	Progetti pilota avviati nel 1994	No	No
Nuova Zelanda	Dall'esercizio finanziario 1991-92	Dall'esercizio finanziario 1991-92	Dall'esercizio finanziario 1994-95
Svezia	Dal 1994	Dal 1994	No
Regno Unito	Avviato nel 1993; completo entro l'esercizio finanziario 1999-2000	Previsto	Dall'esercizio finanziario 2001-02
Stati Uniti ⁶	Dall'esercizio finanziario 1997-98	Dall'esercizio finanziario 1997-98	No

1. Per la contabilità ed il budgeting il Canada applica un principio di competenza economica modificato, in quanto gli impianti e le attrezzature vengono considerati costi dell'esercizio in cui sono acquisite. La tabella si riferisce al principio di competenza economica in senso stretto.

2. Legge sui Principi di bilancio emendata nel 1998. Le organizzazioni del governo tedesco hanno ora l'autorizzazione esplicita ad adottare il principio di competenza economica, oltre alla tradizionale contabilità finanziaria.

3. L'Islanda non ha finalizzato il trattamento di certi beni materiali.

4. Soltanto un dipartimento presenta un rendiconto economico-patrimoniale, oltre che il tradizionale reporting di tipo finanziario.

5. Alcune agenzie sperimentano il reporting economico-patrimoniale, in aggiunta alla contabilità di tipo finanziario.

6. Negli Stati Uniti il principio di competenza economica è utilizzato solo per i programmi finanziati con l'indebitamento.

Un'altra ricerca della stessa Organizzazione (OECD-PUMA 1999b, p. 4) mostra che le informazioni relative alla performance sono contenute nei bilanci di 21 dei 28 paesi sottoposti allo studio, ivi compresi tutti quelli riportati in Figura 3. Tuttavia, non è possibile ricavare dalla ricerca né il tipo né la qualità delle informazioni sulla performance e non è neanche chiaro se gli obiettivi di performance siano fissati per tutti gli output o solo per alcuni selezionati od ancora se questi siano vincolanti per il dirigente. Degli 11 paesi inclusi nella Figura 3, solo la Nuova Zelanda e l'Islanda hanno fatto ricorso a bilanci di previsione di natura economico-patrimoniale per un periodo di tempo significativo, mentre l'Australia li ha introdotti solo di recente e il Regno Unito sta progettando di spostare tra breve il proprio bilancio verso la base economica. L'input dei bilanci dei rimanenti sette paesi continua ad essere su base finanziaria.

Nel 1999, un sistema globale di contabilità economico-patrimoniale sia per i dipartimenti che per lo Stato nel suo complesso era in uso in Australia, Finlandia, Islanda, Nuova Zelanda, Svezia e Stati Uniti. È stato ampiamente trascurato il fatto che l'Islanda abbia introdotto una contabilità economico patrimoniale per l'amministrazione centrale più o meno nello stesso periodo in cui è stata introdotta in Nuova Zelanda.

Secondo una pubblicazione OECD-PUMA sul "Budgeting in Canada", il Governo nazionale canadese ha adottato la Financial Information Strategy (FIS) in base alla quale verrà introdotta "una contabilità completamente economica, compresa la capitalizzazione delle immobilizzazioni" e "ci si aspetta che tutti i dipartimenti ottemperino alla FIS entro il 1° aprile 2000" (OECD-PUMA 1999c, p. 35).

Anche il Regno Unito appartiene al gruppo di paesi che utilizzano la contabilità economica a livello di governo, sebbene in questo paese manchino ancora i rendiconti economico-patrimoniali consolidati del settore pubblico. Nei Paesi Bassi, 22 agenzie stanno attualmente utilizzando un sistema di budgeting e contabilità economica ed il Governo olandese ha suggerito al Parlamento di passare al "sistema su base economica (di budgeting e contabilità³) nei prossimi anni, in maniera tale che tutto il bilancio del governo centrale possa essere su quella base" (Ministero olandese delle Finanze 2000, p. 66). I restanti due paesi (Germania e Irlanda) sono ancora in fase di sperimentazione dei nuovi concetti di budgeting e contabilità.

Per riassumere, dalle ricerche OECD-PUMA si possono trarre le seguenti conclusioni:

- nei paesi occidentali industrializzati si è affermata una tendenza a spostare il sistema di contabilità dello Stato da una base finanziaria ad una economica;
- lo spostamento su base economica del sistema di contabilità non necessariamente è seguito da uno spostamento da base finanziaria a base economica anche del sistema di budgeting;
- inoltre, si sta facendo un tentativo di migliorare i bilanci includendo le informazioni riguardanti la performance (output);
- tra i paesi elencati nella Tabella la Germania è il riformatore più lento e più cauto.

3. Integrazione a cura dell'autore.

Uno sguardo più attento ai cambiamenti dei sistemi di contabilità rivela che esistono tre approcci alla riforma fondamentalmente diversi tra loro:

- l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale che si aggiunge a quella finanziaria (e al bilancio di previsione di tipo finanziario);
- l'introduzione di sistemi di contabilità economica a livello di dipartimento/agenzia lasciando immutato il sistema di contabilità di tutto lo Stato (che rimane di tipo finanziario);
- la completa sostituzione della contabilità finanziaria con quella economica in tutte le unità del governo e a livello di tutto lo Stato.

Si possono osservare varianti nazionali in ciascuna di queste impostazioni di base; pertanto, il movimento transnazionale comune mirante a spostare su base economica la contabilità dello Stato non comporta l'automatica armonizzazione dei sistemi contabili adottati dai vari governi. Al contrario, la gamma di prassi nazionali di contabilità economica può ampliarsi ulteriormente rispetto a quella delle prassi finanziarie. Pertanto, sono necessari e tempestivi i tentativi avviati dall'IFAL-PSC di pervenire ad una standardizzazione internazionale della contabilità del settore pubblico.

Conclusioni

Gli oppositori del sistema di budgeting e contabilità delle performance e del consumo di risorse (PRAB) sospettano che “si tratti semplicemente di un'altra moda razionalista come il PPBS, il PAR, l'MBO o il budgeting dell'output, che balenano per un attimo in cielo e sono destinati a svanire nel nulla dopo sprechi di tempo ed energie mentali da parte di persone, che avrebbero potuto impiegare le loro competenze per un risultato migliore” (Jones 1997, p. 36). D'altra parte, esiste la prova rappresentata da Nuova Zelanda, Australia ed altri Paesi che invece è possibile migliorare la gestione finanziaria pubblica. Ciò che sembra cruciale per il successo della riforma della gestione finanziaria del governo, tuttavia, è l'attuazione di un sistema globale “che abbracci l'intero processo dall'input al risultato” (Guthrie/Carlin 1998, p. 28; cfr. anche Mellor 1997, p. 54) o almeno l'output ed il budgeting oltre che la contabilità. Una caratteristica del PPBS e di altri approcci simili era che essi non erano globali nel senso sopra citato e che si aggiungevano ai sistemi tradizionali di budgeting e di contabilità, senza però sostituirli. Pertanto, la richiesta è quella di procedere ad un'attuazione di un nuovo sistema globale di budgeting e di contabilità della performance e del consumo delle risorse che sostituisca quello tradizionale. Modalità di realizzazione che mantengono il sistema tradizionale ed aggiungono semplicemente nuovi elementi corrono un maggiore rischio di fallimento. Ciò può portare alla situazione paradossale per cui una chiara tendenza ad evitare il rischio attenendosi al

sistema tradizionale aumenti la probabilità di fallimento dei tentativi di riforma.

In particolare, l'appello ad introdurre un nuovo sistema globale di budgeting e di contabilità delle performance e del consumo delle risorse significa che:

- non si può avere una contabilità del consumo delle risorse senza un budgeting delle stesse. Mantenere il tradizionale bilancio finanziario come documento obbligatorio per la gestione continuerà a focalizzare l'attenzione dei politici e dei manager sul solo aspetto finanziario della stessa. Informazioni contabili aggiuntive incentrate sul principio di competenza economica avranno un limitato significato per le decisioni e non forniranno alcun incentivo ad assumere un comportamento che tenga conto dei costi;
- non si può avere una contabilità dei costi senza contabilità economico-patrimoniale. Questa argomentazione vale anche dove, come nel caso della Germania, la contabilità dei costi è direttamente collegata alla contabilità finanziaria, in partita semplice, per la realizzazione del bilancio di previsione (contabilità cameralistica), senza una contabilità economica intermedia. Inoltre, questo approccio richiede la risoluzione di particolari problemi tecnici e lo sviluppo di un software specifico per l'elaborazione dei dati. Le informazioni fornite mancano tuttavia di affidabilità;
- non si può avere un budgeting della performance senza la contabilità dei costi e della performance (vedi anche Warren 1996, p. 7). I dati sulla performance devono essere collegati agli input delle risorse nel bilancio di previsione. Per determinare queste informazioni è necessario un sistema di contabilità di costi e performance. Inoltre, i dati di previsione delle performance sono utili solo se vengono effettuate delle analisi ex post sulla performance che confrontino la performance prevista e quella effettiva. Ciò, a sua volta, implica la registrazione dei dati sulla performance e cioè un sistema di contabilità della performance;
- ed infine, non bastano "soluzioni isola" ma è necessaria un'attuazione del PRAB a livello di tutto il governo. Limitarne l'attuazione a quelle unità di governo "dove si ritiene che sia utile" significa frammentare i sistemi di budgeting e contabilità all'interno del governo, disporre di informazioni economiche non confrontabili riguardanti i diversi servizi e non ultimo la necessità di utilizzare continuamente il sistema tradizionale di budgeting e di contabilità non solo in certe unità organizzative ma anche a livello di governo centrale.

Per riassumere, il PRAB ha dimostrato di offrire dei vantaggi rispetto al sistema tradizionale di contabilità e budgeting. Questo modo di considerare il PRAB sarà sempre più accettato quanto più i paesi faranno esperienza con la riforma della contabilità e del budgeting a livello di governo. Si potrà prevedere che perfino coloro che propongono "soluzioni parziali" alla fine noteranno che il loro approccio non ha rappresentato altro che una deviazione sulla strada verso il PRAB.

- Dutch Ministry of Finance (2000), *Budget Memorandum – Abridged Edition* (The Hague), 2001.
- Gustavsson, Claes-Göran, *En Ny Struktur För Statens Budget*, Riksstyrelsensverket (Stockholm), 1995.
- Guthrie, James, *Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality*, in: “Financial Accountability and Management” 14 (1998)1, pp. 1-19.
- Guthrie, James/Carlin, Tyrone, *Review of Australian Experiences of Output Based Budgeting: A Critical Reflection*, Paper Presented to the Conference on Output Based Accrual Budgets in the Public Sector, Canberra 30/31 March 1998.
- HM Treasury, *Whole of Government Accounts* (London), 1998.
- IFAC-PSC, *Guideline for Governmental Financial Reporting*, Exposure Draft, International Federation of Accountants (New York), 1998a.
- IFAC-PSC, *Presentation of Financial Statements*, Exposure Draft 1, International Federation of Accountants (New York), 1998b.
- Jones, George, *Resource Accounting and Budgeting: Another False Trail?*, in: IFAC-PSC (ed.), Perspectives on Accrual Accounting, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants (New York), 1997, pp. 33-37.
- Korte, Harman, *Accounting in the Netherlands*, in: OECD (ed.), Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom, Organisation for Economic Co-operation and Development (Paris), 1997, pp. 11-17.
- Korte, Harman, *Dutch Central Government Budgeting and Accounting System*, Paper presented at the 7th CIGAR conference, Tilburg 23.-24. June 1999, Typoscript (Tilburg University).
- Likierman, Andrew, *Accrual Accounting in the United Kingdom*, in: OECD (ed.), Accrual Accounting in the Netherlands and the United Kingdom, Organisation for Economic Co-operation and Development (Paris), 1997, pp. 19-33.
- Likierman, Andrew, Paper presented at the Speyerer Forum Haushalts- und Rechnungswesen 8.-10. September 1999, Typoscript (German Postgraduate School of Administrative Sciences Speyer), 1999.
- Lüder, Klaus, *Entwicklung und Stand des Haushalts- und Rechnungswesens in Australien*, Speyerer Forschungsberichte no. 212 (Speyer), 2000.
- Mellor, Thuy, *Why Governments Should Produce Balance Sheets*, in: IFAC-PSC (ed.), Perspectives on Accrual Accounting, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants (New York), 1997, pp. 51-55.
- OECD, *Accounting for What?: The Value of Accrual Accounting to the Public Sector*, Paris, 1993.
- OECD, Focus-Public Management Newsletter no. 12, Public Management Service, Paris, 1999a.
- OECD-PUMA, Focus-Public Management Newsletter, no. 14, September-November, 1999b.
- OECD-PUMA, *Budgeting in Canada*, PUMA/SBO(99)5/FINAL, Paris, 1999c.
- Ström, Sten, *Full Accrual Government Accounting in Sweden*, in: IFAC-PSC (ed.), Perspectives on Accrual Accounting, Occasional Paper 3, International Federation of Accountants (New York), 1997, pp. 25-32.
- Warren, Ken, *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*, Occasional Paper 1, International Federation of Accountants (New York), 1996.

Un sistema contabile integrato a supporto delle P.A.

Caratteri del sistema informativo per le pubbliche amministrazioni

Gli obiettivi essenziali di ogni sistema contabile sono principalmente rivolti a ricordare, evidenziare e supportare i processi decisionali, i loro atti amministrativi consequenziali ed i relativi risultati che debbono essere garantiti anche quanto a trasparenza ed attendibilità.

Più specificatamente, pertanto, gli obiettivi che possono venire posti sono relativi alla trasparenza dei sistemi decisionali nel momento in cui si è normata la differenziazione tra obiettivi (e quindi risultati) politici, economico-finanziari e tecnici. Occorre ancora, naturalmente, un sistema di rilevazione di tutti gli input della gestione, sia caratteristica che non, sia ordinaria che straordinaria (su basi di dati quantitativi-qualitativi e temporali), uno o più sistemi di rilevazione degli output relativi ai servizi prodotti ed erogati (su basi di dati quantitativi-qualitativi-temporali) ed almeno di alcuni outcome (visti come risultati sociali dei programmi sui quali l'amministrazione ha particolarmente motivato il proprio impegno). Questo conduce anche alla misurazione delle conseguenze della gestione, sia su base annuale che pluriennale, sugli equilibri patrimoniale-economico-finanziario in modo da considerare ad evidenza se il patrimonio dell'amministrazione ha avuto incrementi o decrementi per effetto della gestione che si è condotta; alla misurazione delle conseguenze della gestione infrannuale sugli equilibri parziali (economici e finanziari) in maniera da prevedere i possibili effetti quando la gestione è ancora in corso e vi è quindi la possibilità di correzioni e revisioni; alla possibilità di misurazione e confronto mediante indici, flussi, indicatori tra periodi diversi della gestione complessiva o di una sua parte o di un servizio nel tempo o con altri enti o con dati medi. Sulla base dei predetti sistemi contabili si può quindi giungere ad esprimere un giudizio di convenienza economica a mantenere/potenziare/ridurre/cambiare modalità di gestione di certi servizi o, al limite, di tutti.

Si tratta di obiettivi importanti che presentano complessi aspetti tecnici come anche delicati aspetti politici. Non stupisce quindi che, nel tempo, ogni paese abbia cercato di modellare la propria contabilità in maniera tale da rispondere a tutti questi obiettivi, sia pure graduan-

done l'ordine e l'effettivo perseguimento secondo le necessità espressive che le autorità di volta in volta hanno privilegiato. Stupisce ancora meno che anche gli stessi paesi abbiano mutato sistema contabile, o almeno abbiano modificato la scala di rilevanza che i vari obiettivi presentavano, nel corso del tempo, in particolare quando si sono formati governi ed amministrazioni che hanno mutato l'indirizzo politico-amministrativo-contabile.

Sarebbe errato credere alla "obiettività" e "trasparenza" assoluta dei sistemi contabili, così naturalmente come di quelli gestionali: ogni buon sistema è basato su scelte adeguate ai fini che gli vengono assegnati, ma essi possono/debbono cambiare, in modo essenziale o meno significativo, per privilegiare la documentazione relativa e l'esposizione dei nuovi obiettivi.

Un ulteriore elemento introduttivo essenziale è connesso alle tendenze ed alle "mode" che si diffondono anche nel mondo dei sistemi informativi: se il problema fosse di "mode" non meriterebbe di curarsene che poco o punto, ma non è, in genere, questa la realtà. Vengono spesso definite in modo riduttivo o spregiativo le esigenze emergenti, a volte nuove, altre volte già discusse e rinviate a giorni migliori, in conseguenza del costante cambiamento in atto nelle amministrazioni pubbliche, delle esigenze di rilevare oggetti e temi che a lungo, spesso troppo, sono stati trascurati in nome della semplificazione (o della incapacità degli operatori), delle decisioni assunte da altri paesi o da altre amministrazioni di, finalmente, dare risposta positiva anche a tali esigenze.

Per l'Italia questo benchmarking improprio, ma efficace, è estremamente importante perché da molti lustri siamo costretti in sistemi contabili-amministrativi e gestionali vecchi ed obsoleti (anche quando recentemente si siano rifatti il look), che spesso sembravano ed erano già inadatti al momento del loro impianto ed ora rappresentano un reale limite al cambiamento delle pubbliche amministrazioni, e, per il ruolo almeno dimensionale che esse hanno nel nostro paese, anche su tutto esso. Non è "moda" quindi guardare agli USA o alla Gran Bretagna o all'Australia o a tutti gli altri paesi che hanno sperimentato cambiamenti significativi: essi vanno considerati con attenzione e dobbiamo domandarci se non possano esserci utili.

Del resto la scelta di sistemi di contabilità di stato e delle altre pubbliche amministrazioni secondo le regole "finanziarie" non è né l'unica possibile, né l'unica che abbiamo sperimentato. Non possiamo non ricordare che proprio il Villa, nella prima metà del XIX secolo, estese addirittura a tutta l'amministrazione economica e non solo alla contabilità (teorica e applicata) l'esigenza di un approccio unitario, sia per i soggetti pubblici che per quelli privati. Così il Cerboni (dopo il 1860) concepì ancora l'amministrazione economica come un unitario procedere di funzioni tra le quali, in particolare riguardo, erano tenute quelle relative ai vari compiti della contabilità e del controllo per cui giunse alla responsabilità di ragioniere generale del neocostituito Regno d'Italia elaborando e facendo normare ed applicare i principi, le tecniche, le metodologie della logismografia, come derivavano dalle sue teorie contabili ed amministrative, per cui traevano vicendevoli opportunità per

essenziali convergenze. Fabio Besta, a cavallo tra l'ultimo ventennio del secolo passato ed il primo trentennio dell'attuale, condusse a piena maturità scientifica la ragioneria che volle definire proprio come "la scienza del controllo economico" nella piena convinzione che non vi è settore dell'amministrazione privata o pubblica, grande o piccola, economica nel fine o solo nel mezzo che non abbisogni dei principi, delle tecniche, delle metodologie dell'unitaria disciplina del controllo (la ragioneria) della quale dettò le linee e le loro applicazioni, redigendo, per quel che ora direttamente ci concerne, apposite regole di contabilità di Stato sulla base dell'unitario sistema patrimoniale, valido per ogni tipologia di azienda o amministrazione: anche esse sono state regolarmente adottate nel nostro Stato e nelle derivanti amministrazioni.

Possiamo quindi rilevare che il formarsi delle dottrine italiane in materia amministrativa (e contabile) si caratterizza perché è accompagnato dalla convergente, costante e forte affermazione della unicità dei grandi criteri contabili e del controllo e delle sue funzioni, anche in eventuale presenza di specificità tecniche o metodologiche volute per ossequiare le più varie esigenze.

Ma se volessimo rintracciare addirittura i primi forti segnali del percorso unitario compiuto dalle regole contabili nelle differenziate realtà private e pubbliche, dovremmo risalire a molti secoli indietro: tra il XII ed il XIII secolo le aziende mercantili-artigianali-bancarie che si erano ormai andate affermando in molte città italiane (particolarmente nei liberi comuni) erano cresciute elaborando insieme le regole della gestione specifica e quelle del controllo relativo: e quanto più la gestione diveniva complessa e sofisticata, altrettanto cresceva il ruolo dei sistemi e della metodologia delle rilevazioni generali e particolari per permettere efficaci opportunità di controllo. Se ricordiamo che in quegli stessi anni i liberi comuni e molte delle altre strutture politico-statali erano guidate dalla classe mercantile, facilmente si coglie il paragone evidente tra le "compagnie" ed i comuni in entrambi i quali si avevano "soci" che volevano ben essere informati sugli andamenti della gestione, ma che non avevano la possibilità o la volontà di occuparsene personalmente. La soluzione venne trovata con approccio tipicamente "mercantile" pragmatico: spesso si decise di usare gli stessi strumenti che ben avevano dato prova nelle aziende mercantili anche nei Comuni-Stato.

Il fiorire, proprio in Italia, di una sistematica amministrativa e contabile che tendenzialmente abbraccia unitariamente tutti i soggetti pubblici e privati è carattere precipuo e grande contributo del nostro paese all'evoluzione delle pubbliche amministrazioni, così che sembra del tutto assurdo e riduttivo che proprio il nostro Paese abbia (del tutto?) smarrito la via che lo ha portato a primeggiare. In effetto, anche quando la normazione ha sostituito gli aspetti dell'analisi sostanziale con quelli più giuridico-formali, sono rimaste in genere varie opportunità previste anche nell'ampio e complesso sistema delle amministrazioni pubbliche nel nostro Paese. Esse riguardano certo la contabilità finanziaria (articolata in appositi budget), la contabilità finanziaria con parallela contabilità analitica (con valori in parte

finanziari ed in parte economici), la contabilità economico-patrimoniale (e ovviamente finanziaria), la contabilità “integrata” economico-patrimoniale (e ovviamente finanziaria) con contabilità analitica e budgetizzazione, anche se l’evidenza mostra la prevalenza delle contabilità finanziarie.

Il cambiamento da realizzare

Limitando sempre la nostra considerazione all’Italia, è noto che l’attuale ordinamento dello Stato e della gran parte delle amministrazioni centrali e degli enti pubblici nazionali negli ultimi decenni e al momento non consente, attraverso l’uso degli strumenti informativo contabili di bilancio ufficialmente previsti, la conoscenza dei flussi patrimoniali ed economici, che fanno capo sia all’amministrazione globalmente considerata che ai singoli servizi. Le amministrazioni centrali e periferiche dipendenti quindi fino ad ora, fatti salvi pochi casi da considerare eccezionali, hanno deciso senza conoscere preventivamente, e spesso neppure susseguentemente, il costo delle singole decisioni assunte e, naturalmente, le relative conseguenze sugli andamenti generali: non stupisce che in queste condizioni la gestione non potesse essere stata efficiente.

Al contrario, la possibilità (e la capacità) di eseguire calcoli e misurazioni in materia congiuntamente economica-finanziaria-produttiva è fondamentale per convincere della concretezza delle indicazioni enunciate. La situazione presente delle pubbliche amministrazioni del nostro paese non consente sempre l’ottenimento di condizioni di equilibrio economico e finanziario e neppure, servendoci degli strumenti informativi “ufficiali”, il semplice calcolo economico di costi e ricavi: è ben noto infatti che il sistema informativo contabile mantiene la base finanziaria e non contempla, in via sistematica, le grandezze economiche che, anche per gli enti locali, normalmente sono solo “recuperate” attraverso il prospetto di conciliazione in via di sintesi, come gli elementi patrimoniali che derivano da inventari dei cui valori non sempre si può fare affidamento.

Questa situazione comporta un profondo gap circa la completezza, la trasparenza e l’attendibilità delle procedure, indispensabili per far funzionare il controllo dei risultati dello stesso processo (equilibri economico-finanziari-produttivi) che influenza il giudizio e la selezione degli amministratori da parte dei cittadini. Naturalmente, le tecniche che derivano dall’economia aziendale sono in condizione di quantificare le grandezze che sono state indicate: condizioni di equilibrio economico come confronto tra costi e ricavi (cessione diretta o indiretta dei servizi), patrimoniale come confronto tra patrimonio finale ed iniziale ed analisi delle variazioni, finanziario come confronto tra entrate ed uscite del periodo, produttività e qualità dei servizi complessivamente resi, produttività di ciascun servizio.

Fino al momento attuale è stato necessario considerare allora ciò che dipende dalle leggi (il sistema informativo generale di bilancio),

da ciò che può essere liberamente predisposto a “fini interni”. Il modello emergente infatti non consiste solo nella formale ed esclusiva applicazione delle norme, ma va nella direzione di una complessiva sinergia delle scritture “contabili” finanziarie con quelle analitiche, meno (o non) formalizzate, nell’ottica di un sistema non certo ancora integrato, ma che comprende l’esigenza di muoversi in tale direzione, per la quale anche lo Stato recentemente ha proceduto ad una budgetizzazione.

L’effettivo assolvimento degli obblighi di trasparenza e completezza conducono a soddisfare le esigenze di ordine conoscitivo per realizzare le quali occorre: sostituire o integrare la contabilità finanziaria con la normale contabilità economico-finanziaria-patrimoniale (particolarmente con sistemi “integrati”); introdurre un sistema di rilevazioni analitiche per valutare gli andamenti dei costi, la produttività dei fattori produttivi, introducendo il sistema budgetario ed il controllo di gestione; enucleare dai costi e dai ricavi stimati quelli (o quella parte) che sono impropri nei confronti di una corretta gestione “aziendale”; prospettare il reale afflusso delle entrate e delle uscite, con l’indicazione sufficientemente precisata della relativa periodizzazione.

Le esigenze esposte sono le condizioni minime per poter attivare un sistema informativo al fine di poter permettere al tempo stesso una logica di decisioni programmate di medio-lungo termine, un flusso di informazioni su base economica per valutare lo svolgimento della gestione, un sintetico, ma efficace, controllo direzionale, orientato alla determinazione degli indici di produttività dei servizi. Solo poche amministrazioni non si sono limitate ad integrare con alcuni dati “economici” la contabilità ed i bilanci di derivazione “finanziaria”: l’alternativa era nel procedere con la messa in opera degli strumenti informativi già esistenti e con quelli che era possibile attivare, a livello di ente, cominciando ad innestare, sforzo dopo sforzo, il circuito virtuoso.

Basterebbe riflettere sul significato riduttivo che ha assunto anche l’applicazione del D.Lgs. n. 77 del 25.2.1995, ora nel nuovo testo unico, contenente il nuovo ordinamento finanziario e contabile degli enti locali (delegato già dalla L. n. 142/90) che non solo ha impiegato un lasso temporale piuttosto lungo, pur dovendo svolgere l’essenziale ruolo di coordinare e portare ad unità culture ed esperienze del tutto diverse, ma che è stato soprattutto “svuotato” nei suoi contenuti più innovativi: esso non prevedeva solo l’introduzione in forma graduale e progressiva (secondo le presumibili difficoltà di applicazione nelle differenti tipologie di enti locali) delle norme ordinarie, ma anche che esse potevano essere “adeguate” dai singoli regolamenti di contabilità e che successivamente sarebbero state verificate da un’apposita commissione nazionale per “i principi contabili degli enti locali”. La nostra speranza era nel senso che i principi di derivazione “aziendale” contenuti nel nuovo ordinamento fossero, almeno progressivamente, riusciti a “sopraffare” i notevoli residui di logica amministrativistica ancora largamente presenti, ed accresciuti dalla regolamentazione ministeriale, ma ciò ancora non può essere affermato.

In particolare per gli enti locali, per i quali accanto al sistema contabile finanziario tradizionale era prevista una possibilità “autonoma”, il risultato obiettivo delle scelte compiute è stato prevedibilmente nel senso della piena tradizione e, congiuntamente, del minor impegno. La verifica da parte della commissione, e più ancora, le esigenze innovative che sempre più caratterizzano la gestione dei servizi degli enti locali, e quindi i loro fabbisogni informativi e di controllo, potrebbero/dovrebbero portare ad una forte riduzione dei vincoli ad una sintetica esposizione delle tendenze di equilibrio economico e finanziario nei confronti dei Ministeri dell’Interno e del Tesoro e della Corte dei Conti. Più non serve, salvo il caso del dissesto, che è appunto eccezionale, perché gli enti ormai hanno assunto anche una prevalente capacità di autogenerare risorse e non dipendono più dai trasferimenti statali, se non per aliquote variabili, ma in decrescita: è ancora la loro riconosciuta autonomia impositiva che garantisce nel tempo anche gli spazi di autonomia amministrativa e contabile (che pure il decreto già attribuiva giustamente loro).

Di fronte alle novità che vengono sempre più avvertite, occorre che da subito l’ente locale inizi a congiungere la contabilità tradizionale ai nuovi strumenti che maggiormente permettono di saldare la gestione programmata al controllo sui risultati della medesima. Il metodo della programmazione, la contabilità economica, la misurazione dei costi, della produttività e della qualità dei servizi sono l’unica via percorribile per dare razionalità alle decisioni e poterne valutare efficacia ed efficienza.

Sappiamo bene come spesso le esperienze maturate dimostrino che il bilancio annuale di previsione resta al centro del processo decisionale e anch’esso con i limiti obiettivi che pone la conoscenza ritardata e parziale delle entrate, eppure vi sono esempi di enti nei quali si cerca di decidere in una logica di programmazione e di razionalità: sono tentativi spesso parziali, ma significativi, perché dimostrano la volontà di non arrendersi ad una logica rinunciataria nei confronti delle dichiarate aspirazioni di autonomia e sussidiarietà.

Occorre che il sistema informativo sia realizzato inoltre al livello di “gruppo”, allacciandosi simultaneamente i vari soggetti abilitati a decidere indipendentemente dal ricoprire una funzione o un’altra, ed occorre una forte integrazione ed un vero coordinamento tra centri decisionali diretti ed indiretti ed operativi. Anche a livello di amministrazioni pubbliche, centrali come periferiche, più elevata sarà la capacità di aggregazione intorno al gruppo e maggiori saranno le implementazioni positive nei servizi a favore dei cittadini.

Le amministrazioni pubbliche, di fronte ai molti problemi ed alle gravi difficoltà che dovevano affrontare nel loro percorso di modernizzazione, hanno spesso tentato di trovare soluzioni globali e “definitive”, nel senso della previsione della maggiore presenza di aziende pubbliche (o miste): per molti a livello centrale come periferico sembrava costituire la soluzione globale e “facile” di tutti i problemi di gestione, di rilevazione, di organizzazione e di controllo. Non v’è dubbio che in molti casi il trasferimento di attività, l’outsourcing, l’esterna-

lizzazione verso una società dipendente controllata o collegata ha avuto un significativo risultato in termini di produzione quantitativa, ma soprattutto qualitativa, e di efficienza, perché non è ovviamente cambiata solo la forma giuridica, ma bensì si sono anche trasformati i criteri di gestione in senso aziendale.

Tra i principi che stentano a realizzarsi nelle amministrazioni tradizionali, vi è appunto la concezione unitaria della gestione e la considerazione essenziale che di essa hanno tutti gli strumenti conoscitivi tra loro collegati, in modo da raggiungere quel supporto che già prima abbiamo definito “sistema integrato”. Tutte le amministrazioni pubbliche sono state da tempo chiamate a dotarsi di un sistema di programmazione, ma nella grande maggioranza dei casi essa non è riuscita a transitare effettivamente dentro i documenti che pure portavano il suo nome: si comprende bene allora il perché del nascere di tante strutture privatistiche, meno legate a tali difficoltà. Eppure questo percorso esterno non può essere che una risposta parziale alla domanda di modernizzazione ed “aziendalizzazione” rivolta alle pubbliche amministrazioni: esse non possono limitarsi a trasferire la gestione dei servizi là dove essi possono essere meglio prodotti, esse debbono anche cambiare in proprio modificando il proprio patrimonio genetico mediante l’inserzione di geni “aziendali” ad iniziare da quelli relativi alla conoscenza dei dati ed alla presa cosciente e responsabile delle decisioni. La programmazione ed il controllo, con l’inscindibile supporto dell’organizzazione, potrebbero permettere di analizzare i comportamenti delle amministrazioni per valutarne efficacia, efficienza e produttività. Il controllo di gestione, la parte più evidente e nota del controllo direzionale, viene concepito come l’insieme delle procedure dirette a verificare lo stato di attuazione degli obiettivi programmati e, attraverso l’analisi delle risorse acquisite e della comparazione tra i costi e la quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell’organizzazione, l’efficacia, l’efficienza ed il livello di economicità nell’attività di realizzazione degli obiettivi.

Anche la recente riforma dei controlli interni, infatti, sembra non aver lasciato tracce troppo profonde nei confronti di molte amministrazioni, in questo caso centrali perché diverso è stato il risultato a livello locale; in particolare non si è compreso appieno, o per niente, l’esigenza che il controllo direzionale si colleghi strettamente ai sistemi informativi e di budgettizzazione e formi sinergie nell’ambito di tutti i controlli interni, intendendo tutte quelle forme di verifica messe in atto per monitorare la conoscenza della propria gestione negli aspetti generali o in alcuni aspetti particolari al fine di porre in evidenza sia il raggiungimento (o la percentuale di raggiungimento) dei compiti gestionali affidati (obiettivi conseguiti su obiettivi affidati), sia i costi relativi, sia i ricavi da obiettivo o possibili comparati con la realtà. In particolare appartiene all’analisi dei risultati anche tutta la reportistica del controllo di gestione che anzi ne è uno dei cardini.

Evidentemente il controllo direzionale, particolarmente di gestione, può assumere il compito sopra indicato solo se la gestione dell’amministrazione è ispirata davvero alle linee di una programmazione,

articolata appunto per obiettivi, programmi e progetti (facenti riferimento a responsabili) sottoposti ad attento scrutinio con una cadenza periodica infrannuale. La necessità che il controllo di gestione si basi su una gestione programmata e su una organizzazione flessibile e responsabilizzata deriva dal concetto di prospettiva, cioè di uno strumento di lavoro elastico e flessibile anche “in corso d’opera”, che permette la saldatura tra momento programmatorio (il sistema dei budget e dei piani) e controllo (reports) del quale evidenzia i risultati fornendo motivata dimostrazione delle variazioni intervenute rispetto all’esercizio precedente. Naturalmente devono essere coordinati i tre momenti e cioè la predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi; la rilevazione dei dati relativi ai costi ed ai proventi nonché la rilevazione dei risultati raggiunti ed infine la valutazione dei dati predetti in rapporto al piano degli obiettivi (al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l’efficacia, l’efficienza ed il grado di economicità dell’azione intrapresa).

Le modalità debbono altresì saldarsi con le procedure sia per i residui aspetti di legittimità, sia negli aspetti di trasparenza, sia nei confronti della loro peculiare efficienza.

La programmazione correlata al controllo direzionale si qualifica come parte effettiva ed essenziale di un sistema decisionale “integrato” tendente ad indirizzare i comportamenti di tutta l’amministrazione per il raggiungimento degli obiettivi previsti. In questo senso quindi, il controllo assume significati ben diversi e più ampi, sia rispetto al concetto di controllo tradizionalmente inteso come controllo formale sui singoli atti, tendente a verificare lo svolgimento della gestione rispetto alle disposizioni normative, sia rispetto al concetto di controllo “classico”, rappresentato dall’attività di verifica, riscontro a posteriori della rispondenza dell’azione ad un determinato modello comportamentale.

Si stabiliscono quindi le necessarie verifiche dell’efficacia, dell’efficienza e dell’economicità dell’azione amministrativa svolte rapportando le risorse acquisite ed i costi dei servizi, ove possibile per unità di prodotto, ai fini della verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati ai dirigenti dei servizi affinché questi ultimi abbiano gli elementi necessari per valutare la gestione dei servizi di cui sono “responsabili” riaffermando la necessità che il controllo di gestione “riporti” all’organo politico. Nell’accezione che adottiamo, il controllo si configura come strumento di guida della gestione, relativo cioè al controllo di carattere conseguente, ma anche concomitante e preventivo. Al controllo di carattere consuntivo mediante feed back, si affianca il controllo orientato al futuro esercitato durante il processo (il cosiddetto feed-forward, in grado di modificare l’azione quando sia ancora in corso di svolgimento), ed il controllo ex ante, mediante pianificazione e budget apportando maggiore flessibilità alla gestione.

La funzione di guida della gestione mira al reperimento ed all’impiego delle risorse al fine di conseguire in modo efficace ed efficiente gli obiettivi. In questo senso il controllo esplica i suoi effetti come il meccanismo della retroazione, cioè in base alla evidenziazione degli scostamenti che l’attività ha manifestato rispetto a quanto ipotizzato, e

nell'implementazione delle azioni correttive; si viene così a creare un circuito completo con la pianificazione che ne rappresenta il presupposto.

L'evoluzione della normativa in questi anni ha cercato di seguire le richieste che dalla "società civile" pervenivano allo Stato ed alle altre pubbliche amministrazioni, ma in maniera astratta perché la gran parte dei vertici e degli operatori pubblici erano formalmente coinvolti, ma sostanzialmente perplessi, contrari o scettici: a partire dalla L. n.142/90, D.Lgs. n. 29/93, dalla "riforma" della Corte dei Conti, dalle varie "Bassanini", così come dal D.Lgs. n. 286/99 sui controlli non si sono avute che limitate conseguenze effettuali, rimaste in larga parte alla stregua di sagge indicazioni su come potrebbero gestirsi in un futuro non meglio determinato le nostre pubbliche amministrazioni.

Più autonomia, più responsabilità, più coraggio

Anche in materia contabile, autonomia significa spazio per realizzare il sistema che ciascuna amministrazione ritiene il più appropriato, vuol dire innovare tutte le volte che se ne avverte la necessità, così come possibilità di tenere i necessari e differenti raccordi con i cambiamenti nella gestione e nell'organizzazione. È particolarmente interessante notare che il sistema dei vincoli esplicitato e rigido per la contabilità, compaia in modo molto meno stringente per quanto riguarda gli strumenti che legano questa al controllo di gestione: sembra quasi che il legislatore nazionale mostri minore capacità di incidenza per ridotte esperienze in materia di nuovi controlli interni.

In questo contesto, occorre che ciascuna amministrazione cerchi di riequilibrare gli strumenti manageriali per giungere ad una situazione in cui si possano esprimere valutazioni di merito sulla qualità dell'attività amministrativa e sulle scelte organizzative, gestionali e tecnologiche adottate. L'idea di base è quella di portare a unità le attività di amministrazione e quelle di controllo, che sono state tradizionalmente disgiunte, dotando gli enti di una precisa consapevolezza delle proprie azioni e quindi di una capacità di "auto-valutarsi", di "auto-correggere" le proprie disfunzioni e di migliorare le proprie prestazioni.

Il dominio fino a poco tempo fa incontrastato della visione "istituzionalistica" dello Stato, così come delle altre amministrazioni pubbliche, aveva lasciato supporre che il "settore pubblico" avesse una attività amministrativa, gestionale, organizzativa, contabile difforme da quelle, che pure portavano nomi simili, proprie del mondo aziendale, poiché le finalità "pubbliche" ed "istituzionali" degli enti (politici) non potevano avere nulla a che vedere, o comunque erano assorbenti, rispetto al mondo aziendale (economico e competitivo). Questa impostazione è radicalmente errata perché dimentica che le amministrazioni pubbliche sono istituzioni per quanto riguarda il formarsi della loro volontà strategica, ma dovrebbero comportarsi come aziende per tutto ciò che riguarda la produzione dei servizi che essi mettono a disposizione dei cittadini e per i quali richiedono dagli stessi risorse econo-

niche sia come prezzi/tariffe, sia come tasse/imposte/contributi. Gli aziendalisti studiano il processo istituzionale per poter comprendere come il suo formarsi influenzi il funzionamento dell'ente, ma non possono accettare che si ignorino o sottovalutino o svuotino i criteri ed i principi, oltre le tecniche, che possono dare efficienza ed efficacia alla gestione dei servizi pubblici e quindi ai loro apparati. Poiché le amministrazioni assorbono risorse pubbliche come trasferimenti da stato e regioni, come tasse e tributi, come tariffe per i servizi, etc. occorrerà fissare bene, al di là delle strategie politiche, l'obiettivo manageriale consistente nell'ottenere servizi migliori ai costi più contenuti. Ciò richiede programmazione dei servizi (budget), controllo sui risultati, controllo sulla qualità, integrazione dei "dati" ottenuti con quelli rilevati dal sistema della contabilità generale al fine di poter esprimere sintesi sul raggiungimento o meno degli equilibri generali e parziali.

I temi all'ordine del giorno politico (decentramento, federalismo, privatizzazioni, aziendalizzazioni, processo di integrazione europea) sembrano appena scalfire la superficie del sistema decisionale delle amministrazioni pubbliche, ma questa è solo un'impressione che sconta il brusco conflitto tra la grande velocità della "domanda" rispetto al reale applicarsi delle modifiche, pure formalmente in atto, che seguono un percorso lento. Il trascorrere ormai di molti anni porta ad accumulare un effetto di tutto rilievo: i cittadini e le imprese sono i primi destinatari di questa attesa che riguarda (sia in chiave contabile che gestionale) le condizioni di fruizione dei servizi pubblici.

È necessario introdurre una condizione favorevole al cambiamento tramite la diffusione di una cultura manageriale e dell'innovazione idonea a bilanciare la tradizionale cultura amministrativistica. Per riuscire in questa difficile trasformazione, le gestioni di servizi pubblici necessitano di una mentalità innovativa di carattere manageriale, che coinvolga in maniera convincente anche il personale, ed in primo luogo i dirigenti: è necessario che, trovino ampio spazio proprio i principi dell'economia aziendale al fine di migliorare la qualità dei servizi, quindi la qualità della vita delle comunità interessate.

Perché anche il processo di trasformazione contabile (nuovi sistemi informativi integrati) non sia puramente formale, occorre un evidente cambiamento organizzativo a partire da nuove figure manageriali: occorrerà un direttore generale pienamente responsabile, "nuovi" dirigenti sia in area gestionale che amministrativo-contabile, un responsabile delle risorse finanziarie, il controller. Le nuove figure dirigenziali sono essenziali per permettere effettivamente il passaggio di responsabilità dai politici ai tecnici, non nel senso della separatezza, ma della distinzione. Inoltre occorre volontà, capacità attitudinale ed una adeguata formazione.

I ricordi prima evidenziati sui sistemi amministrativi e contabili dei secoli passati dimostrano che quella che proponiamo non è una "copiatura" pubblica degli strumenti che erano ritenuti propri dei privati: l'osservazione attenta va a confermare, invece, una più solida tesi secondo la quale, indipendentemente dal soggetto giuridico, il proble-

ma è se l'attività economica viene condotta o meno secondo la formula, i principi, i criteri aziendali; se viene condotta in forma aziendale, i principi che la regolano, ai quali fanno riferimento le tecniche e le metodologie, sono sostanzialmente unitari e tali si manifestano sempre più: se siamo in condizione di agevolare questo scambio di esperienze tra aziende private e pubbliche possiamo dire che vi sia continuità e sinergia.

Bibliografia

- AA.VV. (a cura di L. Anselmi e O. Volpato) *Il management nell'area pubblica* Milano, Giuffrè, 1990.
- AA.VV. (Accademia Italiana di Economia Aziendale), *Pubblica Amministrazione*, Milano, Giuffrè, 1984.
- Anselmi L., (a cura di), *L'azienda comune*, Rimini, Maggioli, 2001.
- Anselmi L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche: un approccio aziendale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale", luglio-agosto 1997.
- Anselmi L., *Il processo di trasformazione della pubblica amministrazione. Il percorso aziendale*, Torino, Giappichelli, 1995.
- Anselmi L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Milano, Giuffrè, 1988.
- Anthony R., Young D.W., *Controllo di gestione per il settore non profit*, Milano, McGraw Hill, 1992.
- Bertini U., *Il governo dell'impresa, tra "managerialità" e "imprenditorialità"*, in "Scritti di politica aziendale", Torino, Giappichelli, 1990.
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, Egea, 1996.
- Bruni G., *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo funzionale alle decisioni di governo*, Milano, Etas, 1990.
- Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Milano, Giuffrè, 1983.
- Cafferata R. (a cura di), *Economia delle imprese pubbliche* Milano, Angeli, 1986.
- Coda V., *L'orientamento strategico dell'impresa*, Torino, Utet, 1988.
- Donna G., *Sistemi di controllo direzionale: un riesame critico*, in "L'impresa", n. 5/1977.
- Drucker P., *Il grande cambiamento. Imprese e management nell'età dell'informazione*, Milano, Sperling & Kupfer, Milano, 1995.
- Farneti G., *Introduzione all'economia dell'azienda pubblica. Il sistema, i principi, i valori*, Torino, Giappichelli, 1995.
- Farneti G., *Il bilancio dell'ente locale: determinazioni preventive e consuntive*, Torino, Giappichelli, 2000.
- Farneti G., Marchi L., Maticena A. (a cura di), *Il controllo di gestione nelle aziende pubbliche, situazioni e prospettive*, Rimini, Maggioli Editore, 1990.
- Fazio A., *Finanza e ripresa dell'economia*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, n. 3/4 2001, pag. 98.
- Ferraris Franceschi R., *Aree funzionali e strategiche come aree di ricerca in Economia Aziendale*, in *Scritti di Economia Aziendale per Egidio Giannessi*, Pisa, Pacini, 1988.
- Ferrero G., *Impresa e management*, Milano, Giuffrè, 1980.
- Giannessi E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica* in *Saggi di Economia Aziendale e sociale* in memoria di Gino Zappa, Milano, Giuffrè, 1961.
- Giovanelli L., *La comunicazione economica nell'ente locale*, Milano, Giuffrè, 1995.
- Giovanelli L., *Modelli contabili e di Bilancio nello Stato che cambia*, Milano, Giuffrè, 2000.
- Mele R., Popoli P., *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994.

- Mintzberg H., *Ascesa e declino della pianificazione strategica*, Hertfordshire, Prentice Hall, 1996.
- Mussari R., *L'azienda del comune tra autonomia e responsabilità*, Padova, Cedam, 1996.
- Mussari R., *L'attuazione della carta dei servizi pubblici in Italia: brevi considerazioni sullo "stato dell'arte"*, in "Azienda pubblica", n° 3-4/97.
- Pezzani F., Caperchione E., (a cura di), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Milano, Egea, 2000.
- Porter M.E., *Competitive advantage: creating sustaining superior performance*, New York, The Free Press, 1985.
- Rebora G., Meneguzzo M., *Le strategie delle amministrazioni pubbliche* Torino, UTET, 1990.
- Rebora G., *La qualità dei servizi pubblici*, in "Azienda Pubblica" n. 1/1991.
- Saita M., *Il budget economico, finanziario e patrimoniale*, Milano, McGraw Hill, 1990.
- Santesso E., *La contabilità direzionale*, Milano, Angeli, 1990.
- Sibilio Parri B., *Motivazioni e forme di intervento dello Stato nell'economia delle aziende* Padova, Cedam, 1983.
- Wright J.N., *Creating a quality culture* in "Journal of general management", vol. 21, n. 3, spring 1996.
- Zemor P., *La comunicazione pubblica*, in "Problemi di Amministrazione Pubblica", a. XVII, n. 3, settembre 1992 (trad. di La Communication publique - Le pari de l'authenticité in "Revue française d'administration publique", n. 58, aprile-giugno 1991).
- Zuliani A., *Produttività ed efficienza nella pubblica amministrazione italiana: i risultati della ricerca FORMEZ*, Bologna, Il Mulino, 1983.
- Zuccardi Merli M., *L'introduzione di criteri economico-aziendali negli enti pubblici di ricerca. L'esperienza INFM*, vol I, Torino, Giappichelli, 1999.
- Zuccardi Merli M., *Il Sistema Informativo contabile per l'ente locale: verso una prospettiva d'integrazione*, in *L'Azienda Comune*, Prof. Luca Anselmi (a cura di), Rimini, Maggioli, 2001.

L'elaborazione di indicatori di performance e di sistemi di misurazione nelle istituzioni pubbliche

Introduzione

La misurazione della performance è una tecnica che si è evoluta nell'area europea solo di recente. La domanda di informazioni disponibili è mutata, soprattutto, in conseguenza degli sforzi di introdurre più management nel settore pubblico: mentre l'amministrazione tradizionale si concentrava principalmente sulla finanziabilità delle azioni da intraprendere, oggi ha assunto maggiore importanza la ricerca di una performance efficace ed efficiente. I sistemi di misurazione della performance sono una risposta alle nuove esigenze degli organismi decisionali.

Questa relazione prende spunto dalle indicazioni operative scaturite nel corso dei progetti di consulenza e di trasferimento delle conoscenze presso l'Istituto per i Servizi Pubblici ed il Turismo dell'Università di S. Gallo e dal libro di testo scritto sull'argomento da Schedler e Proeller (2000). La relazione esamina come si possano sviluppare sistemi di misurazione della performance capaci di fornire informazioni corrette, laddove per corrette si intende adeguate e rilevanti per una particolare situazione decisionale. La struttura dei singoli elementi della misurazione della performance viene illustrata e spiegata ricorrendo ad esempi pratici. Il nostro intento è fornire agli operatori delle indicazioni che incidano nel modo più concreto possibile sulla realizzazione dei loro Sistemi di Gestione della Performance (*Performance Management Systems*) e ciò viene fatto principalmente sulla base dell'esperienza maturata in specifici progetti operativi in Germania, Austria e Svizzera.

Public management e misurazione della performance

Negli ultimi decenni, le pubbliche amministrazioni sono state guidate in larga misura tramite norme e stanziamenti di risorse. Le amministrazioni non dovevano fornire dei servizi chiaramente definiti, ma svolgere i propri compiti in conformità alla legge e ad un dettagliato bilancio di previsione finanziaria (*input*). È stata, pertanto, la contabilità che ha fornito all'alto management le necessarie, sebbene rudimen-

tali, informazioni utilizzabili ai fini del controllo, fino a quando, nei primi anni '90, il New Public Management (NPM), che in Svizzera ed Austria è noto come Wirkungsorientierte Verwaltungsfuehrung (d'ora in poi, per brevità, WoV) ed in Germania come Neues Steuerungsmodell, (NSM) ha spostato l'attenzione dei manager sugli effetti dell'azione pubblica e sulla performance (Maeder/Schedler, 1994, pp. 345 sgg.).

La situazione negli Stati Uniti è diversa, giacché, sin dalla fine degli anni '40, gli accademici e gli operatori hanno cercato di mettere a punto sistemi di gestione per il settore pubblico basati sulla misurazione ed il controllo della performance.

La misurazione della performance nel New Public Management

Pionieri del New Public Management come Dunleavy e Hood (1994, p. 9) attribuivano molta importanza al controllo della performance basato su di un avanzato sistema di misurazione di tale dimensione. Il modello svizzero di NPM, la WoV, ha adottato questo approccio, facendolo ulteriormente evolvere in un processo di controllo che, da un punto di vista cognitivo, è articolato in quattro diversi livelli di performance (Figura 1). Il controllo dell'impatto svolge un ruolo cruciale nella WoV e prevede la misurazione degli effetti e della performance come elemento necessario, rendendo quindi la misurazione della performance uno strumento indispensabile sia per la politica che per la dirigenza.

L'assunzione di base è che i valori desiderati vengono pianificati solo dopo che determinati *obiettivi politici* siano stati definiti, sulla base delle esigenze e dei valori dei vari gruppi di clienti e di persone direttamente coinvolti. Secondo tale impostazione, il raggiungimento degli obiettivi da parte dei soggetti interessati dovrebbe essere - idealmente - garantito da un *piano di produzione*. Una volta elaborato il piano, la contabilità dei costi e dei risultati consentirà di calcolare un *piano delle risorse*, considerate sufficienti ad ottenere la produzione pianificata, assunto un determinato livello di efficienza.

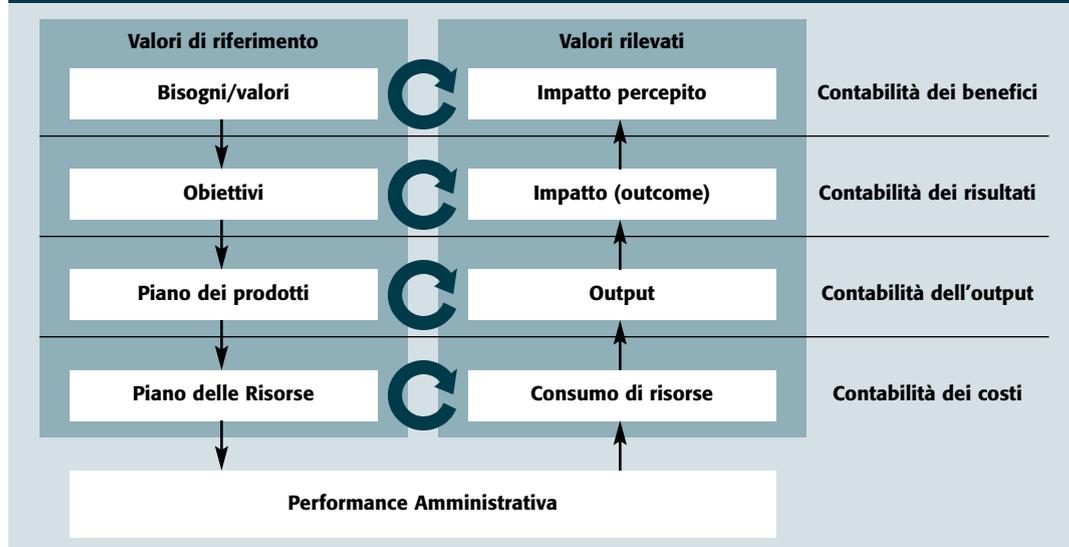
La performance ottenuta dall'amministrazione comporta un *consumo di risorse*, che può e dovrebbe essere messo a confronto con quanto previsto dal piano delle risorse. I prodotti effettivamente ottenuti costituiscono l'*output* di questo processo che, di norma, viene misurato in termini quantitativi, ad esempio come numero di prodotti, oltre che in termini di conformità agli standard di qualità fissati. Il prodotto chiamato "Road snow clearance" (Rimozione della neve dalle strade) potrebbe, ad esempio, essere espresso in termini quantitativi come "x chilometri di strade principali liberati dalla neve in y giorni" e di qualità, come "percentuale z di strade spalate dalla neve entro 4 ore".

I prodotti sono spesso riuniti in un programma il cui impatto (*outcome*) sull'ambiente in generale o sull'ambiente in cui l'amministrazione agisce, può essere determinato e confrontato con gli obiettivi

politici. Il risultato del programma “Rimozione della neve dalle strade” potrebbe consistere in una riduzione degli incidenti automobilistici, dei ritardi del trasporto pubblico o in minori danni riscontrati nella stagione successiva, in primavera.

I destinatari della performance, vale a dire i clienti, sperimentano questi programmi ed i loro risultati e li confrontano con le proprie esigenze e i propri valori. L’impatto percepito di tali programmi può, pertanto, differire dall’impatto tangibile (*outcome*), più facile da oggettivare. L’impatto percepito e l’outcome, nella pratica, sono di difficile evidenziazione e non è sempre agevole distinguere l’uno dall’altro. Tali misure, tuttavia, sono di grande importanza per valutare la soddisfazione del pubblico nei confronti della pubblica amministrazione.

Figura 1 - I livelli di controllo del NPM ed i relativi sotto-sistemi contabili



Ciascuno dei quattro livelli del processo di controllo politico-amministrativo può essere collegato ad un sotto-sistema contabile (Figura 1). Nella realtà lavorativa, questa separazione può generare qualche problema, in quanto i livelli spesso si sovrappongono al punto che i confini tra le varie dimensioni – costi, output, outcome ed impatto percepito – diventano sfumati. Tuttavia, questo schema concettuale è in grado di rappresentare i principali elementi della misurazione della performance, nella logica del NPM, tramite un diagramma esemplificativo.

La contabilità dei costi

Nel processo di controllo, la contabilità dei costi è collocata a livello delle risorse ed informa sui costi causati dall’utilizzo di risorse per ogni centro di costo e sul modo in cui sono distribuiti questi costi. Eppure, perfino il più sofisticato calcolo dei costi non è in grado di

fornire alcuna informazione essenziale di gestione, a meno che essa non venga utilizzata per effettuare comparazioni nel tempo, orizzontali o verticali. Tuttavia, è possibile realizzare dei confronti validi solo con l'aiuto di una definizione standard di *unità di costo*. Per questo motivo, è necessario includere un ulteriore livello al di là e al di sopra di quello che considera semplicemente le risorse: il livello dell'output.

La contabilità dell'output

Al secondo livello del processo di controllo, l'output dell'amministrazione viene descritto in termini di prodotti realizzati ad un determinato punto del processo di produzione ed erogazione. La contabilità dell'output consente di rilevare i prodotti in tutta l'amministrazione, se non altro quantitativamente, e di sottoporre questi dati ad una valutazione sistematica. Grazie al collegamento tra contabilità dei costi e dell'output è, per esempio, possibile calcolare quali costi comporta un prodotto specifico rispetto ad un altro, un'informazione prima assente.

La contabilità dei risultati

Tale sotto-sistema rileva l'impatto (outcome) dell'attività amministrativa, vale a dire dei programmi, e lo correla agli obiettivi politici perseguiti con i programmi stessi. Fornisce, inoltre, informazioni sugli impatti globali generati dalla loro attuazione, ivi compresi gli effetti collaterali non previsti. Il requisito fondamentale affinché le informazioni siano rilevanti e significative ai fini della contabilità dei risultati, è l'esistenza di obiettivi chiaramente definiti. Ogni qual volta non è possibile misurare l'impatto con l'aiuto di indicatori, la contabilità dei risultati si avvale di più complesse metodologie di *valutazione* dell'impatto dei programmi.

La contabilità dei benefici

La contabilità dei benefici è il calcolo più interessante, ma anche più complesso in questo sistema; esso esprime i risultati dell'azione amministrativa nella maniera in cui quest'ultima viene soggettivamente valutata dai suoi destinatari. In questo caso, le esigenze del cliente fungono da valori di riferimento, ma sono spesso tanto difficili da misurare con precisione quanto i risultati stessi. Ricerche condotte tra la popolazione in generale ed i clienti sono d'aiuto in questo contesto: tramite domande incentrate sulla soddisfazione, tali indagini permettono di acquisire informazioni sulle relazioni tra due classi di valori – bisogni e soddisfazione – il cui confine è abbastanza sfumato e che, a loro volta, consentono di valutare in maniera abbastanza attendibile i risultati.

Si rileva ancora una volta come, in pratica, vi sia il rischio che le differenze qualitative delle misure della performance, ai diversi livelli del processo di controllo, vengano sottovalutate. Valgono, infatti, le relazioni che seguono:

- quanto più il valore da misurare è vicino al processo produttivo vero e proprio, tanto più facilmente e direttamente esso può essere rilevato. Ad esempio, i dati di costo e di output si possono misurare regolarmente, ad un costo ragionevole.

- quanto più il valore da misurare è lontano dal processo produttivo, tanto maggiori sono il suo interesse e la sua importanza politica. Ad esempio, l'impatto percepito dalla popolazione di un programma di lotta alla criminalità è notevolmente più interessante della descrizione dettagliata delle risorse per esso utilizzate.

La combinazione di queste due relazioni comporta un trade-off per il controllo politico: dati facili da misurare sono di scarso interesse, dati interessanti sono difficilmente misurabili. In un qualche punto intermedio si trova il livello ideale al quale rilevare le informazioni, tale che la loro valutazione sia affidabile ed il livello di interesse adeguato. L'esperienza mostra che la combinazione migliore è ottenibile con un mix di dati relativi all'output ed all'outcome: in termini pratici, ciò vuol dire valutare l'output in riferimento all'impatto desiderato, tenendo d'occhio, quindi, anche il livello dell'outcome.

Attività, output ed impatto

L'attività amministrativa non può essere direttamente confrontata con quella di un'impresa di servizi. Tuttavia, anche nella pubblica amministrazione, gli output sono prodotti attraverso determinati *processi*. Nella terminologia della *WoV*, valgono le relazioni mostrate nella Tabella 1:

Tabella 1 - Relazioni tra attività, output ed impatto		
<p>Attraverso un gran numero di attività, solitamente interne,</p>	<p>l'amministrazione crea output a vantaggio dei suoi beneficiari</p>	<p>che danno luogo a impatti indiretti tra i beneficiari di questi output o nel loro ambiente.</p>
<p>Le attività sono le azioni quotidiane dell'amministrazione che non sono fornite a terzi.</p> <p>Esempi</p> <ul style="list-style-type: none"> • Predisporre l'istruttoria per un ricorso contro il rifiuto di concessione edilizia • Lavorare ad un progetto di ricostruzione di una strada • Acquisto di materiale didattico • Visita preliminare di un paziente • Indagini circa l'ambiente relative ad un caso di assistenza sociale 	<p>L'output è la conseguenza diretta di un gruppo di attività; esso è visibile ai terzi. Di norma, è combinato in prodotti che, a loro volta, fungono da base per la negoziazione della performance attesa, la contabilità dei costi, etc.</p> <p>Esempi</p> <ul style="list-style-type: none"> • La decisione del ricorso per la licenza edilizia • La ricostruzione della strada in modo da limitare le emissioni di rumore • Le lezioni tenute in aula • La terapia condotta in ospedale • Accordo raggiunto per un caso di assistenza sociale 	<p>L'impatto è la conseguenza indiretta della fornitura di uno o più output da parte di un'amministrazione.</p> <p>Esempi</p> <ul style="list-style-type: none"> • È stato ripristinato il rispetto delle norme di sicurezza all'interno dell'edificio • Riduzione dell'inquinamento acustico • Superamento di un concorso da parte degli allievi • Recupero, cambiamento nella qualità di vita • Reintegro, normale stile di vita
<p>Aiuto alla lettura: leggere la riga superiore da sinistra a destra. I riquadri sottostanti fungono da spiegazione per la riga superiore e poi elencano i relativi esempi.</p>		

La finalità effettiva dell'attività amministrativa è quella di portare a determinati risultati, in termini di impatto. La *WoV* considera questi ultimi l'oggetto principale del controllo politico ed amministrativo, pur evidenziando l'importanza della costante rilevazione dei valori relativi a ciascun particolare livello.

L'impatto è l'oggetto più interessante, ma al contempo più sfuggente, del controllo politico e della gestione pubblica. È possibile distinguere molti dei risultati di questo tipo solo dopo un lungo periodo di tempo. Inoltre, il nesso diretto tra output ed impatto subisce l'interferenza delle influenze ambientali. Nondimeno, la *WoV* cerca sistematicamente di rendere possibile una ragionevole integrazione delle prospettive di output ed impatto nelle questioni politiche. Al contempo, tuttavia, la determinazione delle attività necessarie dovrebbe essere lasciata all'amministrazione stessa, naturalmente entro i limiti delle disposizioni giuridiche.

Prodotti

Al fine di rilevare tutte le attività dal punto di vista dei clienti dello Stato, la *WoV* si avvale del *costrutto ausiliare* del prodotto. Per *prodotto* si intende la più piccola unità di output indipendente che offre un beneficio a chi lo riceve. *Indipendente* significa che non è necessario alcun output ulteriore per ottenere il beneficio desiderato (in tal senso, ad esempio, lo smaltimento dei rifiuti è un prodotto indipendente).

Di norma, i prodotti sono combinazioni di diversi output (parziali) che escono da un'unità organizzativa. Essi costituiscono l'oggetto dell'accordo sulla performance (*performance agreement*) concluso con ciascun ufficio. Dal momento che i prodotti sono unità molto dettagliate, essi sono riuniti in gruppi di prodotti e questi, a loro volta, in aree di responsabilità. Pertanto, l'intero output di uno Stato viene, in ultima analisi, rappresentato attraverso un certo numero di aree di responsabilità.

I nuovi strumenti, basati sul prodotto, servono a perseguire una serie di obiettivi:

- si possono fornire ai cittadini informazioni circa l'utilità od il valore di ciò che ricevono dallo Stato;
- i flussi monetari possono essere riconosciuti e controllati ed è possibile misurare e valutare l'efficacia e l'efficienza;
- si possono migliorare qualitativamente le possibilità di controllo delle istanze politiche, il che significa che è possibile creare nuovi ambiti d'azione per il Parlamento, il Governo ed i manager pubblici;
- è possibile definire chiaramente i confini delle responsabilità del Parlamento, del Governo, della dirigenza e delle unità amministrative;

- è possibile fornire tempestivamente informazioni complete per la pianificazione strategica ed operativa, così da rispondere immediatamente ad eventuali scostamenti.

Pertanto, possono essere utilizzate quattro caratteristiche per la definizione di un *prodotto*:

1. è realizzato o perfezionato in un *centro di produzione* oppure la sua fornitura o perfezionamento sono l'oggetto della responsabilità di un *centro di risultato*;
2. soddisfa le *esigenze di terzi* (clienti), vale a dire che il centro di output non produce l'output in quanto fine a sé stesso; piuttosto, crea un beneficio per i suoi clienti;
3. è *consegnato a terzi*, vale a dire che esce dal centro di risultato;
4. può essere utilizzato come ulteriore *elemento significativo* ai fini del controllo in un sistema politico/amministrativo.

In pratica, si effettua una distinzione tra prodotti interni ed esterni. I prodotti interni sono forniti a clienti all'interno dell'amministrazione (ma al di fuori della propria unità amministrativa), mentre i prodotti esterni escono dall'istituzione considerata. Tenendo presenti le quattro caratteristiche del prodotto appena illustrate, è possibile sviluppare alcune ulteriori osservazioni.

Il processo di definizione del prodotto

La definizione del prodotto è un processo al quale le amministrazioni e la politica non sono abituate. Per questa ragione, è di particolare importanza che il processo sia seguito anche da un consulente esterno, ma che fondamentalmente sia condotto dalle stesse persone coinvolte. Innanzitutto, il personale interno conosce meglio di chiunque altro la propria area di responsabilità e, in secondo luogo, la definizione del prodotto richiede esattamente quel riorientamento culturale che è il principale scopo del NPM nel suo complesso. Inoltre, si dovrebbe cercare, quanto più possibile, di coinvolgere i politici nel processo di definizione del prodotto. In questo modo, si può evitare di impostare secondo un punto di vista ed una razionalità esclusivamente amministrativi tale definizione, che costituisce la base sulla quale saranno poi condotti i dibattiti politici.

In una *definizione pragmatica del prodotto*, la situazione così com'è serve da punto di riferimento per coloro che sono impegnati a rappresentare l'output attuale, descritto secondo la logica dei nuovi elementi di controllo. I prodotti, gli obiettivi e gli indicatori sono virtualmente correlati in maniera indivisibile. Al contempo, è indispensabile che i partecipanti al processo di definizione tengano sempre presente il risultato desiderato di questa area di responsabilità, vale a dire la situazione come dovrebbe essere. Sebbene la definizione sotto riportata possa dare l'impressione che si possa sistematizzare questo processo, va, tuttavia, levata una nota di avvertimento contro le false aspettative: solo un feedback continuo, insieme ai processi di miglioramento ed

apprendimento, porteranno ad una gamma di prodotti in grado di soddisfare una domanda esigente.

Un prodotto si definisce attraverso diversi passaggi cognitivi:

1. innanzitutto, il team dovrà chiedersi chi sono i clienti di quella particolare istituzione. Questa analisi consentirà al team di integrare la visuale interna con quella esterna;
2. poi, il team determinerà dove si colloca il confine organizzativo rilevante, cioè dove un output “esce dall’unità amministrativa”;
3. successivamente, il team analizzerà i contatti con i soggetti terzi e rileverà l’output che questi clienti ricevono dall’unità amministrativa;
4. infine, i vari output vengono raggruppati secondo il criterio della loro attitudine a soddisfare le esigenze espresse in relazione ad un prodotto.

Una volta intrapresi questi passi preparatori iniziali, le definizioni dei prodotti cui si è pervenuti devono essere sottoposte a test. Le domande più importanti a questo riguardo sono:

- i prodotti così definiti creano un beneficio indipendente? (In particolare, non sono state considerate come “prodotti” attività eccessivamente dettagliate?). Questa domanda dovrebbe essere posta soprattutto dal punto di vista dei beneficiari, cioè dei clienti;
- le attività dell’ufficio possono essere ragionevolmente controllate attraverso i prodotti, come definiti, o, in altre parole, ha senso che l’ufficio si impegni a rispettare un *performance agreement* sulla base di questi prodotti? In questo caso, la domanda sulla controllabilità deve essere posta avendo presente l’ottica politica.

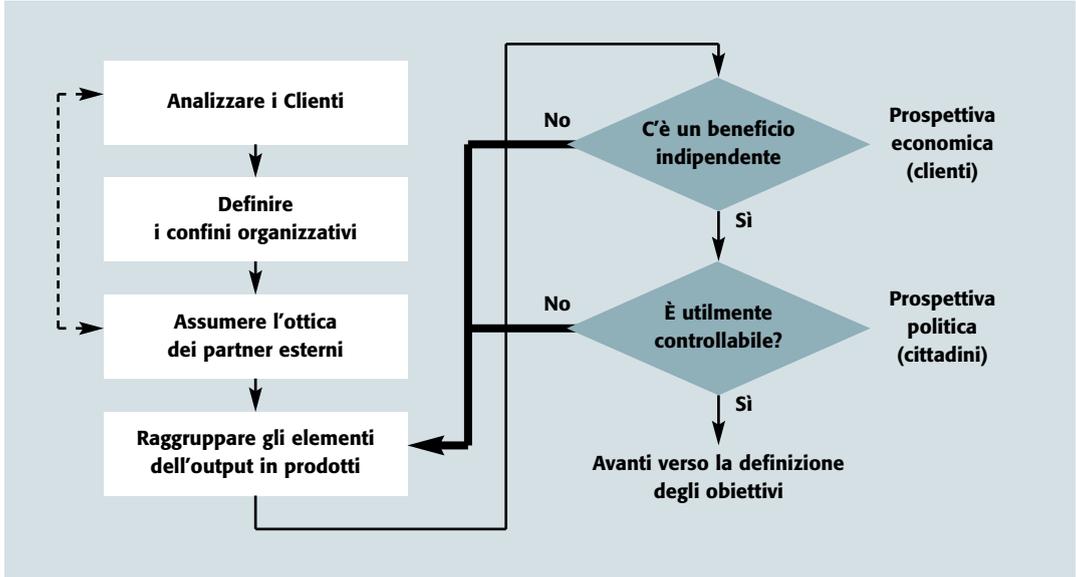
Se le risposte a queste due domande non sono soddisfacenti, si deve nuovamente discutere il modo in cui vengono raggruppati i prodotti. Non esiste una “ricetta” scientificamente corretta per questo processo; piuttosto, si tratta di ponderare i vari ingredienti, applicando sensibilità e capacità di osservazione.

L’esperienza mostra che è più facile cominciare con la definizione di un gruppo di prodotti, prima di affrontare quelli singoli. I gruppi di prodotti possono anche essere definiti in termini di programmi e sono spesso strettamente correlati all’organizzazione di un’unità amministrativa. In un secondo tempo, i gruppi di prodotti possono essere suddivisi in singoli prodotti. Infine, si possono definire obiettivi ed indicatori per ciascun gruppo di prodotti e, successivamente, per ogni singolo prodotto.

La definizione degli obiettivi

Si è ripetutamente descritto il processo di fissazione degli obiettivi nella pubblica amministrazione come qualcosa di estremamente difficile, dal momento che le strutture degli obiettivi sono “decisamente più diffuse, pluridimensionali e controllate in modo eterogeneo da gruppi di interesse” (Buschor, 1992, p. 210). Probabilmente è questa la ragione per la

Figura 2 - Il processo di definizione dei prodotti



quale non vengono fissati sempre e comunque obiettivi chiari in tutte le aree, in modo che l'amministrazione dipenda da regole che essa stessa contribuisce a definire. Tuttavia, le attività amministrative che non sono orientate agli obiettivi, possono facilmente diventare *inefficaci*. Questo è il motivo per cui si devono fissare due tipi diversi di gruppi di obiettivi per ciascun prodotto: l'*obiettivo generico esterno (obiettivo di impatto)* e gli *obiettivi concreti (operativi) che devono essere perseguiti a tale scopo*, durante il particolare periodo sotto osservazione.

Laddove gli obiettivi esistono (ad esempio, ridurre il tasso di criminalità per una data città di una certa percentuale) essi vengono, anche oggi, misurati con una certa frequenza. Ciò vale anche all'inverso: laddove gli obiettivi sono facili da misurare, vengono regolarmente fissati anche attualmente. Invece, gli obiettivi concreti sovente mancano nelle aree più difficili da misurare, il che significa che il loro raggiungimento non viene misurato e quindi, neanche valutato. Ciò equivale a dichiarare tali aree, *de facto*, zone tabù per qualsivoglia orientamento al risultato. Tuttavia, i risultati di un'attività sono tra i più importanti fattori di successo della gestione sia dell'*output* che dell'*intervento* e devono essere continuamente rilevati, anche se ciò non risulta sempre facile. In questo contesto, alla *rilevazione dell'output* viene attribuita considerevole importanza (Congressional Budget Office - 1993, p. 4). In definitiva, si tratta di stabilire, in relazione a ciascun progetto, se gli sforzi fatti dall'amministrazione rispondano realmente alle effettive esigenze dei propri clienti e le soddisfino. Ciò si basa sull'ipotesi che l'amministrazione sia a conoscenza di queste esigenze, in risposta alle quali essa può definire le azioni da intraprendere, il che, a sua volta, fornisce la base per la decisione politica di assegnare determinati obiettivi all'amministrazione.

Il permanere di un prevalente orientamento agli input ostacola il miglioramento dei processi di definizione degli obiettivi di definizione degli obiettivi. Anche consulenti esperti devono sempre ricordarsi che l'oggetto della definizione degli obiettivi non sono le risorse o il modo in cui viene fornito un output, ma i risultati concreti dello sforzo. In questo contesto, le domande da porsi sono le seguenti:

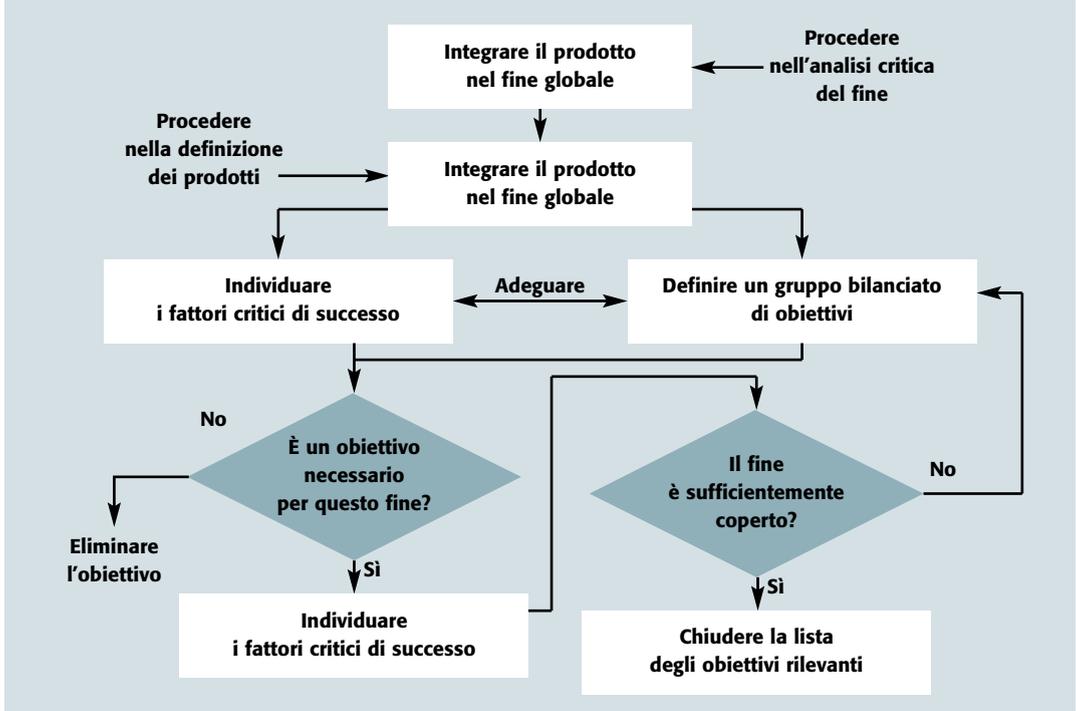
- Per gli obiettivi orientati ai risultati in termini di impatto:
Qual è lo scopo di un'attività?
Cosa si intende ottenere, nel lungo termine, con la realizzazione di questo prodotto?
A quali sviluppi si deve mirare?
- Per gli obiettivi orientati all'output:
Cosa si ipotizza che si otterrà nel periodo sotto osservazione?
A quali standard di qualità si mira nel periodo sotto osservazione?
Quale livello di efficienza si dovrebbe raggiungere nel periodo sotto osservazione?
Quanti prodotti verranno realizzati?
Quanti prodotti verranno consegnati?
Quale beneficio si ritiene che i clienti dovrebbero poter trarre da un prodotto?

Sono evidenti le differenze nei due approcci alla definizione degli obiettivi. Sebbene la definizione di obiettivi di risultato in termini di impatto può occasionalmente presentare considerevoli difficoltà, si deve comunque attribuire grande peso alla corretta definizione degli obiettivi stessi. Come si mostrerà più avanti, questi obiettivi costituiscono la base per la costruzione degli indicatori di output, utilizzati per valutare la prestazione del fornitore e per controllare il rispetto dei termini contrattuali o degli impegni assunti.

Gli obiettivi vengono definiti in un processo iterativo che viene continuamente alimentato dalle informazioni esterne e confronta i singoli passi con i risultati precedenti. Il processo può essere strutturato in base alla griglia che segue:

1. al fine di stabilire la finalità della propria attività (*mission statement*), si può fare riferimento all'intenzione del legislatore. Nella maggior parte dei casi, i responsabili dell'amministrazione potranno far riferimento agli obiettivi indicati nella descrizione analitica dei compiti (o nell'analisi delle finalità).
2. I prodotti, individuati mediante il processo di definizione sopra esaminato, vengono ora considerati in relazione alla finalità globale. Quale sarà il contributo dato dai prodotti al raggiungimento della finalità?
3. I fattori critici di successo sono gli elementi dell'output che è assolutamente indispensabile soddisfare per raggiungere lo scopo. Questi fattori critici devono essere presi in considerazione al fine di definire un primo gruppo di obiettivi.
4. L'adeguatezza del gruppo di obiettivi viene verificata in merito a due domande: a) ciascun obiettivo che lo compone è necessario,

Figura 3 - Diagramma del processo di definizione degli obiettivi



cioè l'obiettivo generale non può essere conseguito a meno che non si raggiunga ogni singolo obiettivo? b) l'insieme individuato è sufficiente, ossia lo scopo è stato veramente raggiunto, una volta ottenuti tutti i singoli obiettivi?

5. L'elenco degli obiettivi può essere considerato completo se entrambe le condizioni sono soddisfatte.

La definizione degli obiettivi implica anche la fissazione di un ordine di priorità. Allo scopo, sono stati proposti nel tempo diversi metodi, non tutti successivamente utilizzati in pratica.

Anche se i vari metodi esistenti di determinazione delle priorità possono aiutare i decision-maker a risolvere alcuni problemi, vi è una sola cosa che essi non sono in grado di fare: risolvere il problema del decisore, vale a dire giudicare ciò che è più importante, meno o parimenti importante per lui. In ogni caso, i metodi di fissazione delle priorità facilitano questo processo, poiché sono procedure logiche e sistematiche (Becker, 1989, p. 769).

Indicatori e standard

Gli Indicatori

Per controllare se gli obiettivi vengono effettivamente raggiunti, è necessario misurare e valutare i risultati dell'amministrazione in termini di output e di outcome. In molti casi, tuttavia, ciò non è semplice

e spesso non esiste neppure una soluzione ragionevole a questo problema. In questi casi la *WoV* fa ricorso ad un sussidio: gli *indicatori*.

Gli indicatori forniscono informazioni circa lo stato o lo sviluppo di un aspetto parziale dell'output amministrativo. Di norma, essi non costituiscono una base sufficiente per una valutazione definitiva. Poiché gli indicatori spesso riescono solo a mostrare lo stato di avanzamento nella produzione dell'output, è indispensabile che essi vengano interpretati e collocati in un contesto globale. Un singolo indicatore, inoltre, non dice nulla circa l'effettiva qualità di un output amministrativo.

Gli indicatori devono essere progettati in modo da consentire la comparazione tra i valori conseguiti e quelli desiderati, dal momento che l'analisi degli scostamenti può contribuire ad avviare un processo di apprendimento e correzione.

La capacità manageriale nel settore pubblico non viene certo garantita o sostituita dall'adozione di indicatori, ma, come sempre, sono le persone – che rivestano ruoli amministrativi o politici – ad essere responsabili del successo o del fallimento. Infatti, come è il pilota che mantiene il controllo del proprio velivolo, ma perderebbe l'orientamento senza i suoi strumenti, così politici e manager dovrebbero utilizzare per le proprie decisioni gli indicatori di cui dispongono nella propria “cabina di pilotaggio”, ma non basarsi in maniera esclusiva su di essi. Con gli opportuni adattamenti del caso, ciò vale anche per il Parlamento.

Gli indicatori abitualmente considerati comprendono i seguenti:

- la frequenza degli incidenti, come indicatore di sicurezza su una determinata strada;
- i risultati dei sondaggi tra le aziende, come indicatore della reputazione di un'università nel suo ambiente economico di riferimento e, quindi, come indicatore della qualità della sua formazione;
- la redditività media degli investimenti statali rispetto al tasso di redditività di riferimento, come il LIBOR, quale indicatore della qualità delle politiche di investimento dell'amministrazione finanziaria;
- il numero dei posti di lavoro di recente creazione nell'area delle tecnologie innovative, come indicatore del successo dei programmi locali di sviluppo industriale;
- il numero di pazienti che necessita di un nuovo ricovero ospedaliero per la stessa patologia dopo essere stato dimesso, come indicatore della qualità dell'output ospedaliero.

Questi esempi chiariscono che la formulazione di buoni indicatori non è un'impresa facile. Anche con la giusta miscela di indicatori, il fondamento della *WoV* consisterà nella capacità di giudizio acquisita con l'esperienza.

Gli Standard

Se ad un output o ad un risultato viene assegnato un obiettivo limitato nella durata e generalmente valido, questo viene chiamato *standard*.

La *WoV* utilizza gli standard al fine di rendere nota la qualità attesa sia ai clienti, che all'amministrazione stessa. Gli standard spesso danno l'impressione di qualcosa di tecnico; tuttavia, un opportuno mix di standard adeguati riesce a descrivere abbastanza bene un output amministrativo.

Si possono considerare esempi di standard:

- i tempi massimi di completamento (in altro contesto descritti come termini massimi fissati per espletare determinate procedure);
- il limite di tolleranza per i ritardi dei trasporti pubblici;
- il tempo di risposta (o di intervento) di polizia, ambulanza e vigili del fuoco;
- il numero di contatti con l'amministrazione nell'ambito di una determinata procedura.

Gli standard sono molto adatti per i processi che possono essere organizzati su base routinaria, ma raggiungono i propri limiti se i processi in gioco sono molto diversi gli uni dagli altri. Di norma, tuttavia, il loro ambito di applicazione è considerevolmente più ampio di quanto non si ritenga. Nel Regno Unito, dove le cosiddette "carte dei servizi" (*charters*) riportano la descrizione delle aspettative dei cittadini, ritenute legittime, circa la qualità dell'output pubblico, gli standard si sono mostrati capaci di rafforzare la consapevolezza, da parte degli utenti/clienti stessi, della propria posizione; tuttavia, essi hanno prodotto il risultato di migliorare effettivamente la qualità solamente dove hanno contribuito al consolidarsi di una cultura amministrativa orientata al cliente (*customer-oriented*). Ancora una volta è stato dimostrato che l'adozione di nuovi strumenti deve sempre essere accompagnata ad una forte leadership; in caso contrario, rimarranno solo sulla carta e si burocratizzeranno.

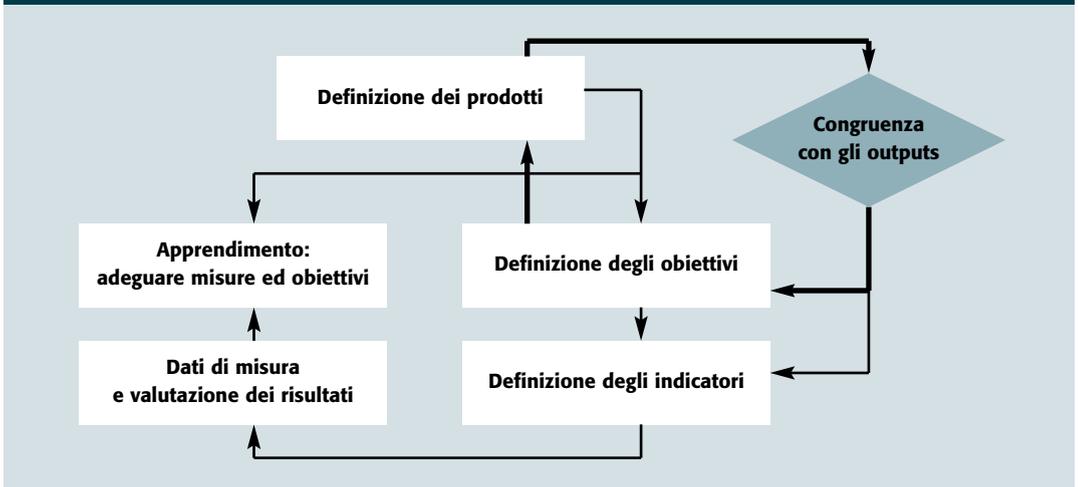
Esiste una connessione logica tra indicatori e standard che può essere sfruttata: gli indicatori fanno, spesso, intenzionalmente riferimento al rispetto degli standard, per garantire che contrattempi del tutto occasionali non falsifichino il risultato complessivo. Ciò vale in particolare per i limiti temporali, come ad esempio nell'indicatore per il servizio antincendi: in quale percentuale di casi si è rispettato il tempo di risposta di 10 minuti? In questo caso, lo standard è "l'intervento entro 10 minuti" e l'indicatore per il servizio "la percentuale di interventi che hanno rispettato lo standard". Se si considerasse invece quale indicatore "il tempo di risposta medio", un singolo contrattempo comporterebbe un quadro globale scarsamente significativo.

Introdurre il sistema di controllo delle performance

Una volta definiti per ciascun prodotto obiettivi, indicatori e standard, le relative informazioni devono essere integrate nel processo di gestione. In questo contesto, è utile procedere per processi circolari, perché

solo in questo modo è possibile apportare in tempo i correttivi ed il sistema può produrre informazioni rilevanti per il processo decisionale. Qualsiasi sistema informativo i cui risultati non vengano regolarmente utilizzati dagli organi decisionali degenererà nel caos e, pertanto, perderà il proprio significato. Ad un certo punto, il rapporto costi/benefici di un siffatto sistema diverrà insoddisfacente ed il suo stesso valore, quantomeno dubbio. Tuttavia, non è certo inevitabile che le cose vadano così: l'utilizzo ed il continuo adeguamento dei sistemi di controllo è un preciso compito del management, che può essere delegato solo fino ad un certo punto.

Figura 4 - Il circuito di introduzione ed aggiornamento dei sistemi di controllo



Considerando il circuito più stretto (evidenziato in grassetto nella Figura 4), è innanzitutto necessario armonizzare prodotti ed obiettivi, mantenendo in primo piano i risultati desiderati. Una volta fatto ciò, per definire gli indicatori si può utilizzare il metodo dei fattori critici di successo. Solo a questo punto si rileveranno e valuteranno i dati relativi agli indicatori, la cui suscettibilità di essere utilizzati ai fini del controllo del sistema politico/amministrativo potrà essere testata proprio attraverso il loro impiego quali informazioni alimentanti il processo decisionale. Questa fase di apprendimento è di estrema importanza, dal momento che è sulla base di tali processi che viene perfezionato e/o adattato alle nuove esigenze il sistema degli obiettivi ed indicatori.

Volendo trarre un insegnamento dall'esperienza statunitense, è necessario chiarire le seguenti correlazioni, in quanto rilevanti per la progettazione di sistemi di misurazione delle performance:

- la politica e la dirigenza costituiscono due mondi con propri schemi cognitivi, terminologia e meccanismi di punizione e ricompensa;
- ciò, a sua volta, determina logiche progettuali ed operative diverse per la politica ed il management: una cosa che politicamente appare razionale, può risultare irrazionale per il management;

- il management prende decisioni basate sul contesto operativo, la politica dipende dalle maggioranze; le maggioranze, a loro volta, sono spesso il risultato di complessi processi negoziali nei quali si scambiano accettazione e rifiuto di istanze spesso tenuemente collegate;
- la politica ed il management sono spesso parimenti orientati agli obiettivi, ma le vie che essi scelgono per raggiungerli, così come il tipo di coerenza che lega gli obiettivi tra loro, possono essere fondamentalmente diversi.

Figura 5 - Integrazione di politica e management nel controllo



La Figura n. 5 chiarisce che nel modello NPM valgono, per Parlamento, Governo e amministrazione, circuiti decisionali diversi, ancorché idealmente collegati tra loro. Al contempo, la separazione dei ruoli assegna un'area di responsabilità ai singoli protagonisti, cosa che, in ultima analisi, delimita il loro sistema di obiettivi e, quindi, la dimensione rilevante nella misurazione della performance. Tuttavia, è necessaria una cosiddetta “funzione di traduzione”: gli indirizzi politici devono essere tradotti in precetti significativi per il management e, per converso, il risultato della produzione amministrativa deve essere riclassificato in base agli aspetti politicamente rilevanti.

Un tipico esempio di circuito politico, funzionante secondo una logica di NPM, è il controllo operato dal Parlamento sull'istruzione secondaria nel Cantone svizzero di Zurigo. Il Parlamento approva uno stanziamento complessivo per l'istruzione secondaria sotto forma di un budget globale. L'allocazione di questo stanziamento

sulle singole scuole e sulle singole voci di spesa ed il suo utilizzo, ricadono sotto la responsabilità dell'esecutivo e delle unità amministrative che rispondono ad esso. La definizione del budget globale è accompagnata da un accordo sulla performance (*performance agreement*) nel quale sono fissati i risultati e l'output che l'esecutivo si impegna ad ottenere. Gli indicatori di risultato e di output consentono ai responsabili politici cantonali di verificare se sono stati raggiunti i risultati e gli output definiti nell'accordo sulla performance. Tra gli indicatori di risultato riferiti alle scuole vi è, ad esempio, il numero di diplomati che consegue la laurea entro sette anni dall'esame di maturità. È poi compito del Governo, cioè del Ministero della pubblica istruzione, trasferire questi precetti alle singole scuole e di raggiungere i risultati complessivi attraverso l'impegno dell'intero sistema scolastico.

La balanced scorecard come strumento di gestione in un sistema politico/amministrativo

L'orientamento strategico della balanced scorecard

La balanced scorecard è per definizione uno strumento di gestione strategica (*strategic management*). La sua adozione presuppone che chi la utilizza sia intenzionato a gestire in modo strategico l'organizzazione, vale a dire a definire una serie di obiettivi chiari e razionali, dai quali le successive decisioni operative potranno e dovranno prendere le mosse. Questo modo di pensare è radicato nelle teorie manageriali dell'impresa; quando la balanced scorecard viene utilizzata nelle istituzioni pubbliche, essa viene trasposta dal suo habitat originale, il sistema manageriale d'impresa, in una nuova area target, il sistema politico/amministrativo. Ciò, tuttavia, non avviene solo a livello metaforico; anzi, ci si aspetta anche che le persone coinvolte adottino gli schemi di comportamento strategico conseguenti. Quale primo passo nell'analisi, si accetta l'ipotesi semplificatrice che tale trasposizione possa avvenire con successo. Nel prosieguo, invece, tale ipotesi sarà abbandonata e la trasposizione stessa sarà sottoposta a qualche osservazione critica.

L'introduzione di una balanced scorecard inizia con la definizione di obiettivi strategici coerenti. Il necessario processo di determinazione di questi obiettivi è di gran lunga più complesso e strutturato su più livelli nella pubblica amministrazione che non nel settore privato. Non solo si deve tener conto dei vincoli politici e giuridici, ma anche delle esigenze di vari gruppi di interesse, siano essi istituzionali (*stakeholders*) o semplici "gruppi di pressione" (*pressure groups*) e che, di norma, sono in competizione gli uni con gli altri. La definizione trasparente degli obiettivi, oltre che del loro ordine di priorità è, di conseguenza, un processo evolutivo, eminentemente politico, che richiede molto tempo e che, comunque, si svolge lungo le stesse linee sia che venga formalizzato in una balanced scorecard, che in qualsiasi altro modello di misurazione della performance.

Il NPM prevede l'elaborazione di un modello di controllo a medio termine tanto per la politica che per l'amministrazione. Ciò costituisce la base per l'adozione della pianificazione e la sua declinazione in termini di obiettivi nel lungo termine. Nel modello svizzero di *Gestione pubblica orientato ai risultati* (Wov), gli strumenti della pianificazione politica a medio termine sono il Piano Legislativo (*Legislative Plan*) ed il Piano Integrato Finanziario e delle Attività (*Integrated Task and Financial Plan*). Mentre il primo stabilisce i punti politici focali della successiva legislatura, il Piano Integrato costituisce un piano complessivo a scorrimento annuale. Entrambi costituiscono la base per il controllo ed il reporting nel contesto della "accountability". Questi strumenti consentono al management pubblico di derivare la propria pianificazione strategica secondo un processo, per così dire, "a cascata" dagli obiettivi politici sovraordinati, dando una forma concreta ai piani strategici stessi. È a questo punto che entra in gioco la specifica metodologia della balanced scorecard.

L'aspetto pluri-dimensionale della balanced scorecard

Incidentalmente, si osserva come il settore pubblico tenda a soffrire di una visione del controllo monodimensionale: di norma, la prospettiva finanziaria prevale su tutto il resto, mentre non viene dato sufficiente spazio alle prospettive del cliente, del processo interno e dell'apprendimento e dello sviluppo. Il NPM ha affrontato queste carenze sin dagli anni '80 e, nei paesi di lingua tedesca, sin dagli anni '90. Da questo punto di vista, i problemi che la balanced scorecard cerca di risolvere non sono nuovi; tuttavia, essa fornisce un quadro relativamente semplice che spesso è di grande beneficio nell'uso pratico e, in particolare, costringe il management a trarre le dovute conseguenze dalla proposizione di obiettivi strategici chiaramente definiti, oltre che, in primo luogo, a definire puntualmente gli obiettivi stessi. A prima vista, tuttavia, la balanced scorecard soffre delle stesse carenze che affliggono gli altri sistemi messi a punto dal NPM:

- problemi relativi alla compensazione dei ritardi;
- eccessiva complessità per l'uomo della strada;
- limitata capacità espressiva di molti parametri, in particolare qualora siano espressivi di correlazioni complesse tra i risultati.

Non sorprende, quindi, che le esperienze iniziali nelle istituzioni pubbliche abbiano rivelato che l'introduzione della balanced scorecard presenti le stesse difficoltà, si può dire, dell'elaborazione di un "sistema di indicatori" nel NPM.

La misurazione della performance sulla base della balanced scorecard

In questo paragrafo, vengono ampiamente descritti, a livello di amministrazione, gli elementi fondamentali della misurazione della performance così come elaborati dal NPM, laddove si tiene conto delle influenze politiche. Non si tratta di una rappresentazione esauriente,

anzi essa è focalizzata su due elementi: le *dimensioni dell'osservazione*, da un lato e *l'orientamento agli obiettivi e l'orientamento alla strategia*, dall'altro.

La misurazione della performance: dimensioni rilevanti

La balanced scorecard individua quattro dimensioni lungo le quali misurare la performance, adottabili senza alcuna modifica come punti di riferimento anche per le istituzioni pubbliche. Quanto al contenuto, tuttavia, le singole osservazioni potrebbero essere considerevolmente diverse rispetto al settore privato.

Finanze ed output

L'elemento centrale del concetto di controllo proprio del NPM è lo spostamento dell'orientamento dall'input all'output: il parametro di riferimento dell'azione amministrativa non è più costituito dalle risorse disponibili per la produzione, ma l'output (i prodotti) da realizzarsi. Tale modello funziona solo con un sistema ben progettato di rilevazione e valutazione dell'output e dei risultati dell'azione pubblica. Mentre sono possibili soluzioni abbastanza semplici per quanto riguarda le amministrazioni la cui attività si traduce in tipici output, come ad esempio la costruzione di strade, la misurazione della performance di organismi o istituzioni indipendenti, come ad esempio il sistema giudiziario, spesso crea delle difficoltà. Si tratta di questioni ormai ampiamente dibattute nell'ambito della misurazione della performance nel settore pubblico, che ora costituisce un campo di ricerca a sé stante a livello internazionale. Per poter produrre le informazioni rilevanti per il processo decisionale del management pubblico, il NPM propugna l'introduzione della contabilità dei costi e dei risultati, in modo da assegnare il consumo di risorse a ciascun output prodotto (unità di costo).

Se vi è un campo nel quale oggi il calcolo dei costi e dell'output nelle istituzioni pubbliche può ritenersi effettivamente utilizzato, è quello del controllo operativo e, più in particolare, riguarda il controllo a breve termine ed il monitoraggio dell'erogazione dell'output. Tuttavia, le unità amministrative molto raramente definiscono l'output sulla base degli obiettivi e dei risultati in termini di outcome, così come richiesto sia dal NPM che dalla balanced scorecard. La rilevazione degli effetti a lungo termine della produzione di un output, infatti, presuppone che la definizione dell'output stesso sia derivata dagli obiettivi strategici dell'amministrazione. Ciò richiede un efficace processo di strategic management, attraverso il quale ciascun ufficio possa mettere a punto un numero gestibile di obiettivi misurabili, che riflettano la situazione desiderata su di un orizzonte di tre-cinque anni. In un passaggio successivo, si possono elaborare le strategie che individuino quali output devono essere forniti, di che qualità e quali iniziative per il cambiamento debbano essere lanciate, al fine di ottenere questi obiettivi a lungo termine. Questo sarà uno dei principali, ma anche più difficili, stadi che il processo di riforma dovrà attraversare nei prossimi anni.

Orientamento al cliente e orientamento al cittadino

La trasposizione, in particolare nelle amministrazioni degli organismi o istituzioni indipendenti, del concetto di *cliente*, e degli altri concetti mutuati dal settore privato che vi stanno dietro, hanno dato luogo a qualche perplessità, come correttamente osserva Mastronardi (1998, pp. 99 segg.). All'orientamento al cliente viene attribuito grande significato nella misurazione della performance, ma esso non dovrebbe essere inteso solo come *metafora* dell'apertura delle amministrazioni pubbliche ai reali problemi ed istanze dei cittadini. La letteratura considera, con pari attenzione, l'orientamento al cliente dai punti di vista della qualità del prodotto, della qualità del servizio e della misurazione della soddisfazione del cliente (Ösze, 2000, pp.106 segg.). Tuttavia, mentre l'attenzione accordata alla gestione della qualità del prodotto e del servizio nel settore pubblico è paragonabile a quella osservabile nel settore privato, la situazione è diversa per quanto riguarda la misurazione della soddisfazione del cliente, intesa quale conseguenza dell'orientamento al cliente. Quando vengono interpretati i dati relativi alla soddisfazione del cliente nel settore pubblico, si devono tenere in particolare considerazione due peculiarità:

- la valutazione della qualità da parte del cliente non è realizzabile in tutti i casi. Il paziente ospedaliero medio, ad esempio, è in grado di valutare solo in misura limitata l'output medico ricevuto;
- l'effettiva soddisfazione del cliente non è rilevabile tramite i soli esiti di un sondaggio. Se non si fa pagare alcun prezzo per l'output richiesto, ciò modificherà le preferenze delle persone e, nella maggior parte dei casi, porterà ad una rappresentazione distorta della domanda.

Le istituzioni pubbliche differiscono da quelle private, in quanto i loro clienti tipicamente non sono solo consumatori, ma sono essi stessi coinvolti nel processo produttivo: sono i cosiddetti "pro-sumatori" (*prosumers*). Ciò vale per studenti, pazienti, cittadini, ma anche per molti beneficiari delle prestazioni di previdenza sociale. In tali casi, l'orientamento al cliente equivale ad offrire a questi produttori-consumatori le condizioni ideali per partecipare alla produzione del servizio (*self-help*). Per quanto riguarda gli strumenti utilizzabili, questo aspetto può essere facilmente rappresentato in una *balanced scorecard*, ma, ciò che più conta, è di estrema importanza tenerne conto per la strategia organizzativa.

Orientamento al processo

Secondo la prospettiva di processo, propria della *balanced scorecard*, il management individua i processi più critici per l'espletamento dei compiti e per migliorare la soddisfazione del cliente. Mentre i parametri di processo nel settore privato possono individuarsi con riferimento al concetto di "catena del valore aggiunto" (*value-adding chain*) (cfr. Galbraith, 1987, p. 347), la letteratura non offre ancora modelli di generale accettazione dai quali sia possibile trarre parametri di proces-

so specifici per la pubblica amministrazione. Il “*general process model of public administration*” di Brenner e Horisberger (1998, pp. 23 segg.) ed l’ancora rudimentale “*mega process model*” di Ryf (1996, p. 31) sono una esemplificazione della ricerca in questo campo. Per questa ragione, spesso sono rilevati solo i parametri relativi ai tempi del processo, alla sua qualità e, raramente, anche ai costi del processo; si tratta, tuttavia, di dati che sono ben poco adatti a contribuire al conseguimento di miglioramenti durevoli nella gestione globale del processo. Per colmare questa lacuna, vi è ancora molto lavoro teorico da portare avanti, in modo approfondito, sui modelli di processo nella pubblica amministrazione; in questo contesto, il NPM nei paesi di lingua tedesca dovrà accettare una qualche critica per non aver posto sufficiente enfasi sul nuovo design di processo. Alcuni lavori più recenti, come quello realizzato da Hunziker (1999), hanno prestato maggiore attenzione a questo aspetto.

Apprendimento e crescita

È esperienza comune dei manager delle unità amministrative, che il solo attenersi agli obiettivi di pianificazione finanziaria a breve non è sufficiente a sviluppare pienamente le potenzialità del proprio staff. Le conseguenze negative a lungo termine causate dal trascurare sistematicamente la realizzazione delle potenzialità interne dell’amministrazione, pur non diventando evidenti tutte insieme, sono critiche per un’amministrazione che voglia essere orientata al servizio ed impegnata in un processo di apprendimento. Nella loro dettagliata analisi dei requisiti necessari per le “organizzazioni che apprendono” (*learning organisations*), Reschenthaler e Thompson (1998, pp. 83 segg.) sono alquanto scettici circa la capacità di apprendimento del sistema politico-amministrativo nel suo complesso, ma considerano del tutto fattibile e sensata l’applicazione del modello della learning organisation almeno al livello manageriale. Anche Finger e Uebelhart (1998, p. 18) pervengono alla stessa conclusione. In futuro, nel settore pubblico la prospettiva dell’apprendimento e dello sviluppo dovrà essere ampliata lungo la dimensione della *cultura*. Anche se l’esperienza sul campo ha evidenziato l’importanza dei processi di cambiamento culturale, questo aspetto finora è stato ampiamente trascurato in pratica.

Discrepanza tra teoria e pratica

Sulla base dello studio di un caso circa l’applicazione della *US Government Performance and Results Act*, Frederickson ha notato una serie di discrepanze tra le assunzioni teoriche del management orientato ai risultati (*performance management*) e la sua attuazione pratica (Tabella 2). In particolare, l’Autore citato ha criticato il fatto che, in luogo degli effetti dei programmi nel loro complesso, vengono misurati solo gli obiettivi di gestione, come ad esempio il rispetto delle scadenze o l’efficienza nella produzione dell’output.

Tabella 2 - Misurare la performance in teoria ed in pratica

	In teoria	In pratica
Le misure della performance sono:	la risposta a problemi informativi specifici; obiettive e neutrali; interpretazioni dei fenomeni e argomenti di discussione	meri dati di fatto; problemi essi stessi; supposizioni; armi da usare nelle lotte “politiche” interne
I risultati sono:	aggregati a tutti i livelli	aggregati solo in alcuni casi
L’orizzonte temporale della performance è:	a lungo termine	a breve termine
Le politiche sono sviluppate sulla base di:	dati ed analisi	retorica
Cosa viene misurato:	ciò che è importante	ciò che è misurabile
L’ambito di ciascun programma è:	confrontabile	particolare
Le relazioni causali:	vengono dimostrate	rimangono oscure

Fonte: Frederickson, 2000, p. 8.

Fonte: Frederickson, 2000, p. 8.

Anche nei paesi di lingua tedesca, nel dibattito sulla riforma la discussione circa gli obiettivi continua ad essere incentrata sulla dimensione dell’output. In lavori recenti, come quello di Hill (1996, p. 33), è possibile individuare lo spostamento del focus verso il risultato inteso in termini di outcome generato dall’attività amministrativa; del resto, anche in passato il top management amministrativo era in grado di alimentare con misure di risultato relative all’outcome il processo decisionale politico (Tabella 3). Deve quindi ritenersi che, nell’applicazione dell’approccio NPM, le politiche pubbliche continueranno in larga misura ad essere sviluppate al livello dell’amministrazione, che, per via del suo maggiore livello di informazione, in genere detiene una posizione dominante nel configurare alcune tipologie di politiche. Gli impegni in termini di output e di outcome, pertanto, hanno la propria origine all’interno dell’amministrazione, che in tal modo esercita una forma di controllo su sé stessa. Infine – e questo è di grande importanza – tale processo rende trasparenti gli obiettivi dell’amministrazione, cosicché la politica può esercitare un’influenza su di loro.

Tabella 3 - Output e risultati nel caso di un programma in campo ambientale

Interventi/output	Risultati diretti (obiettivi intermedi)	Risultato politicamente desiderato
<ul style="list-style-type: none"> • Adozione di piani di recupero ambientale • Pagamento di incentivi • Accordi con gli agricoltori 	<ul style="list-style-type: none"> • Numero di miglia di fiumi e ruscelli dove la qualità delle acque torna ad essere sufficiente per determinate biocenosi (indicatori biologici) 	<ul style="list-style-type: none"> • Recupero delle acque di montagna • Promozione della biodiversità

Un'ulteriore difficoltà dell'orientamento ai risultati è di dover fornire la prova di validi rapporti causa/effetto. È parzialmente impossibile, o possibile solo con un'enorme quantità di lavoro di ricerca, dimostrare in che misura un certo risultato è riconducibile ad una determinata attività, intervento o programma del Governo. Di conseguenza, la *WoV* si concentra sui risultati diretti, che sono più facilmente misurabili, ma costituiscono solo obiettivi intermedi lungo la strada verso il risultato politico desiderato.

Il fatto che nel settore pubblico ci si limiti a basare la misurazione della performance su indicatori che fanno riferimento all'output o ai risultati diretti, non rende tale attività meno controversa. Non sarà infatti possibile nel prossimo futuro, per quanto è dato di prevedere, definire, in riferimento alle principali interrelazioni tra risultati, indicatori universalmente validi, affidabili e completi. In questo modo, tuttavia (e bisognerebbe riflettere con attenzione su quest'aspetto critico) l'interesse politico sarà concentrato su interrelazioni con una portata troppo limitata. Pienamente consapevoli di questa debolezza, sosteniamo tuttavia che questa soluzione, per quanto imperfetta, deve essere preferita all'attuale "soluzione zero" e che deve essere ulteriormente sviluppata nel miglior modo possibile.

Osservazioni conclusive

Gli esperti di pratica politica dubitano del fatto che i politici si lasceranno mai guidare dai sistemi di misurazione nel prendere decisioni politiche. Nelle democrazie parlamentari strettamente antagonistiche come il "*sistema di Westminster*", è teoricamente possibile mettere a punto e perseguire coerentemente delle strategie; in effetti, i governi forti lo fanno, e il Regno Unito dell'era Thatcher ne è un esempio emblematico. Quanto più complesse sono le strutture decisionali, vale a dire il numero di protagonisti e la loro possibile influenza sul processo decisionale, tanto più difficile risulta la formulazione ed il perseguimento di una strategia coerente. Strutture di potere gerarchiche e ben definite favoriscono la gestione strategica, la partecipazione democratica la rende più difficile.

Pertanto, non sorprende affatto che finora nessun governo in Svizzera – dove vige un sistema complesso di democrazia semi-diretta, accompagnato da un forte senso di federalismo – abbia preso seriamente in considerazione l'attuazione della gestione strategica (*strategic management*) sulla base di una *balanced scorecard*. Ciò non significa che non sarebbe utile che il governo pensasse ed agisse, più di quanto non faccia attualmente, secondo una prospettiva strategica. Tuttavia, si ritiene che ciò stia a dimostrare che le decisioni di governo possano essere guidate non solo dalla razionalità manageriale tipica del pensiero strategico, ma anche dalla razionalità politica della ricerca del consenso e del principio di maggioranza. Se si accetta questa interpretazione, la misurazione della performance è solo una delle numerose basi del processo decisionale, e spesso neanche la più importante.

Si ribadisce nuovamente che un sistema di controllo operante lungo le linee del *performance management* offre una valida base per la gestione dell'amministrazione da parte dell'esecutivo. Quest'ultimo, che svolge un ruolo di interfaccia, ed ovviamente l'amministrazione stessa, traggono evidente profitto dal chiarimento delle aspettative riguardanti l'output ed i risultati, altrimenti latenti, sia al livello della politica che dell'amministrazione. Anche la semplice ammissione che le risorse disponibili consentiranno solo un output limitato, contribuisce ad evitare delusioni future.

- Brenner Walter, Horisberger Philipe (1998):* Von der input - zur outputorientierten Führung: Zur Einführung einer produkt - und prozessorientierten Organisation in der öffentlichen Verwaltung, in: *io Management*, anno 67, n. 12, pp. 18-26.
- Buschor Ernst, Schedler Kuno,* Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting, Berne, Stuttgart, Vienna.
- Diebold AG (1998):* Umfrage 1998: Wirkungsorientierte Verwaltungsführung – Anspruch und Realität, Zurich 1994.
- Dunleavy Patrick, Hood Christopher,* From Old Public Administration to New Public Management, in: "Public Money & Management", 1994, n. 3, pp. 9-16.
- Finger Matthias, Uebelhart Beat,* Public Management Qualifikationen für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen, in:
- Schedler Kuno, Reichard Christoph (a cura di):* Die Ausbildung zum Public Manager, Berne; Stuttgart; Vienna, 1998, pp. 15-36.
- Frederickson George,* Measuring Performance in Theory and Practice, in: *PA Times*, Vol. 23, anno 2000 n. 8, pp. 8-10.
- Galbraith Jay,* Organization Design, in: *Lorsch, Jay (a cura di):* Handbook of Organizational Behaviour. Englewood-Cliffs, 1987, pp. 343-357.
- Hill Hermann,* Vom Ergebnis zur Wirkung des Verwaltungshandelns, in: *Hill, Hermann / Klages, Helmut (a cura di):* Modernisierungserfolge von Spitzenverwaltungen: Eine Dokumentation zum 3. Speyerer Qualitätswettbewerb 1996, Stuttgart, 1996, pp. 33-39.
- Hunziker Alexander,* Prozessorganisation in der öffentlichen Verwaltung: New Public Management und Business Reengineering in der Schweizerischen Bundesverwaltung, Berne, Stuttgart, Vienna 1999.
- Kanton Zürich,* Voranschlag des Kantons Zürich, Zurich, 1999.
- Kaplan Robert, Norton David,* Balanced Scorecard: Strategien erfolgreich umsetzen, Stuttgart, 1997.
- Mäder Hans, Schedler Kuno,* Performance Measurement in the Swiss Public Sector – Ready for Take-Off! in: *Buschor Ernst, Schedler Kuno (a cura di):* Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting, Berne, Stuttgart, Vienna, 1994, pp. 345-364.
- Mastronardi Philippe,* New Public Management im Kontext unserer Staatsordnung, Staatspolitische, staatsrechtliche und verwaltungsrechtliche Aspekte der neuen Verwaltungsführung, in: *Mastronardi Philippe, Schedler Kuno (a cura di):* New Public Management in Staat und Recht: Ein Diskurs, mit einem Kommentar von Daniel Brühlmeier, Berne, Stuttgart, Vienna, 1998, pp. 47-199.
- Ösze Daniel,* Managementinformationen im New Public Management – am Beispiel der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Berne, Stuttgart, Vienna 2000.
- Reschenthaler Gil, Thompson Fred,* Public Management and the Learning Organization, in: *International Public Management Journal*, Vol. 1, n. 1 1998, pp. 59-106.
- Ryf Balz,* Optimierung von Geschäftsprozessen im öffentlichen Bereich, in: *Praxis: Modernes Verwaltungsmanagement*, n. 2 1996, pp. 29-32.
- Schedler Kuno,* Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung: Von der Idee des New Public Management (NPM) zum konkreten Gestaltungsmodell: Fallbeispiel Schweiz, Berne, Stuttgart, Vienna, 1996.
- Schedler Kuno, Proeller Isabella,* New Public Management, UTB n. 2132, Berne, Stuttgart, Vienna, 2000.

Il ruolo degli indicatori nel processo di programmazione nelle amministrazioni dello Stato

Introduzione

Nell'ultimo decennio, l'Italia è stata caratterizzata da una profonda trasformazione del quadro normativo che regola le modalità di funzionamento della Pubblica Amministrazione. Il nuovo contesto, che possiamo definire "manageriale", è caratterizzato da principi quali il decentramento delle funzioni, la semplificazione, l'assimilazione del lavoro pubblico al lavoro privato, la distinzione politica/amministrazione (Tabella 1).

Tabella 1 - Le principali linee di evoluzione del modello di funzionamento della Pubblica amministrazione

Variabile	Modello burocratico	Modello manageriale
<i>Sistema di responsabilità interne</i>	Completa dipendenza della amministrazione dalle norme di legge e regolamentari	Rafforzamento delle linee di responsabilità, tramite la eliminazione dei controlli esterni impeditivi
<i>Legame politica amministrazione</i>	Struttura gerarchica piramidale al cui vertice stava il responsabile politico	Chiara distinzione tra i compiti di indirizzo politico e quelli di direzione degli apparati
<i>Sistema di reclutamento</i>	Burocrazia interamente nominata per concorso	Meccanismo di provvista dei posti dirigenziali di vertice che prevede meccanismi flessibili di nomina
<i>Sistema di valori</i>	Orientamento di valori condivisi che antepone il rispetto della norma all'efficacia delle politiche o all'efficienza nel conseguimento dei risultati	Orientamento al cliente e alla efficacia dell'azione non disgiunto dalla attenzione all'economicità
<i>Sistema premiante</i>	Sostanziale assenza di responsabilità per i fallimenti, testimoniata dall'inesistenza di qualsiasi sistema di premi e sanzioni	Politica delle risorse umane che lascia spazio ai contratti individuali, a un sistema retributivo flessibile, alla promozione per merito

Fonte: Dente (1999)

Elemento alla base del modello manageriale, in particolare, è il passaggio da una gestione “per norme e procedure” a una “gestione per obiettivi”. A tal fine, un ruolo centrale è stato da sempre attribuito all’introduzione di indicatori di prestazione, ovvero a “numeri” che misurano l’efficienza (in termini di costo per unità di prodotto), l’efficacia (rilevata attraverso la qualità erogata e/o percepita e i tempi di risposta) o il completamento dei piani e dei progetti; questi “numeri” possono essere utilizzati, a preventivo, per esplicitare gli obiettivi delle unità organizzative e, a consuntivo, per determinarne le prestazioni effettivamente raggiunte.

La necessità di costruire e utilizzare indicatori in fase di programmazione e controllo è ampiamente riconosciuta a livello normativo⁵; tuttavia, la loro effettiva adozione nelle amministrazioni dello Stato appare ad oggi ancora molto parziale e frammentaria⁶. Lo scopo di questo lavoro è di analizzare i principali ostacoli alla diffusione del sistema degli indicatori, di suggerire un approccio integrato che possa consentirne il superamento, di mostrare, infine, alcune applicazioni concrete “coerenti” con questo approccio.

A tal fine il lavoro si articola in tre sezioni principali.

Nella prima, viene puntualizzato il ruolo potenziale degli indicatori nel processo di programmazione e controllo delle amministrazioni dello Stato; nella seconda, vengono analizzate le principali difficoltà alla costruzione di un sistema di indicatori; nella terza, infine, viene proposto un approccio integrato, evidenziando alcune realizzazioni già avvenute.

Il ruolo potenziale degli indicatori nel processo di programmazione delle amministrazioni dello Stato

Il flusso logico del processo di programmazione

Il sistema degli indicatori costituisce, come già sottolineato, uno strumento a supporto dei processi di programmazione e controllo. Concettualmente, tali processi possono essere schematizzati come in Figura n. 1, dove è possibile individuare tre momenti fondamentali:

- la fase di pianificazione delle attività;
- la fase di verifica dei risultati;
- la fase di confronto tra risultati ottenuti e obiettivi, finalizzata a comprendere i motivi di eventuali scostamenti e a fornire elementi per la valutazione dei responsabili.

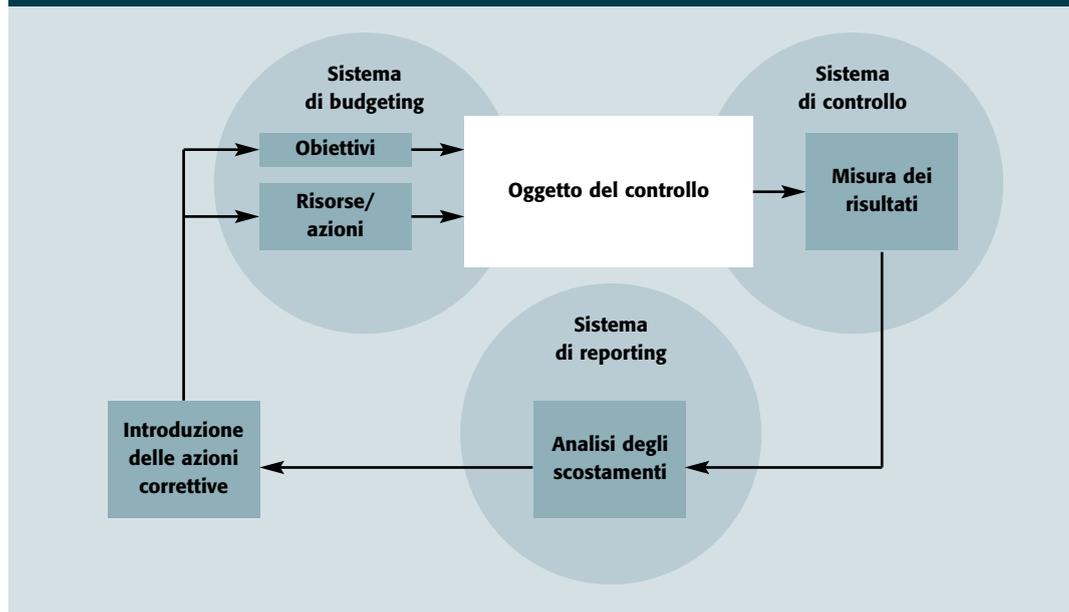
Questi tre “ruoli” corrispondono a tre diverse componenti del sistema di programmazione e controllo (Figura n. 1), rispettivamente:

- sistema di *budgeting*;
- sistema di controllo;
- sistema di *reporting*.

5. Cfr., ad esempio, la L. 94/97, il D. Lgs. 279/97 e il D. Lgs. 286/99.

6. Su questo tema, cfr. Comitato per la valutazione e il controllo strategico delle amministrazioni dello Stato (2001).

Figura 1 - Il ciclo di pianificazione e controllo



Il *sistema di controllo*, in particolare, costituisce il sistema che “produce numeri”; esso è finalizzato a:

- *rilevare il costo delle risorse utilizzate da ciascuna unità organizzativa*. In questo ambito, devono essere evidenziate sia le risorse controllate direttamente da ciascuna unità (in particolare, il personale proprio), sia quelle che, pur essendo gestite da altri, consentono l’effettivo funzionamento dell’unità (ad esempio la manutenzione dei locali, i servizi generali);
- *suddividere il costo delle risorse impiegate dall’unità organizzativa tra i singoli “oggetti di costo”* (attività, prodotti, progetti), cioè tra gli “oggetti” cui sono stati associati, in fase di pianificazione, degli obiettivi;
- *integrare le informazioni di carattere contabile sul “costo delle risorse utilizzate” con indicazioni di carattere extracontabile (volume di attività, livello di servizio, tempi di risposta)*, per costruire indicatori di efficacia ed efficienza, a livello di unità organizzative, attività e/o prodotti.

Le altre due componenti del sistema di pianificazione e controllo costituiscono invece le strutture di “interfaccia” con i dirigenti: il sistema di *budgeting* si occupa di verificare la coerenza tra gli obiettivi assegnati alle diverse unità organizzative e le risorse ad esse attribuite; il sistema di *reporting* evidenzia i risultati delle diverse unità organizzative e supporta l’analisi degli scostamenti.

Tabella 2 - Il processo di programmazione secondo la L. 94/97 e il D. Lgs. n. 279/97

Fase	Responsabile	Termine indicativo
<i>Predisposizione delle previsioni di bilancio e delle note integrative</i>	Ministro, con il supporto tecnico della RGS e dopo un processo di negoziazione con i CRA	Settembre
<i>Approvazione del Bilancio preventivo</i>	Parlamento	Dicembre
<i>Direttiva del Ministro sull'azione amministrativa</i>	Ministro, dopo un processo di negoziazione con i CRA	Entro 10 giorni dall'approvazione della legge finanziaria
<i>Definizione degli obiettivi all'interno di ciascun CRA</i>	CRA	Non precisato

Il flusso normativo

Le modalità per rendere operativo il processo di programmazione e controllo nelle amministrazioni dello Stato costituiscono l'oggetto di normative differenti. Complessivamente (Tabella 2), si possono identificare le seguenti fasi principali:

- le amministrazioni, attraverso un processo di tipo *bottom up*, formulano gli schemi dello stato di previsione (L. 94/97, art. 3, comma 1). I ministri, in particolare, *indicano, anche sulla base delle proposte dei dirigenti responsabili della gestione delle singole unità previsionali, gli obiettivi e i programmi di ciascun dicastero*. La proposta dovrebbe quindi essere il risultato di un processo di negoziazione tra il ministro e i capi dei Centri di Responsabilità Amministrativa (CRA);
- il Parlamento approva il Bilancio dello Stato, assegnando a ciascun CRA delle risorse e identifica, sempre all'interno del Bilancio dello Stato, degli indicatori di efficacia ed efficienza;
- il ministro emana, entro 10 giorni dall'approvazione della legge finanziaria (D. Lgs. 29/93, art. 14, comma 1), una direttiva sull'azione amministrativa, in cui definisce gli obiettivi e le risorse attribuite a ciascun CRA⁷; anche in questo caso, la direttiva dovrebbe essere il risultato di un processo di negoziazione;
- gli obiettivi vengono poi suddivisi, a cascata, tra le diverse unità organizzative che compongono il CRA.

Il ruolo potenziale degli indicatori

Sulla base del modello "logico" della programmazione e del flusso previsto in ambito normativo, si possono individuare almeno tre ruoli essenziali per il sistema degli indicatori:

- **strumento di autogoverno per i responsabili dei CRA**. Come si è sottolineato in precedenza, il processo di programmazione e controllo costituisce lo strumento attraverso cui il responsabile di un CRA gestisce la propria unità organizzativa; occorre quindi che egli

7. Si osservi che tali risorse non possono che essere coincidenti con quelle assegnate dal Parlamento.

disponga di indicatori attraverso i quali assegnare obiettivi alla propria unità, verificarne i risultati e introdurre eventuali azioni correttive;

- **strumento di allocazione delle risorse da parte del vertice politico e di controllo del risultato.** La gestione per obiettivi e il meccanismo della delega richiedono la presenza di un sistema di indicatori, che consentano, da una lato, al vertice politico di allocare le risorse tra i diversi CRA sulla base degli obiettivi ad essi assegnati, dall'altro di verificare l'effettivo raggiungimento dei risultati. In assenza di un sistema di indicatori, l'assegnazione delle risorse costituirebbe il risultato di un semplice processo di negoziazione politica, a fronte del quale non si sarebbe in grado di comprendere l'effettivo raggiungimento dei risultati;
- **strumento di coordinamento tra i CRA.** Molti dei programmi che interessano un CRA coinvolgono spesso altri CRA; il coordinamento tra le diverse unità organizzative può essere agevolato dalla presenza di un sistema di indicatori, utilizzabili, a preventivo, per sapere "cosa aspettarsi" dalle altre unità e, durante l'anno, per anticipare eventuali problemi.

Nella Tabella 3 sono riassunti i risultati di una analisi rivolta ai direttori generali di un Dipartimento del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, tesa a verificare l'effettiva rilevanza del sistema degli indicatori per questi tre obiettivi. Come si vede, tutti e tre appaiono rilevanti, con una incidenza diversa a seconda della specifica attività di ciascuna direzione generale.

Tabella 3 - La rilevanza del sistema degli indicatori in alcune direzioni generali del Ministero del Tesoro

	Allocazione risorse	Autogoverno	Coordinamento
Direzione I	***	*	
Direzione II	*	***	
Direzione III		*	***
Direzione IV		*	**
Direzione V	***	**	
Direzione VI		***	
Servizio Dip.	*	**	

I problemi delle amministrazioni dello Stato

L'effettivo utilizzo degli indicatori in fase di allocazione delle risorse, verifica dei risultati effettivamente raggiunti e delle responsabilità relative, supporto all'individuazione di interventi correttivi, si scontra però, nelle amministrazioni dello Stato, con alcuni problemi:

- eterogeneità dei progetti e delle strutture;

- mancanza di condizioni standard di funzionamento;
- possibilità di mutamenti imprevedibili delle condizioni di funzionamento;
- rigidità di alcune risorse.

Eterogeneità dei progetti e delle strutture

All'interno delle amministrazioni dello Stato, coesistono strutture con funzioni estremamente differenti; alcune svolgono solo o prevalentemente attività di programmazione e altre erogano servizi; alcune sono centralizzate e altre hanno la maggior parte del personale distribuito sul territorio (si pensi ad esempio al Ministero della Pubblica Istruzione o al Ministero della Giustizia). Similmente, le aree di azione delle diverse amministrazioni sono molto diverse e la valutazione della qualità dell'azione amministrativa può dover ricorrere a tecniche e modalità differenti; i sistemi di valutazione di una politica sanitaria possono essere profondamente diversi da quelli di valutazione di una politica dei trasporti.

Diviene così difficile definire, in fase di allocazione delle risorse, criteri di scelta "oggettivi", che consentano di paragonare le diverse soluzioni alternative; analogamente, non è agevole individuare parametri omogenei per confrontare l'efficacia e l'efficienza di diverse amministrazioni (e, in molti casi, anche solo di diverse strutture operanti in una stessa amministrazione).

Mancanza di condizioni standard di funzionamento

La maggior parte delle attività che si svolgono nelle amministrazioni dello Stato è costituita da attività di tipo amministrativo e/o di tipo programmatico/progettuale, molto "lontane" dalla produzione di beni, l'area aziendale per la quali esistono metodologie ben assestate per identificare indicatori di prestazione standard. Per le attività amministrative e progettuali, invece, è estremamente complesso costruire un sistema di standard, con riferimento ai quali misurare il livello di efficienza ottenuto.

Incertezza sullo scenario

L'output (e, a maggior ragione, l'outcome) di alcune politiche dipende in larga parte da fattori non controllabili all'interno dell'amministrazione. Non è possibile, ad esempio, ritenere il MURST direttamente responsabile della qualità di un singolo ateneo, visto che ad esso la normativa riconosce una forte autonomia gestionale; non è possibile identificare con precisione gli effetti di una politica di intervento nel Mezzogiorno, isolandoli da una serie di altri fenomeni non influenzabili, o comunque non controllabili, dal Governo.

La forte dipendenza dei risultati effettivamente ottenuti da fattori esogeni rispetto all'unità organizzativa rende difficile un confronto oggettivo tra politiche alternative in fase di programmazione e, d'altra parte, crea problemi anche in fase di verifica, per la difficoltà di comprendere in quale misura il mancato raggiungimento dei risulta-

ti sia dovuto a errori gestionali dell'amministrazione e in quale parte dipenda da fattori non controllabili (qual è la responsabilità del Dirigente Generale responsabile del Debito Pubblico su un aumento del tasso di interesse medio del debito e su una riduzione della sua durata?).

Inoltre, si assiste spesso a mutamenti normativi, per i quali solo raramente esiste una analisi preventiva dell'impatto sull'amministrazione e vi è una elevata frequenza di "attività a chiamata", che non sono di fatto programmate o programmabili; diviene così estremamente complesso precisare in modo preciso gli obiettivi da raggiungere all'inizio del ciclo di programmazione.

Rigidità di alcune risorse/progetti

Infine, un ultimo problema è che gran parte delle scelte allocative è di fatto vincolata dalla rigidità delle risorse. Questo è in particolare vero per le risorse di funzionamento (si pensi al costo del personale dei ministeri, che costituisce oltre l'86% dei costi di funzionamento)⁸, che sono in larga parte definite e spesso anche molto specializzate e difficilmente impiegabili in compiti alternativi, ma si verifica talvolta anche per una parte delle risorse destinate agli interventi, sia per l'esistenza di programmi pluriennali, sia per la presenza di trasferimenti "necessari" per il funzionamento delle infrastrutture presenti in ambito locale.

Questo problema ha delle conseguenze significative sull'intero funzionamento del processo di programmazione. Di fatto, i responsabili delle unità organizzative all'interno dell'amministrazione vedono nel processo di programmazione una forte separazione tra l'assegnazione di obiettivi, che viene fatta annualmente, e le risorse disponibili, che tendono a rimanere costanti; di conseguenza, l'intero processo di programmazione rischia di essere considerato come un mero esercizio teorico.

Un approccio all'utilizzo degli indicatori nel processo di programmazione

Le considerazioni precedenti hanno evidenziato come gli indicatori possano potenzialmente supportare le amministrazioni dello Stato nel processo di programmazione e come essi siano funzionali all'autogoverno, all'allocazione delle risorse e al coordinamento. Tuttavia, esistono dei problemi oggettivi, che devono essere risolti per evitare che un sistema di indicatori risulti inutile, se non addirittura controproducente. La linea di soluzione proposta in questo lavoro si basa sulla constatazione che i diversi problemi assumono una rilevanza differente a seconda delle specifiche attività svolte e della specifica funzione degli indicatori. Complessivamente, la proposta è schematizzata in Figura 2 e articolata in 4 fasi.

Innanzitutto, è necessario affrontare il problema utilizzando come unità elementare di analisi non l'intero CRA, ma la singola attività;

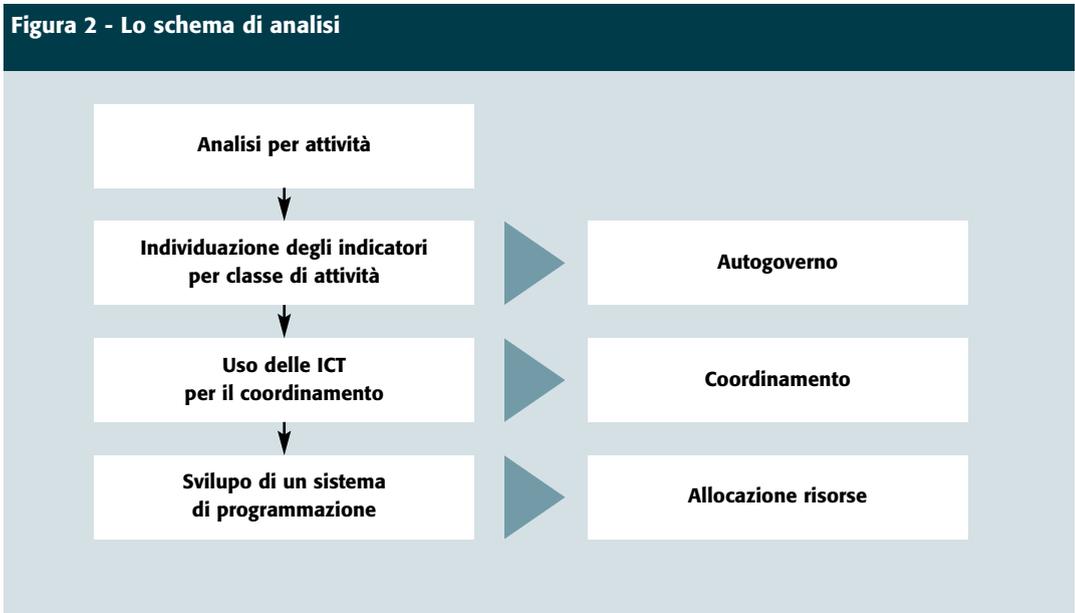
8. Cfr. Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, 2000.

L'attività costituisce infatti un'entità internamente omogenea, contrariamente al CRA.

Per ciascuna attività diviene quindi possibile costruire uno o più indicatori di prestazione. L'insieme degli indicatori relativi a tutte le attività che si svolgono all'interno di una unità organizzativa costituisce un cruscotto funzionale all'"autogoverno":

- gli indicatori relativi a ciascuna unità organizzativa possono essere integrati e resi disponibili a tutte tali unità attraverso l'introduzione di un sistema basato su intranet;
- infine, una volta identificato il quadro degli indicatori significativi, si può sviluppare un sistema di budgeting coerente con le specificità delle amministrazioni dello Stato.

Figura 2 - Lo schema di analisi



È necessario sottolineare come le diverse fasi del modello siano caratterizzate da livelli di complessità differente. In particolare, mentre la messa a punto di meccanismi per l'autogoverno è abbastanza agevole e per essa esistono già esempi di realizzazioni concrete, nel caso delle soluzioni per il coordinamento si è ancora in fase di sperimentazione e, infine, per quanto riguarda i meccanismi di allocazione delle risorse si è ad un livello ancora embrionale.

L'analisi per attività

L'unità organizzativa (CRA o centro di costo) costituisce una unità troppo aggregata e disomogenea al proprio interno per poter identificare per essa uno specifico indicatore di prestazione. Si consideri il caso ad esempio dell'ufficio del Consigliere Diplomatico della Presi-

denza del Consiglio dei Ministri (PCM). In Tabella 4 sono rappresentate le principali linee di attività che lo caratterizzano; è evidente che è difficile identificare un singolo indicatore che sia in grado di caratterizzare sia linee di attività molto poco routinarie e che richiedono competenze specifiche, come la “preparazione degli interventi del Presidente del Consiglio in Parlamento in tema di politica estera” che attività estremamente ripetitive, come la “verifica della documentazione necessaria, trasmissione al MAE e consegna del passaporto agli interessati”. È necessario quindi ricorrere a una unità elementare di analisi più disaggregata: l’attività.

Tabella 4 - Le linee di attività dell’ufficio del consigliere diplomatico della PCM

Costante e permanente raccordo con le Amm.ni interessate e le Rappresentanze italiane all’estero per la trattazione delle materie, la predisposizione di documentazione e la cura dei seguiti attinenti l’attività di politica estera del Presidente.
Organizzazione di tutti gli aspetti relativi agli incontri in Italia ed all’estero, visite ufficiali e di lavoro del Presidente, con Capi di Stato e di Governo e con Ministri ed autorità straniere, con eccezione degli aspetti di cerimoniale e logistici.
Preparazione della partecipazione del Presidente ai Consigli Europei, ai Vertici NATO e tutti gli altri Vertici multilaterali e bilaterali.
Corrispondenza e messaggi del Presidente su rapporti e temi di politica estera.
Attività connessa ai compiti del Rappresentante (Sherpa) del Presidente al Vertice G7/G8: partecipazione agli incontri periodici degli Sherpa; preparazione del Vertice inclusa la convocazione delle riunioni preliminari di coordinamento in ambito G7/G8.
Preparazione degli interventi del Presidente del Consiglio in Parlamento sui temi di politica estera. Predisposizione della necessaria autorizzazione di rito per gli incontri dei membri del Governo con Autorità di Governo estere o per viaggi all’estero.
Cura della trasmissione dei decreti concernenti provvedimenti decisi dal Consiglio dei Ministri, di competenza del Ministero degli Affari Esteri, alla firma del Presidente della Repubblica e del Presidente del Consiglio.
Verifica della documentazione necessaria, trasmissione documentazione al MAE; consegna dei passaporti agli interessati

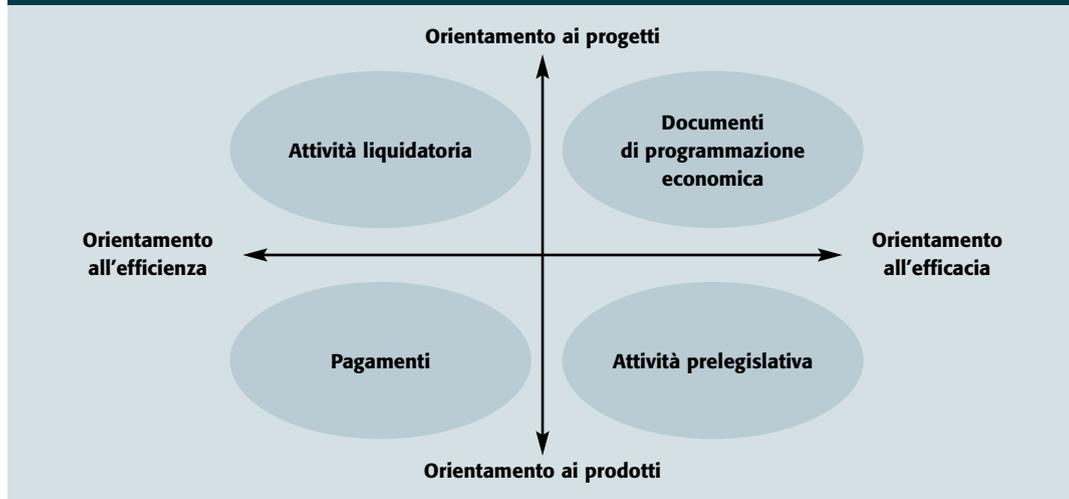
Dal punto di vista dei fabbisogni informativi, le attività svolte nelle amministrazioni dello Stato possono essere suddivise in quattro categorie, a seconda delle caratteristiche dei loro “prodotti”.

Una prima distinzione è quella tra:

- attività per le quali è prevalente la dimensione “quantitativa” (orientamento all’efficienza). Si tratta di attività (ad esempio il pagamento degli stipendi) il cui “prodotto” è definibile in modo chiaro e standardizzato; di tali attività è essenziale verificare il livello di efficienza, misurabile attraverso il rapporto tra costo delle risorse utilizzate e volume di attività svolto;
- attività dove prevale la dimensione “qualitativa” (orientamento all’efficacia); si tratta di attività (ad esempio quella pre-legislativa)

dove non è tanto critico il “numero di atti” prodotti, ma il “modo” con cui vengono realizzati. Per queste attività è quindi più importante analizzare l’efficacia, misurabile ad esempio attraverso i tempi di risposta ed il livello di servizio erogato.

Figura 3 - Le tipologie di attività



Una seconda distinzione, trasversale rispetto alla precedente, distingue tra:

- attività prevalentemente ripetitive e comunque ripetute più volte nel corso dell’anno (ad esempio, la gestione delle variazioni di bilancio nel bilancio dello Stato) (*orientamento ai prodotti*); in questo caso, non è essenziale disporre di informazioni sul singolo “prodotto”, ma di valori medi, o di sintesi, che indichino i costi e i risultati “complessivi” dell’attività;
- attività che si focalizza su pochi “progetti” (ad esempio, la predisposizione del bilancio preventivo dello Stato) (*orientamento ai progetti*). Qui, deve essere tenuto sotto controllo il singolo “prodotto/progetto”.

Nel caso delle attività ripetitive e orientate all’efficienza, l’analisi delle prestazioni si focalizza sul confronto tra “volumi” e “costi”, a preventivo e a consuntivo. Nella Tabella 5, ad esempio, viene presentato un report relativo alle attività orientate all’efficienza dell’ufficio del Consigliere Diplomatico (predisposizione delle autorizzazioni di rito per incontri e viaggi all’estero, cura della trasmissione di decreti, rilascio di passaporti). È possibile determinare il costo totale di ciascuna linea di attività, il volume di produzione e, infine, il costo per unità di prodotto.

Tabella 5 - Un esempio di report per attività orientate all'efficienza

Linea di attività	Prodotto	Costo totale Anno 2000	Volume prodotto anno 2000	Costo unitario anno 2000	Costo unitario anno 1999	Variazione percentuale
Autorizzazioni di rito	Numero di autorizzazioni	51.626.033	190	271.716	282.088	-3,7%
Trasmissione di decreti	Decreti trasmessi	49.182.346	110	447.112	355.180	+25,9%
Passaporti rilasciati	Passaporti	41.272.478	103	400.704	419.874	-4,6%

Nelle *attività orientate all'efficacia*, si possono invece confrontare i valori a preventivo e a consuntivo de (Tabella 6):

- il costo complessivo dell'attività;
- la qualità percepita dal cliente, interno all'amministrazione o esterno ad essa;
- i tempi medi di risposta.

Tabella 6 - Un esempio di report per attività ripetitive orientate all'efficacia

Attività	Costo totale	Tempo medio di risposta	Scostamento percentuale di costo	Scostamento percentuale di tempo
Verifica relazioni tecniche	200.000.000	45 giorni	- 2%	- 4%

Nel caso delle attività orientate all'efficacia, l'identificazione degli indicatori di efficacia dipende molto dalla specifica attività realizzata. Nelle Tabelle 7 e 8 vengono presentati due esempi. Il primo esempio, relativo alle attività di tipo universitario, realizzato al Politecnico di Milano, misura l'efficacia di un corso di studio sulla base dei seguenti parametri: valutazione media della didattica, percentuale di insegnamenti con una valutazione insufficiente, percentuale di abbandoni precoci, percentuale di laureati entro 8 anni dall'immatricolazione, tempo medio di laurea e richieste di laureati giunte da parte delle imprese. Nella Tabella 8 viene invece presentato il sistema utilizzato nell'"ufficio di Segreteria della Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Bolzano e Trento" per misurare la complessità delle procedure trattate; di fatto, ciascuna procedura viene caratterizzata sulla base di quattro elementi, a partire dai quali si determina un punteggio complessivo.

Il sistema può essere riferito sia a "clienti esterni", come nel caso del Politecnico di Milano, che a "clienti interni" all'amministrazione.

Tabella 7 - Gli indicatori di efficacia dell'attività formativa del Politecnico di Milano

	1 Costo per studente	2 Valutazione della didattica	3 Corsi < 3	4 Abbandoni precoci	5 Laureati entro 8 anni	6 Tempo medio di laurea	7 Richieste 1999
9	7,32	3,50	19,2%	28,6%	44,4%	6,93	100
10	7,02	3,65	17,9%	34,7%		6,03	
11	12,33	3,83	5,2%	20,9%	58,0%	7,21	163
12	7,15	3,68	6,1%	21,6%	42,1%	7,35	136
13	8,95	3,45	25,0%	35,7%	47,4%	6,88	75
14	10,02	3,62	10,9%	28,4%	34,3%	8,09	411
15	6,61	3,59	14,4%	28,5%	41,4%	7,66	975
16	8,95	3,73	11,1%	23,6%	42,9%	6,13	57

Tabella 8 - Il modello di calcolo della complessità della gestione della segreteria della conferenza Stato-Città
Tempo intercorso per la definizione della istruttoria

Pratica definita senza istruttoria	0,00
Fino a 1 mese	0,25
Da 1 a 2 mesi	0,30
Oltre 2 mesi	0,60

Numero di amministrazioni (statali, locali, enti pubblici) coinvolte, oltre a quelle regionali e locali istituzionalmente previste:

1	0,25
Da 2 a 3	0,30
Oltre 3	0,60

Numero di riunioni tecniche necessarie per la definizione dell'istruttoria

Nessuna	0,00
Da 1 a 2	0,25
Da 3 a 4	0,45
Oltre 4	0,90

Numero di amministrazioni (statali, locali, enti pubblici) coinvolte, oltre a quelle regionali e locali istituzionalmente previste:

1	0,25
2	0,45
3 e oltre	0,90

Legenda:

- 0,50 - 1,00 semplice
- 1,05 - 1,50 standard
- 1,55 - 2,50 media complessità
- 2,55 - 3,00 alta complessità

Le attività di tipo progettuale, infine, sono in generale caratterizzate dall'impegno di una quantità significativa di risorse e dalla presenza di tempi di completamento "lunghi". Di conseguenza, ogni progetto dovrebbe essere caratterizzato, in fase preventiva (Tabella 9):

- da un insieme di obiettivi da raggiungere (espressi in termini quantitativi o qualitativi, a seconda che l'attività sia orientata all'efficienza o all'efficacia);
- da una tempificazione di tali obiettivi;
- dall'impegno delle risorse necessarie per ciascuna fase del progetto.

Tabella 9 - Un esempio di report per attività progettuali

	Budget			Consuntivo		
	Data prevista di completamento	Costo previsto	Obiettivo	Data prevista di completamento	Costo effettivo	Risultato

In fase consuntiva, si possono associare al progetto i seguenti indicatori di prestazione:

- *grado di completamento del progetto* (cioè insieme delle fasi che sono state completate; ad esempio, per un'unità che si occupa di piani di sviluppo, può essere misurato dalla percentuale degli stanziamenti effettuati rispetto ai fondi disponibili);
- *grado di raggiungimento degli obiettivi* (ad esempio, nel caso di un progetto rivolto a informatizzare il protocollo, percentuale di protocolli informatizzati);
- *differenza tra i costi sostenuti effettivamente e quelli previsti*.

Questa differenza può essere ulteriormente articolata in due componenti:

- scostamento di costo (differenza tra il costo previsto delle fasi del progetto effettivamente realizzate e il costo effettivo del progetto);
- scostamento di *scheduling* (differenza tra il costo previsto delle fasi che si prevedeva di completare nel periodo e il costo previsto delle fasi effettivamente completate);
- *previsioni "a completare"* (ovvero, quali dovrebbero diventare tempi e costi del progetto, nel momento in cui questo sarà ultimato).

Nella Figura 4 viene esemplificato il sistema adottato per la gestione dei progetti al Ministero del Tesoro, con una rappresentazione di tipo grafico; per ciascuna attività, vengono indicati il tempo di completamento previsto (barre più larghe) e quello effettivo (barre più strette), e le risorse umane dedicate (principale voce di costo del progetto).

tronica, che chiede se l'obiettivo sia stato raggiunto e, in caso contrario, quando se ne preveda la realizzazione e la motivazione di eventuali risultati diversi dalle attese;

- a questo punto, l'aggiornamento delle informazioni compete al responsabile di ciascuna struttura. Il Segretario Generale della PCM può verificare in ogni momento l'aggiornamento delle informazioni e, nel caso alcuni obiettivi non siano ancora stati monitorati, chiedere ragione direttamente al responsabile del CRA.

Il sistema, quindi, oltre a ridurre al massimo il carico di lavoro per le strutture e i flussi "cartacei", "motiva" le strutture ad assicurare l'aggiornamento delle informazioni. È evidente, però, che i risultati che il sistema può produrre dipendono molto dalla volontà (emersa per ora in modo solo estremamente parziale) delle diverse strutture di individuare congiuntamente sia gli obiettivi condivisi che i "passi" necessari per il loro conseguimento.

Il processo di programmazione

Infine, per utilizzare il sistema degli indicatori per allocare le risorse, è necessario strutturare in modo adeguato il processo di programmazione. Uno schema possibile, recentemente ipotizzato dal Servizio di Controllo Interno di una amministrazione dello Stato⁹, si articola in 5 fasi:

- *definizione delle linee guida;*
- *invio delle schede obiettivi e risorse ai responsabili dei CRA;*
- *negoiazione interna ai CRA;*
- *restituzione delle schede;*
- *approvazione dei documenti di sintesi.*

Fase 1 – definizione delle linee guida

Questa fase costituisce l'inizio del vero e proprio processo di programmazione. Le linee guida, la cui predisposizione spetta al ministro, descrivono sinteticamente gli obiettivi strategici del ministero, su un arco di tempo pluriennale, specificando poi le priorità dell'azione di ciascun dipartimento nell'anno successivo. Le linee guida devono essere consegnate ai CRA almeno 45 giorni prima del termine previsto per la consegna delle previsioni di bilancio.

Fase 2 – Invio ai Capi dei Dipartimenti dei moduli per la raccolta di obiettivi e risorse richieste

Il Servizio di Controllo Interno ha il compito di predisporre la modulistica attraverso la quale i Capi dei Dipartimenti specificano gli obiettivi operativi che discendono, per ciascuna struttura, dagli obiettivi strategici contenuti nelle linee guida del ministro, nonché il piano delle risorse umane, informatiche e finanziarie necessarie. La modulistica è composta complessivamente da 5 schede, riportate in appendice, due delle quali rivolte all'analisi degli obiettivi, le altre tre finalizzate a sintetizzare le risorse complessivamente necessarie.

9. Come anticipato nell'introduzione, mentre nel caso dell'autogoverno e del coordinamento gli esempi presentati sono già implementati nella pratica, il sistema delineato per il processo di programmazione è ancora a livello di studio.

In particolare:

- la Scheda 1, ha il compito di tradurre gli obiettivi strategici presenti nelle linee guida in termini “operativi”. Di fatto, per ciascun CRA e per ciascun obiettivo strategico di riferimento, vengono riportati nella scheda i principali obiettivi operativi, ovvero “ciò che il CRA deve realizzare nel corso del prossimo anno per assicurare il conseguimento degli obiettivi strategici”. Per ciascun obiettivo operativo è necessario precisare il termine in cui se ne prevede il conseguimento, il risultato atteso e gli eventuali fabbisogni addizionali di risorse umane, tecnologiche o finanziarie, intesi come risorse necessarie per conseguire gli obiettivi operativi ma attualmente non disponibili, per carenze di tipo quantitativo o qualitativo;
- nella Scheda 2, invece, ci si focalizza sulle attività di tipo maggiormente ripetitivo. Per tali attività, di fatto, esistono normalmente degli “obiettivi di funzionamento corrente” del tutto generali e che, proprio per questo, normalmente non trovano spazio nelle linee guida del ministro. Tali obiettivi sono riconducibili al miglioramento dell’efficacia e dell’efficienza. Di conseguenza, nella scheda vengono definiti obiettivi di efficacia e/o di efficienza da conseguire nel corso dell’anno, specificando l’indicatore utilizzato per misurare la prestazione, il livello *target* e, anche in questo caso, le eventuali risorse addizionali necessarie.

Le altre tre schede hanno invece lo scopo di costruire un quadro sintetico delle risorse necessarie al CRA e/o di quelle eventualmente sovrabbondanti; l’analisi viene fatta separatamente per le tre principali “risorse” di interesse del ministero:

- risorse umane;
- risorse tecnologiche, con particolare riferimento alle tecnologie informatiche e di comunicazione;
- risorse finanziarie immediatamente fruibili, in particolare per acquisto di servizi esterni (non si considerano qui le risorse finanziarie necessarie per disporre delle risorse umane e/o di quelle tecnologiche).

In particolare, per quanto riguarda le risorse umane (Scheda 3), si procede nelle seguenti fasi:

- si individuano le eventuali risorse “liberate” in seguito a:
 - la soppressione di qualche linea di attività;
 - il trasferimento di qualche linea di attività ad altre strutture;
 - l’obiettivo di incrementare l’efficienza;
- si precisano le eventuali necessità di risorse addizionali, sulla base di quanto indicato nelle schede relative ai progetti e agli obiettivi relativi alle attività ripetitive, tenendo conto di pensionamenti, comandi e congedi, e le competenze necessarie a tali risorse;
- se le risorse addizionali richieste sono superiori rispetto a quelle liberate, si calcolano le risorse necessarie, pari normalmente alla differenza tra le risorse addizionali e le risorse “liberate” della stessa qualifica. Può accadere che anche in presenza di uno stesso livello

funzionale, una parte delle risorse “liberate” non sia ritenuta immediatamente impiegabile nei nuovi compiti; in questo caso, se la ricollocazione delle risorse “liberate” richiede un percorso formativo, se ne deve specificare la tipologia nella stessa scheda;

- se invece le risorse liberate sono superiori rispetto a quelle addizionali richieste, si calcolano le risorse disponibili come differenza tra le risorse liberate e quelle addizionali. Le risorse disponibili saranno messe a disposizione dell’amministrazione;
- nel caso, infine, non si ritenga possibile utilizzare le risorse “liberate” per assolvere i nuovi compiti, saranno in generale presenti nella scheda sia risorse necessarie (la differenza tra le risorse addizionali e quelle “liberate” ed effettivamente fungibili) che risorse disponibili (quelle liberate ma non fungibili); in questo caso, sarà compito del Direttore Generale del personale verificare le possibilità di riallocazione delle risorse in altri CRA, eventualmente grazie a un piano di formazione, o sarà necessario ricorrere a nuove assunzioni (precisando in questo caso i relativi tempi).

Nel caso delle risorse tecnologiche, invece, è necessario compilare la Scheda 4, che verrà poi consolidata per l’intero ministero e sottoposta alla verifica da parte dell’AIPA.

Infine, per quanto riguarda le risorse finanziarie, si fa riferimento a fabbisogni diversi rispetto alle risorse umane “dipendenti” e alle risorse tecnologiche (quindi, le voci fondamentali riguardano le consulenze esterne); i valori corrispondenti vengono inseriti nella Scheda 5.

Orientativamente, tutte le schede dovranno essere predisposte dallo SCI entro 40 giorni dalla predisposizione del bilancio preventivo.

Fase 3 – Negoziazione interna ai dipartimenti

Una volta ricevute le schede dallo SCI, sarà compito del Capo Dipartimento attivare un processo di programmazione interna al proprio dipartimento, funzionale alla predisposizione delle 5 schede. L’organizzazione di questo processo compete, come detto, al Capo del Dipartimento, che è autonomo nella scelta delle relative modalità; è essenziale tuttavia, che tali modalità garantiscano:

- la diffusione a tutti i dirigenti generali delle linee guida elaborate dal ministro, in modo che sia perfettamente noto il quadro entro cui si svolge il processo di programmazione;
- la condivisione del risultato del processo di programmazione interna tra il Capo del Dipartimento e i Dirigenti Generali, in modo da evitare che gli obiettivi e/o le risorse ad essi funzionali non siano condivisi.

Fase 4 – Restituzione delle schede risorse/obiettivi da parte dei Capi dei Dipartimenti

Le schede, che costituiscono di fatto il risultato del processo di programmazione interno al Dipartimento, rappresentano le proposte dei Capi dei Dipartimenti al Ministro per l’anno successivo. Le schede compilate devono essere inviate al Servizio di Controllo Interno alme-

no 20 giorni prima che scada il termine per la presentazione delle previsioni di bilancio.

Fase 5 – Definizione della nota preliminare e della proposta di bilancio di previsione

È l'ultima fase del processo, e si articola in alcune sottofasi.

Innanzitutto, i responsabili del personale e dell'informatica dovranno “consolidare” rispettivamente i budget relativi alle risorse umane e alle risorse tecnologiche e mettere a punto le eventuali previsioni di spesa. In particolare:

- il responsabile del personale dovrà verificare le possibilità di bilanciare i fabbisogni e le disponibilità di risorse umane relativi ai diversi Dipartimenti e stimare le risorse finanziarie necessarie per colmare gli eventuali fabbisogni formativi; il quadro risultante consente al ministro di comprendere le eventuali risorse addizionali da chiedere in fase di previsione di bilancio, nell'ipotesi che tutte le richieste di risorse aggiuntive vengano soddisfatte;
- il responsabile dell'informatica dovrà validare le richieste di dotazioni informatiche stimando anche l'impegno delle risorse complessivamente necessarie. Anche in questo caso, il quadro risultante consentirà al Ministro di comprendere le eventuali risorse finanziarie da richiedere in fase di bilancio preventivo.

Sulla base di questi elementi, e delle schede predisposte dai Capi dei Dipartimenti, si apre una fase di negoziazione tra ministro e Capi dei Dipartimenti, con il supporto tecnico del Servizio di Controllo Interno. Il risultato di questa fase è l'individuazione degli obiettivi che devono essere inseriti nella nota preliminare e delle risorse che devono essere indicate nel bilancio preventivo; il termine di questa fase coincide con quello previsto per la predisposizione e l'invio delle previsioni di bilancio.

Considerazioni di sintesi

Nelle pagine precedenti si è cercato di evidenziare come gli indicatori svolgano un ruolo potenzialmente “decisivo” nel passaggio dal modello burocratico al modello manageriale della Pubblica Amministrazione e come, nonostante le difficoltà oggettive, esistano soluzioni “tecniche” utilizzabili per costruire un sistema di indicatori adeguato alle esigenze della PA. Tuttavia, è importante sottolineare, in fase di sintesi, come gli aspetti tecnici non siano che uno dei requisiti per un uso efficace degli indicatori. Ad esso si devono accompagnare:

- un forte interesse del vertice politico a cogliere le opportunità che gli indicatori forniscono; se si sviluppa un sistema raffinato di indicatori, ma poi l'allocazione delle risorse non ne tiene in alcun modo conto, gli indicatori diventano irrilevanti se non addirittura controproducenti;

- la disponibilità di competenze, in particolare nei servizi di controllo interno, per sviluppare un sistema di indicatori adeguato alla specifica amministrazione e, all'interno di essa, a ciascun CRA. La definizione degli indicatori, come si è cercato di chiarire in precedenza, deve seguire l'individuazione di obiettivi, priorità e linee di attività, che sono naturalmente differenti in ciascuna amministrazione. Non si può pensare che esista una ricetta preconfezionata, cui attingere per avere un set di numeri pronti da copiare nella propria organizzazione;
- la volontà di coordinamento tra le diverse esperienze e i diversi progetti. L'esempio dell'utilizzo della rete intranet nella PCM è da questo punto emblematico: il sistema offre una grande potenzialità di coordinamento, ma se i vertici amministrativi non vogliono sviluppare progetti in modo integrato e non contribuiscono all'aggiornamento delle informazioni, l'intero meccanismo diventa inutile.
Come si vede, si tratta di condizioni che in molte amministrazioni appaiono ancora molto lontane dall'essere acquisite; la speranza, però, è che la diffusione di esperienze efficaci e "di successo" possa costituire un "grimaldello" per smuovere anche i più restii al cambiamento.

Scheda 1 - Obiettivi operativi derivanti dalle linee guida e relativi fabbisogni

CRA		Responsabile	Obiettivo strategico di riferimento		Data
Obiettivo operativo	Data di completamento	Risultato atteso	Eventuali fabbisogni di risorse umane	Eventuali fabbisogni di ICT	

Scheda 2 - Obiettivi di funzionamento corrente e eventuali fabbisogni di risorse

CRA		Responsabile	Obiettivo strategico di riferimento		Data
Attività, macroattività o processo	Indicatore e modalità di misura	Livello obiettivo da raggiungere nell'anno	Eventuali fabbisogni di risorse umane	Eventuali fabbisogni di ICT	

Scheda 3 - Scheda del budget del personale

CRA			Responsabile		
Qualifica	Risorse liberate (A)	Risorse addizionali richieste (B)	Risorse necessarie (A-B, se A<B)	Risorse disponibili (A-B, se B<A)	Fabbisogni informativi
Dirigenti					
9°					
8°					
7°					
...					

Scheda 4 - Scheda del budget delle dotazioni informatiche

CRA	Responsabile
Hardware necessario	
Denominazione	Caratteristiche
Software necessario	
Denominazione	Caratteristiche
Altre dotazioni	
Denominazione	Caratteristiche

Scheda 5 - Scheda del budget delle risorse finanziarie

CRA	Responsabile
Descrizione della richiesta	Entità dei finanziamenti necessari

Bibliografia

- Azzone, G., Dente, B. (a cura di), *Valutare per governare*, Etaslibri, Milano, 1999.
- Azzone, G., *Controllo strategico e controllo di gestione nella Pubblica Amministrazione*, "Studi Organizzativi", n. 2, 2000a.
- Azzone, G., *Innovare il sistema di controllo di gestione*, Etaslibri, Milano, (2^a ed.) 2000b.
- Boston, J., *The challenge of evaluating systemic change: the case of public reform management*, "International Public Management Journal", n. 3, 2000, pp. 23-46.
- Butera, F., *La gestione strategica del cambiamento nella Pubblica Amministrazione: un'analisi e una proposta per un programma italiano di Partnership for Reinventing Government*, in Donati, E., Cubello, A., *WWW.cambiamento.pa*, FrancoAngeli, Milano, 1999.
- Comitato Tecnico Scientifico per la valutazione e il controllo strategico delle amministrazioni dello Stato, *I controlli interni*, Presidenza del consiglio dei Ministri, Roma, 2001.
- De Bruijn, H., Ten Heuvelhof, E., *Networks and decision making*, Lemma, Utrecht, 2000.
- Dente, B., *In un diverso Stato*, Il Mulino, (2^a ed.) 2000.
- Giarda, P., *Regolarità amministrativa, efficienza, produttività e controllo strategico nella pubblica amministrazione: commento allo schema classificatorio proposto da un decreto legislativo*, CTSP, Nota n. 8, 1999.
- Hood, C., *Paradoxes of public-sector managerialism, old public management and public service bargains*, "International Public Management Journal", n. 3, 2000, pp. 1-22.
- Lattanzio, E., Pero, L., *Il ridisegno dei sistemi di controllo della pubblica amministrazione*, "Sviluppo e Organizzazione", luglio-agosto, 1999.
- Malizia, R., Scafuri, E., *La valutazione per competenza economica dei flussi del conto per le Amministrazioni pubbliche – problemi applicativi e soluzioni metodologiche nell'approccio seguito in Italia*, Istat, Dipartimento di contabilità nazionale e analisi economica, 1999.
- Mayne, J., Zapico, G., Gony, E., *Monitoring performance in the public sector*, Transaction publishers, New Brunswick, 1997.
- Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio, *Budget dello Stato per l'anno 2001*, Roma, ottobre 2000.
- Ministry of finance – the Netherlands, *Government governance – corporate governance in the public sector, why and how?*, 9th FEE Public Sector Conference, 2-4 novembre, 2000.
- Petretto, A., *Riforma della contabilità pubblica e nuovi strumenti di valutazione dell'azione amministrativa delle amministrazioni pubbliche*, CTSP, Nota n. 13, Luglio, 1999.
- Presidenza del Consiglio dei Ministri, Dipartimento della Funzione Pubblica, *Lo stato di attuazione del controllo di gestione nei Ministeri*, Progetto Finalizzato A5 "Controllo di gestione: best practices", Roma, 28 giugno, 2000.
- Rebora, G., *La valutazione dei risultati nelle amministrazioni pubbliche*, Guerini e associati, Milano, 1999.

Apprendere dalle esperienze internazionali di riforma del management pubblico: i sistemi di controllo di gestione

Introduzione

A livello internazionale, nei due decenni trascorsi si è assistito a considerevoli cambiamenti nella gestione e nel controllo delle organizzazioni del settore pubblico. Tali cambiamenti, spesso visti come strettamente correlati alle elezioni di governi di stampo conservatore “orientati al mercato” tra la fine degli anni '80 e l'inizio degli anni '90 (come nel caso del Regno Unito), ma tuttavia evidenti anche nelle amministrazioni socialiste o laburiste in Svezia, Australia e Nuova Zelanda, sono stati classificati come capaci di produrre un nuovo modo di amministrare il settore pubblico (Boston *et al.*, 1996; Guthrie and Humphrey, 1996; Olson *et al.*, 1998a). Questo movimento di riforma delle metodologie di gestione è stato sostenuto dal fatto che il settore pubblico, ormai, doveva essere reinventato e necessitava di un rinnovamento da un punto di vista istituzionale poiché era troppo esteso ed ingombrante, organizzato in base a principi sbagliati (cfr. Osborne and Gaebler, 1993).

Jones *et al.*, (2001: 5) sostengono che la “nuova era” della riforma della pubblica amministrazione è stata accompagnata da tutta una serie di promesse, tra le quali: il passaggio ad una pubblica amministrazione più ridotta, meno interventista e più decentrata; livelli più elevati di efficienza ed efficacia del settore pubblico; una maggiore sensibilità e “accountability” da parte del settore pubblico nei confronti di consumatori e cittadini; una maggiore scelta tra fornitori pubblici e privati di servizi pubblici; un settore pubblico più “imprenditore” e più disposto e capace di collaborare con le aziende ma anche di migliorare le proprie performance. È chiaro il motivo per cui i politici ed i funzionari siano stati attirati da ciò che è diventato noto come New Public Management (NPM) e vi abbiano fatto ricorso. Tuttavia, gli osservatori della riforma del settore pubblico, oltre che i cittadini ed i dirigenti pubblici, si stanno ancora domandando quante di queste promesse sono credibili con riguardo ai molteplici benefici promessi e così attraentemente illustrati.

Olson *et al.*, (1998b) fanno notare che, sempre più, le caratteristiche più significative del movimento NPM sono rappresentate dall'elenco, apparentemente infinito, di tecniche contabili basate sul con-

trollo di gestione a cui si sta ricorrendo per realizzare la riforma. È possibile individuare almeno cinque categorie diverse di ciò che noi chiamiamo le riforme del “New Public Financial Management” (NPFM). La prima riguarda i cambiamenti da apportare ai sistemi di rendicontazione contabile (ivi compresi l’introduzione della contabilità economico-patrimoniale per i dipartimenti ed i settori di governo e l’utilizzo di standard contabili fissati a livello professionale). La seconda riguarda lo sviluppo di sistemi di gestione orientati al mercato per determinare il prezzo e le regole di fornitura dei servizi pubblici (con un’ enfasi sulla modalità di gestione delle risorse monetarie, il contracting-out e lo sviluppo di meccanismi di calcolo e addebito dei prezzi interni ed esterni). La terza comprende la messa a punto di un approccio di misurazione della performance, comprese le tecniche come gli indicatori di performance finanziaria (e non finanziaria), carte dei servizi e valutazioni dei programmi. La quarta riguarda la devolution o la delega di budget, accompagnata da un tentativo di integrazione dei sistemi finanziari e di contabilità manageriale, anche in congiunzione a serie di informazioni di tipo economico. Le riforme hanno, in particolare, tentato di collegare i budget (come piani predefiniti) alla rendicontazione dei risultati (in termini finanziari e non finanziari). L’ultima categoria della riforma del NPFM riguarda i cambiamenti delle verifiche contabili interne ed esterne del settore pubblico, in particolare per quello che riguarda il monitoraggio delle funzioni di erogazione dei servizi ed il riesame dell’efficacia e dell’efficienza (“value-for-money”) dei servizi pubblici.

Una domanda chiave è quale grado di successo abbia avuto il movimento di riforma dati i miliardi di dollari che sono stati spesi e, più specificamente, il grado di successo delle operazioni di contabilizzazione all’interno delle amministrazioni pubbliche. Su quale base dobbiamo giudicare i progressi, il loro successo od il loro fallimento?

Di recente, Jones *et al.*, (2001) hanno in parte risposto a questa domanda suggerendo che quella valutazione può essere sostituita da una riflessione *a posteriori* sulle esperienze internazionali di riforma del settore pubblico. Per riflessione *a posteriori*, essi intendono la lezione tratta dall’esperienza effettiva fatta nel processo di riforma piuttosto che dalle osservazioni derivanti da una base ideologica concordata o dall’applicazione di un quadro disciplinare specifico. Olson *et al.*, (1998) e Jones *et al.*, (2001 a; b) riferiscono di progetti di ricerca che tentano di fornire un’articolazione delle lezioni passando in rassegna i processi di riforma in diverse nazioni.

Gli insegnamenti da trarre dall’esperienza della riforma della pubblica amministrazione

Trarre degli insegnamenti dall’esperienza della riforma della pubblica amministrazione sia all’interno dei confini nazionali che all’esterno rappresenta senz’altro una sfida; vi è la tendenza ad affermare che il contesto domina tutte le esperienze. Tuttavia, gli insegnamenti riportati

in letteratura (Olson *et al.*, 1998, Jones *et al.*, 2001a; b) indicano alcune forti interdipendenze, dovute a molteplici ragioni, tra contesto, appunto, ed esperienze. Innanzitutto, c'è l'orientamento dato alla riforma dagli organismi che operano in molte regioni del mondo (es. l'OECD, la Asian Development Bank, la World Bank ed il Fondo Monetario Internazionale). Queste autorità hanno svolto un ruolo significativo nell'introdurre la riforma del management e la cooperazione sia all'interno delle nazioni che tra di esse, con l'obiettivo di incoraggiare le reti di attività di riforma a livello internazionale. In secondo luogo, esistono elementi di trasferimento isomorfo chiari nelle esperienze di riforma di alcuni paesi (ad esempio dalla Nuova Zelanda a quasi ogni altro paese del mondo). Monitorare e copiare le riforme di altri Stati-Nazione può essere considerato come generalmente mirante a migliorare l'efficienza dei servizi pubblici su base nazionale e ad attrarre maggiori investimenti. Inoltre, le forme di apprendimento interdipendente sono state aidate dai cambiamenti delle tecnologie dell'informazione; anche i media svolgono un ruolo importante nell'illustrare e, in alcuni casi, amplificare il calendario delle riforme. Ed infine, esiste anche il potere di trasferimento esercitato dalle società di consulenza e dai consulenti (Pallott and Laughlin, 1998).

La generalizzata adesione ai principi dell'efficienza ed efficacia economiche, da attuare anche tramite ricorso a meccanismi di quasi-mercato, suggerisce che avremmo dovuto aspettarci un quadro di riforme più coerente nel corso dell'ultimo decennio. Esiste un'ampia evidenza di una convergenza nelle teorizzazioni ma una scarsa evidenza che tale convergenza esista anche nelle pratiche di controllo di gestione. Tuttavia, emergono anche situazioni di divergenza, determinate dalle circostanze uniche e legate alle specifiche situazioni di nazioni o regioni. A conti fatti, Jones *et al.*, (2001) riscontrano una convergenza nelle agende della riforma e negli sforzi di attuazione fatti nel Regno Unito e nella maggior parte delle nazioni del Commonwealth britannico, in alcune nazioni OECD e negli Stati Uniti. Tutti i paesi che hanno uno schema di convergenza sono nazioni sviluppate. L'esperienza dei paesi in via di sviluppo è, secondo noi, più diversificata.

Jones *et al.*, (2001) offrono una sintesi di alcune delle conclusioni riferite a chiusura della Conferenza del Public Management Network (PMN) tenutasi a Sydney nel 2000, le quali affrontano la questione dell'imparare dalle esperienze di controllo di gestione all'interno del settore pubblico:

1. nel tentare di valutare le varie iniziative riguardanti l'attività di gestione nell'ambito del settore pubblico in corso di attuazione in tutto il mondo, nella maggior parte dei casi è troppo presto per poter rispondere alle domande "che cosa funziona, che cosa non funziona, in che misura, in quali contesti e perché". Tuttavia, in esempi relativamente maturi di riforma orientata al NPM, è evidente un continuo aggiustamento ed una guida continua. L'Australia, la Nuova Zelanda e il Regno Unito sono esempi che confermano proprio questa conclusione. Le riforme del NPM continuano ad evolversi. Alcune iniziative hanno retto al test del

tempo e dei cambi di governo, altre sono state leggermente modificate ed altre ancora sono state profondamente riviste o addirittura interrotte. Continua peraltro una significativa sperimentazione di forme e adattamenti istituzionali;

2. nella quasi totalità dei casi, è necessario attendere un periodo non breve prima di poter apprezzare correttamente l'impatto della riforma;
3. nella maggior parte dei contesti mancano o sono comunque insufficienti i dati per valutare il successo o il fallimento delle riforme. In secondo luogo, è problematico specificare i criteri di valutazione, così come la loro ponderazione;
4. la politica conta. I criteri di valutazione, per qualsiasi fine servano o di qualsiasi tipo siano, non possono ignorare la politica, la fattibilità politica e le peculiari modalità con cui l'agenda politica è fissata e le politiche vengono formulate. Ciò è ugualmente vero in merito ai criteri che tentano di valutare i programmi politici, l'efficienza e l'efficacia, i risultati, la qualità dei servizi, il prezzo, la sensibilità, la trasparenza, l'accountability ed altre misure;
5. in molte amministrazioni, sia a livello nazionale che locale, la pianificazione strategica, l'elaborazione delle politiche e la loro attuazione variano tra l'essere moderatamente o molto disallineate fino ad essere scollegate. I migliori piani spesso non funzionano *non perché le idee che li guidano siano sbagliate ma perché l'attuazione è implementata in modo scorretto*. Riuscire a mettere in pratica ciò che vuole in sistemi grandi e complessi è difficile anche laddove esiste la determinazione politica e manageriale ed un "allineamento" di vedute tra politici, appunto, e manager. Questa scoperta non è nuova né sorprendente. Laddove manca la sincronia tra la politica e l'attuazione, il successo o il fallimento delle iniziative di riforma possono essere virtualmente casuali o possono sembrarlo a causa della difficoltà di classificare il significato di un gran numero di variabili che interferiscono;
6. non è corretto legare le iniziative di NPM a specifiche ideologie politiche (come sottolineato precedentemente in questo scritto). Le prove contraddicono infatti una generalizzazione così apparentemente semplice e comoda. Le riforme orientate al NPM sono in corso di attuazione o modifica e sono sponsorizzate sia da sistemi politici neo-liberali che social-democratici dalla destra, dal centro e dalla sinistra dello spettro politico;
7. è difficile distinguere gli effetti delle riforme orientate al NPM o di altro tipo dagli esiti che sono principalmente il risultato di tagli di bilancio e di riduzioni delle dimensioni della P.A. (downsizing). Le iniziative di riforma possono o meno aver avuto successo ma vengono criticate energicamente laddove si sono verificati tagli al pubblico impiego e riduzioni di bilancio;
8. i sostenitori asseriscono che, diversamente da quanto sostenuto dagli studiosi di "Public Administration", il NPM si occupa del *contesto* delle organizzazioni pubbliche (vale a dire, i rapporti tra i governi da un lato ed il settore privato e non profit dall'altro). Da

questo punto di vista, le debolezze della pubblica amministrazione tradizionale comprendono un'eccessiva concentrazione sulle funzioni specifiche del governo e su ciò che avviene *all'interno* delle organizzazioni pubbliche. Si presume che il NPM ponga in parte rimedio a queste debolezze attraverso una maggiore enfasi data all'individuazione della domanda di servizi pubblici e dalla risposta a tale domanda (ivi compresi la segmentazione del mercato in base allo status socio-economico ed altre caratteristiche). Una maggiore attenzione da parte dei manager alla soddisfazione di cittadini, consumatori e altri portatori di interessi, ai prezzi dei servizi ed alla qualità dell'erogazione del servizio pubblico sono individuati tra i punti di forza del NPM rispetto all'approccio tradizionale di "Public Administration";

9. l'incapacità dei leader politici e dei decision-makers nell'affrontare gli obiettivi di equità nel momento in cui si focalizzano sugli obiettivi di efficienza ed efficacia può spiegare in parte i risultati delle elezioni recenti che hanno prodotto cambiamenti all'interno dei governi (ad esempio in Nuova Zelanda e nello Stato di Victoria, Australia). Eppure, l'evidenza di questi esempi non è ancora completamente confermata. Preoccupa il fatto che in molti casi sembra esserci scarsa consapevolezza da parte dell'opinione pubblica circa i rapporti di causa od effetto dove si è tentato di attuare una riforma globale del governo. A livello internazionale, sono insufficienti le prove per individuare con certezza qualsiasi conseguenza sulla riforma in termini di chi è stato eletto ad una carica pubblica e chi è stato respinto.

In conclusione, Jones *et al.*, (2001) affermano che è un errore ipotizzare in generale che tutti coloro che sostengono una maggiore efficienza manageriale all'interno del governo ignoreranno (o desiderano farlo) le potenziali conseguenze distributive negative del cambiamento (ad esempio, una maggiore disparità di reddito all'interno della società, il fatto che la capacità di guadagno di molti cittadini sia danneggiata, una maggiore povertà, il peggioramento dei servizi nel settore sanitario, della pubblica istruzione e dei servizi sociali). Al di là del fatto che vi è una debole dimostrazione dei rapporti tra la difesa della riforma (o la sua mancanza) ed il successo o il fallimento elettorale, molti politici e la maggior parte dei manager pubblici sembrano credere che perseguire una maggiore efficacia ed efficienza del controllo di gestione e che, sensibilizzare il governo a dare delle risposte, valga in ogni caso la pena.

Un'illustrazione della riforma del controllo di gestione in Australia

Negli ultimi tre decenni il settore pubblico australiano (APS) ha subito alcuni dei cambiamenti più significativi e capillari di tutta la sua storia (Guthrie and Parker, 1998). Questo paragrafo esamina breve-

mente l'impatto della trasformazione del controllo di gestione nello Stato di Victoria tra il 1992 ed il 1999¹⁰.

Lo Stato di Victoria in Australia è un'area dove sono stati condotti esperimenti all'avanguardia nel movimento globale per la trasformazione del management nel settore pubblico. Gli elementi fondamentali delle riforme della gestione finanziaria che sono stati adottati nello Stato di Victoria sono l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale (versione full accrual) ed il suo utilizzo quale base per la pianificazione, il budgeting, le decisioni circa la distribuzione delle risorse e la rendicontazione; la tariffazione a costo pieno dei servizi erogati; una forte attenzione prestata agli output forniti dai dipartimenti ed un cambiamento a livello di incentivi alla base della gestione delle risorse totali a disposizione dei dipartimenti. Nel difendere il proprio programma di riforma il governo ha sostenuto che il "nuovo" approccio avrebbe comportato una pressione competitiva su tutti gli aspetti dell'attività di governo e avrebbe chiarito ciò che esso desidera "acquistare" dai dipartimenti. Il prezzo, la qualità e la quantità sono visti come "elementi trainanti" del processo decisionale di bilancio e consentono di ricorrere a modalità alternative di produzione, compresa la fornitura da parte del settore privato (DTE, 1998a).

Le politiche di gestione pubblica del governo dello Stato di Victoria sono state coerentemente basate, sviluppate ed applicate tenendo in forte considerazione la teoria economica istituzionale e sono state ispirate dalla retorica della razionalizzazione del settore pubblico (English and Guthrie, 2001). Le teorie sulla agenzia (o rappresentanza) e le teorie aziendali forniscono la bozza di partenza per dare una nuova forma alle strutture di governance al fine di ridurre al minimo i costi di transazione ed appalto. La teoria delle scelte pubbliche esplicita invece le ragioni per applicare le regole tradizionali del comportamento economico al processo decisionale collettivo (English and Guthrie, 2001; English, 2002). La pressione esercitata sui governi al fine di aumentare la prosperità nazionale e mantenere e migliorare gli standard di vita si sono fusi negli anni '90 con una riconsiderazione della politica della concorrenza come strumento per i governi per ottenere di più con minori risorse. Nel 1996 tutti i governi, sia a livello statale che federale in Australia hanno concordato di applicare alle attività del settore pubblico le norme e le regole di concorrenza che valgono per il settore privato (NCP, 1993).

Centralità della gestione finanziaria e del controllo di gestione

La contabilità del settore pubblico è spesso rappresentata come una componente neutrale del controllo di gestione e dell'accountability. Tuttavia, come argomenta Hines (1988), la contabilità è una forma di comunicazione che da un lato rappresenta la realtà e dall'altro la costruisce attraverso il discorso e le immagini create. Vale a dire, i contabili, nello scegliere che cosa contabilizzare, quando e come farlo, for-

10. L'Australia è una federazione e comprende tre livelli di governo: federale, statale e locale. Victoria è uno dei sei Stati ed ha un proprio parlamento ed un proprio governo. Ciascuno Stato svolge un ruolo importante nella fornitura di servizi in settori quali la pubblica istruzione, l'assistenza sanitaria, la polizia e la sicurezza ed i servizi sociali.

giano i fattori contestuali (ad esempio il settore pubblico), che a loro volta hanno un impatto sulle tecnologie di contabilità utilizzate. Sebbene la contabilità non domini in questi processi “a catena”, pur tuttavia li influenza. Pertanto, la contabilità del settore pubblico non è neutrale da un punto di vista sociale, politico ed economico (Broadbent and Guthrie 1992). Similmente, le riforme di NPFM sono qualcosa di più di attività neutrali, tecniche e distaccate (Olson *et al*, 1998b), anzi, l'adozione delle tecniche di NPFM è stata parte integrante della riforma del settore pubblico su un'ampia base, laddove gli ideali ed i metodi della vecchia concezione del controllo di gestione sono stati gradualmente sostituiti da nuove prassi di management, da una spinta all'esternalizzazione e più in generale da tecniche a pratiche tipiche dei contesti di mercato (Guthrie, Olson and Humphrey, 1999).

Il programma di riforma successivamente portato avanti nello Stato di Victoria era basato su raccomandazioni della Victorian Commission of Audit (VCA, 1993a), tra le quali: (1) la separazione tra l'appalto dei servizi e l'erogazione degli stessi, unita al finanziamento per i risultati (output ed outcome) rispetto al finanziamento degli input; (2) la riproduzione di mercati concorrenziali ed aperti nel settore pubblico; (3) le proposte di trasformazione delle tecnologie della contabilità e dell'accountability del settore pubblico. Queste riforme gestionali hanno significativamente modificato il settore pubblico dello Stato di Victoria ed i suoi sistemi di controllo di gestione, comportando anche la trasformazione dei processi di elaborazione del budget, di reporting, di controllo e di accountability.

Essenzialmente, le raccomandazioni della VCA hanno comportato una codificazione fondamentale delle norme e dei rapporti istituzionali prevalenti che governano l'organizzazione, i metodi e l'acquisizione della fornitura dei servizi nello Stato. Le raccomandazioni relative alla trasformazione delle norme e dei rapporti istituzionali erano mirate a riallineare il modello organizzativo delle strutture di governo, gli incentivi alla loro base, in un più stretto rapporto con i metodi del settore privato.

La separazione dell'appalto dei servizi dalla loro erogazione

Come raccomandato dalla VCA, il dipartimento (o il ministro) responsabile della fissazione delle politiche, che regola e concede l'appalto per la fornitura di beni e servizi, dovrebbe essere nettamente separato dall'organizzazione responsabile della fornitura di questi beni e servizi (VCA, 2, 1993b: 2-3), al fine di garantire che:

- siano chiaramente identificati e separati gli obiettivi ed i piani aziendali dei ministri come acquirenti di servizi e quelli dei fornitori (privati o pubblici) di input al fine di poter chiaramente individuare e monitorare le rispettive performance;

- i servizi siano forniti da organizzazioni distinte e responsabili sulla base di contratti espliciti con i dipartimenti di governo;
- gli obblighi di servizio comunitario (clausole speciali) siano finanziati separatamente ed in maniera trasparente, cosicché si possa misurare l'efficienza del fornitore rispetto agli output concordati, al fine di evitare sussidi incrociati di output ed attività che potrebbero rendere poco chiare le misure della performance;
- il costo dei programmi non venga più calcolato su una base "costo più una percentuale", né sia focalizzato sugli input;
- la distinzione tra le funzioni di regolazione, di elaborazione delle politiche e di concessione degli appalti non sia più "sfumata", eliminando, in tal modo, la possibilità che i dipartimenti ed i ministri siano fatti oggetto di potenziali azioni di lobbying da parte di ristretti interessi di settore a danno della collettività;
- la trasparenza della natura contrattuale del rapporto tra acquirenti e fornitori protegga il processo da un'ingerenza diretta o indiretta e da una indebita azione di lobbying.

Finanziare gli output per produrre risultati

Secondo la VCA, il governo dovrebbe puntare ad acquistare outcome (risultati) o output determinati piuttosto che finanziare gli "input" come stipendi e salari e spese di gestione. Il governo, tramite il suo ministro ed i dipartimenti, dovrebbe essere considerato responsabile degli outcome e, come norma generale, i dipartimenti dovrebbero stipulare dei contratti con "fornitori di servizi" per specifici output al fine di garantire che si ottengano certi risultati (VCA, 2, 1993b: 2-4). Il fondamento logico del finanziamento degli output è il riconoscimento che:

- i risultati politici sono mal definiti e non soggetti ad essere fissati in clausole contrattuali;
- gli output possono essere definiti in clausole contrattuali, garantendo che il ruolo dei policy makers si sposti per determinare la combinazione di output necessari per pervenire ad una determinata serie di risultati;
- il finanziamento basato sugli input provoca un'indebita concentrazione sulle singole voci di spesa nel processo di elaborazione del bilancio, soffocando l'innovazione e creando una cultura manageriale inefficiente;
- il finanziamento basato sugli input provoca un'errata allocazione delle risorse.

In breve, la VCA raccomanda che le strutture di governance dello Stato siano radicalmente modificate per tracciare una netta distinzione

ne tra i ruoli e le responsabilità del “principale” (ministri) e degli “agenti” (fornitori di servizi). Al fine di ridurre i “costi di agenzia”, la fornitura dei servizi dovrebbe essere basata su contratti applicabili che specificano chiaramente gli output e le modalità secondo cui questi possano essere monitorati. Queste raccomandazioni attingono direttamente dalla teoria dell’agenzia. La teoria delle scelte pubbliche sostiene l’attenzione data alla produzione di output il cui costo è minore e le teorie aziendali avallano il concetto che mercati competitivi producono nella maniera più efficiente output facilmente specificabili.

Modificare le regole istituzionali: le riforme della gestione finanziaria

Secondo la VCA, le modifiche ai processi di gestione finanziaria e di elaborazione dei bilanci (Vol.1, 1993a: capitolo 5) dovrebbero prevedere:

- la messa a punto di un sistema di valutazioni preventive per migliorare l’accuratezza delle previsioni di entrata;
- la fornitura di informazioni più ampie circa i costi pieni dei programmi del governo;
- che siano messe a disposizione delle agenzie centrali più informazioni circa le politiche ed i programmi dei dipartimenti di spesa;
- che sia introdotto un sistema ordinato di scritture, ispirate al principio di competenza economica, per misurare il costo completo della fornitura di servizi;
- che il budgeting e la rendicontazione al parlamento, sia per il governo nel suo complesso che per singoli dipartimenti, siano anch’essi elaborati secondo competenza economica.

Attuazione: caratteristiche chiave del modello dello Stato di Victoria

Nel periodo 1992-99 il governo dello Stato di Victoria ha introdotto una serie di cambiamenti basati sulle raccomandazioni della VCA che hanno avuto un impatto sul settore pubblico. Questo lavoro prenderà in considerazione le riforme del ruolo del governo e dei ministri, del ruolo dei dipartimenti e le riforme della gestione finanziaria.

Nel modello ispirato al mercato attuato nello Stato di Victoria, il ruolo del governo è quello di fissare dei risultati (politicamente accettabili) ed il ruolo dei ministri è di procurarsi gli output (compresi la consulenza sulle politiche) da una gamma di fornitori per assicurarsi che i risultati del governo siano ottenuti al minor costo.

Pertanto, il ruolo del governo è di decidere quali output finanziare, di disporre e stanziare i finanziamenti necessari, di monitorare la for-

nitura di output in termini di efficacia ed efficienza, e di monitorare il grado al quale gli output finanziati portino al raggiungimento dei risultati politici (DFT, 1997a;b;c). I ministri, quali agenti del governo, acquistano gli output e la base di tutta la fornitura dei servizi, inclusi quelli erogati dai dipartimenti; la modalità di acquisto è di tipo contrattuale. Tra il 1992 ed il 1999 fu prestata scarsa attenzione al *modo* in cui si ottenevano gli output in termini di costi sociali o altri costi non voluti, un'omissione che il governo pagò cara nelle elezioni statali del 1999 (English, 2002). In questo modello, è cambiato anche il ruolo dei dipartimenti. Essi non avevano più il monopolio della fornitura di beni e servizi. In linea con la promozione della neutralità competitiva, i dipartimenti si sono trovati a competere con i fornitori esterni per fornire gli output, compresa la consulenza sulle politiche. Pertanto, la concessione in appalto della fornitura di servizi di governo è diventata una caratteristica dell'agenda politica ed economica del governo stesso. Per garantire un piano di parità tra appaltatori del settore privato ed appaltatori del settore pubblico, fu formalmente proibito al governo di fornire indicazioni circa il raggiungimento dei risultati. Anzi, agli appaltatori è stata lasciata libertà di raccomandare soluzioni nuove e le decisioni del governo sono state prese nell'intesa che i costi totali della fornitura dei servizi erano completamente inseriti in bilancio e rendicontati.

Vari governi dello Stato di Victoria hanno tentato delle riforme della finanza statale e della gestione finanziaria. Esse possono essere caratterizzate temporalmente secondo quattro fasi principali, sebbene esista, ovviamente, una qualche sovrapposizione:

- a) **fase tradizionale** (prima del 1982), caratterizzata dalla contabilità finanziaria, dai controlli degli input e dalla fiducia nei tradizionali sistemi di rendicontazione e di controllo di bilancio, esecutivo e parlamentare;
- b) **fase manageriale** (1982-1991), caratterizzata dai tentativi di introdurre nel settore pubblico dello Stato Victoria le tecniche di gestione del settore privato e la contabilità economica a fini di rendicontazione esterna e di gestione. Questa fase implicava anche il fatto di fare affidamento sulla fissazione di obiettivi, di indicatori di performance, di valutazioni della performance e del controllo parlamentare della performance;
- c) **fase del mercato** (1992-1997), caratterizzata dalla combinazione di idee manageriali e nuove teorie economiche istituzionali che enfatizzano l'interesse individualistico, i mercati competitivi ed i contratti. Diversamente dai precedenti tentativi, sono state fatte importanti incursioni nella gestione finanziaria dello Stato e sono stati apportati cambiamenti alla "macchina" del governo;
- d) **fase strategica** (sin dalla metà del 1997), caratterizzata dall'enfasi data alle strategie del governo nel suo complesso e dall'introduzione del processo di riforma della gestione degli output. Queste riforme hanno spostato l'ottica della pianificazione strategica, della gestione

e della rendicontazione al settore pubblico complessivamente considerato (whole-of-government) (VDTF, 1997a). Esse comprendono l'adozione della contabilità economica a fini di elaborazione del bilancio preventivo per output, la gestione degli output, l'allocazione delle risorse ai dipartimenti in base agli output forniti in linea con gli obiettivi di bilancio (VDTF, 1998: 2). Si è fatto anche maggiore affidamento sulla fissazione ed il monitoraggio di misure della performance finanziarie e non finanziarie e basate sull'output.

Si sostiene che i risultati del modello di gestione degli output su base contrattuale promosso nello Stato Victoria sono una maggiore efficacia ed efficienza nella fornitura dei servizi ed una maggiore trasparenza e accountability nei processi di governo. Questi risultati si ottengono attraverso una serie di passaggi miranti a garantire che ci sia un accordo ben specificato tra le parti principali coinvolte nella fornitura di servizi pubblici, il governo, i ministri, le agenzie ed i loro funzionari (segretari di dipartimento), ed i fornitori dei servizi che possono provenire sia dal settore privato che da quello pubblico. Nel tentativo di eliminare potenziali conflitti di interesse e massimizzare l'efficienza economica, il modello dello Stato Victoria separava i ruoli dei ministeri e dei dipartimenti in base alle responsabilità. Di conseguenza, il ministero/dipartimento responsabile della fissazione della politica di governo era separato dal ministero/dipartimento responsabile della regolamentazione dell'attività di governo, il quale era a sua volta separato dai ministeri/dipartimenti responsabili degli appalti per la fornitura di servizi (VCA, 1993b).

Pertanto, due ministri sono designati come "azionisti" di tutte le attività del governo ed agiscono in questa funzione in relazione a tutte le organizzazioni. Un altro ministro è responsabile della regolamentazione dell'attività privata e di quella dello Stato. Tutti gli altri ministri sono responsabili dell'approvvigionamento dei servizi, servendosi del settore pubblico o di quello privato.

In teoria la trasparenza e l'accountability sono garantite dalla capacità del parlamento di vagliare, tramite proprie indagini, gli accordi contrattuali e i risultati finanziari e di monitorare la performance. Esso si serve inoltre dei risultati dell'audit svolto dall'Auditor-General dello Stato. Gli aspetti chiave del quadro di gestione dell'output dello Stato Victoria sono: la pianificazione, il calcolo del costo pieno degli output, il budget e la rendicontazione secondo competenza economica, i contratti di acquisto, i criteri di performance, il monitoraggio dei risultati ottenuti rispetto agli obiettivi fissati e l'accountability nei confronti del parlamento. Quelli che seguono sono i principali documenti e le principali procedure di revisione strutturate nel ciclo annuale di pianificazione, acquisto e rendicontazione:

1. business plan e piani aziendali a livello di governo e di agenzia per allineare il raggiungimento dei risultati del governo con gli output pianificati nell'ambito di un modello di gestione "per risultati" atto

- a guidare il funzionamento, la pianificazione e la direzione delle agenzie per il breve ed il lungo periodo;
2. budget degli output su base economica a livello di governo e di agenzie che illustrino il costo completo degli output da ottenersi nel periodo successivo e allineino i costi all'effettivo finanziamento da fornire;
 3. accordi formali tra ministri e segretari di dipartimenti circa quali output siano da acquistare entro un determinato lasso di tempo e come questo processo sia da gestire, inclusa la specifica di misure delle performance economiche ed extra-economiche ed altri requisiti da includersi nei contratti per la fornitura di servizi;
 4. accordi (contratti) di acquisto tra ministri e segretari e tra segretari e vari fornitori di servizi interni ed esterni scelti su una base concorrenziale;
 5. informazioni sulla performance, sia finanziaria che non, che forniscano un feedback sugli elementi chiave degli accordi di acquisto attraverso rendiconti di bilancio provvisori e rendicontazione della performance;
 6. riesame da parte del governo degli accordi, obiettivi e risultati ottenuti nel passato, così come sono documentati nei rapporti ricevuti dalla agenzie e da altre fonti, comprese le commissioni parlamentari e l'Auditor General;
 7. rapporti annuali delle varie agenzie governative che riferiscono tempestive ed affidabili informazioni economiche e, più specificamente, sui contratti di acquisto, su quali output sono stati finanziati e quali sono stati raggiunti (misure della performance) e spiegano le differenze, laddove necessario;
 8. i ministri presentano dei rapporti annuali al parlamento e rispondono ad interrogazioni sul raggiungimento degli output e sui risultati del governo;
 9. riesame dei report economico-finanziari, dei contratti, degli output, dei risultati e delle misure della performance da parte di organizzazioni indipendenti (ad esempio l'Auditor General) che agiscono in nome e per conto del parlamento;
 10. il riesame parlamentare dei documenti e l'input dato alle previsioni per il periodo successivo e alle discussioni sul bilancio, attraverso il processo di interrogazione parlamentare;
 11. esame minuzioso da parte dell'opinione pubblica grazie all'accessibilità ai rapporti annuali, ai documenti di bilancio ed ai rapporti dell'Auditor-General e del parlamento attraverso il processo di riesame parlamentare ed i siti Web del governo.

Attualmente, è troppo presto per rivedere e valutare l'effettiva applicazione del budgeting degli output su base economica e la gestione basata sull'output nel settore pubblico dello Stato Victoria. Nonostante la retorica del governo circa l'importanza della trasparenza e dell'accountability pubbliche, almeno una commissione parlamentare, la Public Accounts and Estimates Committee, ha espresso la preoccupazione che

la riforma consenta al governo di evitare il vaglio dell'opinione pubblica. Ad esempio, l'utilizzo di clausole particolari nei contratti del governo ha provocato critiche diffuse. Similmente, i commentatori si sono lamentati circa la qualità, la pertinenza e l'affidabilità delle misure della performance. Si sono verificati casi in cui la revisione degli indicatori delle performance nel corso del tempo ha effettivamente precluso un efficace monitoraggio della qualità e dell'adeguatezza della fornitura dei servizi. L'attenzione del Public Accounts and Estimates Committee (VPAEC, 1998: 7) è stata attirata per un certo periodo su queste questioni.

“L'accountability è un contratto tra due parti. Nel caso del governo, il contratto è tra il pubblico ed il governo: il pubblico attribuisce al governo la responsabilità di governare e gestire le risorse pubbliche ed il governo è responsabile nei confronti del pubblico della propria performance attraverso il parlamento. È un concetto fondamentale per il nostro sistema democratico. Stabilisce chiaramente il diritto della collettività a conoscere sia che cosa intende fare il governo, sia in che misura gli obiettivi prestabiliti sono stati raggiunti”.

L'ideale della neutralità competitiva è anche l'elemento trainante che sta alla base dell'accettazione dei concetti di gestione degli output e della applicazione di tali concetti per la determinazione delle spese riportate in bilancio e per la produzione degli output effettivi. Al fine di concentrarsi sugli output necessari per produrre i risultati decisi dal governo, le riforme hanno introdotto un sistema rigoroso di valutazione dei costi che fa pesantemente affidamento sul sistema di contabilità analitica per misurare i costi totali degli output secondo competenza economica. Assegnare i costi totali agli output viene visto come un prerequisite essenziale per un'accurata fissazione dei prezzi e per raccogliere informazioni sui costi da utilizzarsi nella misurazione della performance. Tuttavia è stata espressa da molti la preoccupazione che i modelli di valutazione dei costi adottati dal governo possano aver messo le sue agenzie in una condizione di svantaggio nelle situazioni di gare d'appalto su base concorrenziale, portando alla fornitura di servizi da parte del settore privato anche in casi in cui essa potrebbe in realtà essere più onerosa di una fornitura effettuata dal settore pubblico.

Sunto e conclusioni

Le riforme apportate nello Stato Victoria tra il 1992 ed il 2000 erano designate ad intervenire direttamente, alterandolo, sul rapporto tra il governo ed i dipartimenti relativamente all'assegnazione ed al monitoraggio dei piani di finanziamento del Governo (DTF, 1997 b). Il governo dello Stato Victoria ha cercato di sviluppare una stretta connessione tra i risultati politici desiderati, la qualità dei servizi forniti per produrre quei risultati ed il costo della loro fornitura.

A livello internazionale, le iniziative per razionalizzare la pianificazione, il budgeting, il controllo di gestione e la misurazione della

performance non sono riuscite ad essere all'altezza delle aspettative (Pallot, 1998b; Broadbent, 1998). Le riforme nello Stato Victoria sono state progettate per evitare alcune delle difficoltà documentate, separando il decision-making politico da quello tecnico e consentendo ai ministri ed agli alti funzionari flessibilità nella loro scelta di meccanismi per pervenire agli obiettivi concordati. Rispecchiando le preoccupazioni riportate nella letteratura, esistono considerevoli riserve circa la trasparenza del processo decisionale del governo e dell'accountability dell'esecutivo di fronte al parlamento (VPAEC, 1998), in particolare in un ambiente in cui è aumentato il numero dei contratti conclusi con entità del settore privato. Altre preoccupazioni riguardano la tendenza del governo a bandire la critica ed i commenti dell'opinione pubblica sulle questioni politiche, sia direttamente tramite i dipendenti pubblici, sia indirettamente irrigidendo la legislazione sulla libertà di informazione, l'utilizzo di particolari clausole contrattuali (commercial-in-confidence) con fornitori di servizi del settore privato od ancora attraverso un tentativo di rendere più arduo l'operato dell'Auditor-General dello Stato (English, 2000).

- Boston, J., J. Martin, J. Pallot and P. Walsh, *Public Management: The New Zealand Model*, Auckland, Oxford University Press, 1996.
- Broadbent, J., *New Public Financial Management and Issues of Policy: Where Do We Go From Here?*, in Olson et al. (a cura di), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen, Norway: Cappelen Akademisk Forlag, 1998.
- Broadbent, J., Guthrie, J., *Change in the Public Sector: a Review of Recent Alternative Accounting Research*, "Accounting, Auditing and Accountability Journal", Vol. 5, n. 2/1992, pp. 3-31.
- Department of Treasury and Finance Victoria (DTF), *Accrual Output-Based Budgeting and Management: Information and Guidance Package*, 2nd Edition, Melbourne, The Department, 11 September, 1998.
- Department of Treasury and Finance Victoria (DTF), *Reform of the Budget Sector Victoria: elements of financial management*, Melbourne, The Department, 1997a.
- Department of Treasury and Finance Victoria (DTF), *Output Specification and Performance Measurement Guide*, Melbourne, The Department, 1997b.
- Department of Treasury and Finance Victoria (DTF), *Bench Mark Special Edition*, Issue 17. Melbourne, The Department, December 1997c.
- English, L., *Emasculating Public Accountability in the Name of Competition: Transformation of State Audit in Victoria*, "Critical Perspectives on Accounting", (forthcoming), 2002.
- English, L., Guthrie, J., *Public Sector Management in the State of Victoria 1992-1999: Genesis of the Transformation*, in: Jones et al. (a cura di) *Learning from International Public Management Reform*, London, Elsevier-Oxford, 2001.
- Guthrie, J., Olson, O. and Humphrey, C., *Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward*, "Financial Accountability and Management", Vol. 15, nn. 3-4, August/November 1999, pp. 209-228.
- Guthrie, J., Parker, L., 'Managerial' and 'Marketisation' in *Financial Management Change in Australia*, in: Olson, O. et al. (a cura di), 1998, pp. 49-75.
- Guthrie, J. Humphrey, C., *Public Sector Financial Management Developments in Australia and Britain: Trends and Contradictions*, "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", Vol. 9, n. 2/1996, pp. 30-49.
- Hines, R., *Financial accounting in communication of reality vs construct reality*, "Accounting Organizations and Society", n. 13/3 1988, pp. 251-63.
- Hood, C., *The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme*, "Accounting, Organizations and Society", Vol. 20, n. 2/3 1995, pp. 93-110.
- Jones, L. R., J. Guthrie, P. Steane, *Learning from International Public Management Reform Experience*, in: Jones, L. R., J. Guthrie, P. Steane (a cura di), *Learning From International Public Management Reform*, London, Elsevier-Oxford, 2001, 1-26.
- Jones, L. R., Guthrie, J., Steane, P. (a cura di), 2001a, b, *Learning From International Public Management Reform*, London, Elsevier-Oxford, 2001.
- Laughlin, R., J. Pallot, *Trends, patterns and influencing factors: some reflections* in: Olson, O., Guthrie,

- J., Humphrey, C. (a cura di), *Global warning – debating international developments in new public financial management*, Bergen (Norway), Cappelen Akademisk Forlag, 1998.
- Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C., (a cura di), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen (Norway), Cappelen Akademisk Forlag, 1998.
- Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C., *International Experiences with Financial Management Reforms in the World of Public Services New World? Small Worlds? Better World?*, in: Olson et al. (a cura di), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen (Norway), Cappelen Akademisk Forlag, 1998a.
- Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C., *Growing Accustomed to other Faces: The Global Themes and Warnings of Our Project*, in: Olson et al. (a cura di), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen (Norway), Cappelen Akademisk Forlag, 1998b.
- Olson, O., Guthrie, J., Humphrey, C., (a cura di), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen (Norway), Cappelen Akademisk Forlag, 1998.
- Osborne, D. and Gaebler, T., *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Penguin, New York, 1993.
- Pallot, J., *New Public Management Reform in New Zealand: The Collective Strategy Phase*, "International Public Management Journal", 1998a, pp. 1-18
- Pallot, J., *The New Zealand Revolution*, in: Olson et al. (a cura di), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Bergen (Norway), Cappelen Akademisk Forlag, 1998b, pp. 156-184.
- Public Accounts and Estimates Committee (PAEC), *Twenty-English Report to Parliament Report on the 1998-99 Budget Estimates*, Government Printer for the State of Victoria, 1999.
- Public Accounts and Estimates Committee (PAEC), *Twenty-Seventh Report to Parliament Report on the 1998-99 Budget Estimates*, Government Printer for the State of Victoria, 1998.
- Report of the Victorian Commission of Audit (VCA) Vol. 1*, Melbourne, The Graphic Print Centre, May, 1993a.
- Report of the Victorian Commission of Audit (VCA), Vol. 2*, Melbourne, The Graphic Print Centre, May, 1993b.
- Scott, G. S. T., Ball, I., Dale, T., *New Zealand's Public Sector Management Reform*, Sydney, Allen & Unwin, 1999.

Amministrazione centrale ed agenzie operative: i nuovi laboratori del controllo strategico e del controllo di gestione

Perché indicare l'amministrazione centrale, le agenzie operative, collegate ai diversi ministeri e le agenzie indipendenti (le *Authorities*) come nuovi laboratori per la sperimentazione adozione e lo sviluppo dei sistemi di controllo, ed in particolare il controllo di gestione e il controllo strategico nella PA italiana?

Una prima convincente risposta viene offerta dai due anni di sviluppo del progetto finalizzato **controllo di gestione: Best Practices** (www.controllodigestione.org), progetto che ha bene evidenziato la doppia velocità tra interventi posti in essere e risultati conseguiti nelle amministrazioni locali rispetto a quelli che hanno interessato le amministrazioni centrali, contraddistinti dalla esperienza pilota del Ministero delle Finanze, ora confluito nel Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Questa dinamica era largamente prevedibile; negli ultimi dieci anni (Rebora, 1999) uno degli elementi caratterizzanti dei processi di modernizzazione amministrativa e di sviluppo organizzativo del nostro paese è stato il differenziale nelle capacità di risposta alla innovazione istituzionale e gestionale tra i diversi segmenti che compongono il sistema delle pubbliche amministrazioni italiane.

Infatti i processi di formulazione ed attuazione dei sistemi di gestione collegati alle logiche di *New Public Management* (pianificazione strategica, programmazione e controllo, gestione delle risorse umane, marketing e comunicazione, gestione finanziaria) che hanno profondamente interessato, durante tutti gli anni 90, diversi settori della PA italiana, enti locali in primo luogo, hanno solo marginalmente toccato le amministrazioni centrali (Meneguzzo, 2001), dando luogo al problema della "anomalia burocratica" della amministrazione centrale italiana.

Importante indicatore della diversa intensità dei processi di cambiamento nella PA e del differenziale di capacità di cambiamento tra centro e periferia è stato il numero dei progetti di innovazione presentati dai ministeri nelle tre edizioni finora promosse dal Dipartimento della Funzione Pubblica, del premio *Cento progetti al servizio dei cittadini*.

Va poi messo in rilievo che la difficoltà di procedere alla riqualificazione gestionale ed organizzativa della amministrazione centrale e delle agenzie operative ad essa collegate a fronte del dinamismo e della

vivacità riscontrate nelle amministrazioni locali e nelle aziende sanitarie pubbliche ha rappresentato un importante elemento di divergenza del contesto amministrativo italiano rispetto a quanto succede nei sistemi amministrativi pubblici di altri paesi europei. In questi ultimi (si vedano a titolo di esempio i casi inglese e francese) le amministrazioni centrali hanno svolto un ruolo di battistrada rispetto alle amministrazioni locali, o comunque come nel caso spagnolo ministeri centrali e comunità autonome hanno proceduto con la stessa velocità.

Il sottosistema della Amministrazione centrale deve recuperare rapidamente il “tempo perduto” e soprattutto diventare ambito privilegiato per lo sviluppo di logiche di controllo nel sistema pubblico, logiche che siano capaci di adattarsi alla evoluzione in atto sul ruolo e sulle funzioni che stanno profondamente mutando la missione istituzionale dei ministeri, rispetto alla loro vocazione consolidata di produttori di leggi, decreti, direttive e circolari.

Da sempre ai ministeri sono attribuite funzioni di ordine, garanzia e legittimità proprie del modello tradizionale di Stato liberale; a queste funzioni si sono poi aggiunte, in relazione all’evoluzione del modelli di Stato, le funzioni di realizzazione di infrastrutture e di progetti di intervento e di offerta di servizi (proprie dei modelli di Stato del benessere e dello Stato dei servizi), la formulazione e la implementazione di politiche pubbliche e più recentemente il rafforzamento delle logiche di governance (ancora Stato dei servizi e soprattutto Stato regolatore) (per le caratteristiche dei diversi modelli si veda Borgonovi 1996).

Funzioni salienti dei ministeri in questa fase stanno diventando:

- il coordinamento dei processi di decentramento istituzionale ed amministrativo;
- lo sviluppo delle capacità di *governance* del sistema economico e sociale;
- la progettazione delle grandi infrastrutture per il sistema Italia;
- il governo di un sistema di agenzie operative ed agenzie indipendenti ed in alcuni casi di società a capitale pubblico (Ministero dell’Economia e Finanze rispetto a CONSIP);
- il crescente ricorso al *contracting out* verso le imprese private.

In parallelo all’emergere di nuove funzioni si sta completando il più generale riassetto della amministrazione centrale, riassetto che dovrebbe rappresentare l’ultimo tassello del processo di modernizzazione amministrativa e gestionale della PA italiana.

L’amministrazione centrale, è infatti interessata in questa fase da significativi processi di cambiamento, riconducibili ai processi di riforma avviati alla fine della precedente legislatura, finalizzati alla riduzione del numero dei ministeri, attraverso processi di fusione, ed alla riprogettazione organizzativa interna, verso il modello dipartimentale.

Linea guida dell’intero processo è costituita dal downsizing, ossia dal ridimensionamento (reale e/o presunto) dei grandi apparati burocratici centrali, downsizing che assume come ricordato una configurazione del tutto peculiare.

Il *downsizing* è stato realizzato attraverso la riduzione del numero dei ministeri, grazie a fusioni, accorpamenti, l'eliminazione delle duplicazioni e la riorganizzazione della distribuzione di competenze tra strutture centrali e strutture periferiche dei diversi ministeri.

L'insieme dei diversi interventi avvicina la situazione della PA centrale italiana a quella delle PA di altri paesi europei, in primo luogo Francia e Regno Unito, in cui sono presenti, seppur con denominazioni differenti (ministeri, dipartimenti centrali) 14 centri decisionali a livello centrale, con una tendenza ad una ulteriore concentrazione dei poteri decisionali.

In Italia tali interventi si sono per ora limitati a ridurre il numero dei ministeri ed a ricomporre l'assetto organizzativo interno.

I prossimi due/tre anni costituiranno il vero e proprio banco di prova della volontà di snellire la tecnostruttura ministeriale: grazie ai regolamenti di organizzazione e di definizione delle nuove "macrostrutture" dei ministeri, che dovrebbero essere emanati nel corso del 2002 si passerà dalla "cosmesi organizzativa" all'alleggerimento delle strutture burocratiche con i connessi problemi di riconversione e riqualificazione del personale e di gestione degli esuberanti di organico (Meneguzzo 2000).

Del tutto complementare a queste dinamiche è la creazione di agenzie operative, viste come strumento più flessibile ed agile rispetto alla amministrazione centrale (Meneguzzo 2000); alle agenzie dovranno essere affidate funzioni in precedenza assunte dai ministeri.

Queste ultime saranno dotate di autonomia operativa e gestionale ed apparterranno a pieno titolo al sistema della PA (agenzie di diritto pubblico).

Le prime esperienze in atto, più specificatamente le quattro Agenzie fiscali – Entrate, Dogane, Territorio, Demanio – costituite dal Ministero delle Finanze (per una sintesi del progetto si veda www.finanze.it) disporranno, al pari delle altre dieci agenzie previste, di autonomia amministrativa, organizzativa e contabile finanziaria ed opereranno sulla base di convenzioni, stipulate con lo stesso ministero.

Nelle convenzioni verranno stabiliti indirizzi e direttive sui criteri di gestione, servizi ed attività da svolgere, budget messo a disposizione a fronte dei servizi resi, parametri per la misurazione dei risultati.

Il Ministero dell'Economia e Finanze affiderà alle nuove Agenzie determinate funzioni secondo logica pura di *contracting in*, senza la possibilità, sull'esempio di quanto succede per le *Agencies* anglosassoni, di bandire una gara tra possibili fornitori pubblici e privati ed attivare forme di quasi mercato.

Ai processi di riforma amministrativa si accompagnano i processi di decentramento istituzionale e di trasferimento di funzioni dal centro alle Regioni, che vedranno le stesse Regioni diventare in prospettiva lo snodo centrale del sistema della PA italiana.

Il riassetto della amministrazione centrale non sta avvenendo in modo lineare nell'ultimo periodo; anche nel contesto italiano si stanno manifestando come in altre Paesi (*Economist 2002 is government disappearing? ottobre 2002*) le politiche di **grip back**.

Attraverso la politica di ricentralizzazione si riportano ai ministeri attività precedentemente affidate ad agenzie operative ed *Authorities*, mettendo in discussione una delle opzioni di fondo del *New Public Management* che aveva teorizzato e praticato la minimizzazione della amministrazione centrale (il modello della “Nuova Zelanda”, l’esperienza britannica delle Agenzie *Next steps*).

La ricentralizzazione può essere in parte spiegata dalle modeste performances conseguite dalle agenzie operative rispetto alle attese iniziali dei diversi governi; altre importanti motivazioni sono state l’aumento dei costi di coordinamento da parte dei ministeri e la esigenza di consolidare una amministrazione centrale forte nel mutato scenario internazionale.

Emblematico è il caso degli Stati Uniti; dopo l’11 settembre in cui sono state ripensate alcune agenzie federali e rafforzata l’unità di comando del Governo federale.

I segnali della politica di **grip back** nel contesto italiano sono rappresentati dalle recenti affermazioni fatte dal Ministero della Funzione Pubblica sulla necessità di ridurre e semplificare il sistema delle agenzie indipendenti (le *Authorities*) e il processo che vede il Ministero dell’ambiente interessato a riportare al proprio interno l’ANPA¹¹ (Agenzia Nazionale per la Protezione dell’Ambiente).

Nuovo ruolo per i ministeri, funzioni a crescente complessità, modifica delle relazioni interistituzionali nei processi di *devolution* e radicali cambiamenti nella macrostruttura organizzativa interna; il combinarsi e l’incrociarsi delle diverse dinamiche non facilita l’azione di recupero del terreno e del tempo perduto.

Soprattutto richiede attenzione, lungimiranza ed intelligenza nella progettazione e nella realizzazione dei sistemi di controllo, interventi questi che dovranno muoversi in stretta sintonia con i principi di fondo della legge 286 del 1999.

I sistemi di controllo da porre in essere dovranno essere in grado di valorizzare le specificità dei ruoli di **government** (gestione diretta delle politiche di intervento e di realizzazione delle infrastrutture) e di **governance** (ruolo di coordinamento del sistema pubblico nel nuovo scenario del decentramento istituzionale) affidati alla amministrazione centrale ed alle sue agenzie operative ed indipendenti.

Ma cosa significa concretamente muoversi con attenzione ed intelligenza e soprattutto anticipare possibili rischi di vischiosità e di resistenza al cambiamento?

Nella Figura 1 viene rappresentata la possibile logica di azione che dovrà caratterizzare un intervento ad ampio respiro sullo sviluppo dei sistemi di controllo nella amministrazione centrale.

Tre sono i possibili piani di intervento; in primo luogo effettuare una analisi sistematica delle esperienze in atto presso l’amministrazione centrale e le agenzie operative, finalizzata ad individuare le specificità e le peculiarità esistenti con un chiaro obiettivo di attivare interventi “su misura” e *customerizzati* ed evitando interventi generici, che appiattiscono l’innovazione ed annullano le differenze.

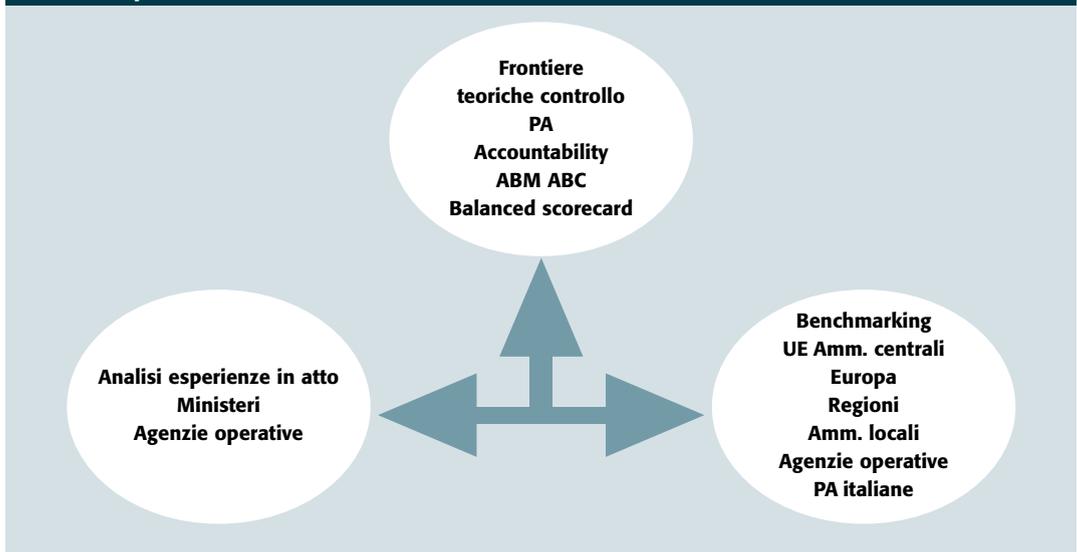
11. La riforma delle agenzie indipendenti dovrebbe essere varata tra gennaio e febbraio 2002 (Sole 24 ore 18.1.2002) e prevede che funzioni ed attività svolte da AIPA (autorità per informatica della pubblica amministrazione) ed ISVAP (settore assicurativo) siano riportate all’interno dei ministeri di settore.

In secondo luogo aprire una ampia riflessione sulle caratteristiche dei sistemi di controllo strategico e di controllo di gestione per le amministrazioni centrali, che consenta di riaggiustare l'orientamento che si sta manifestando; si teorizza infatti (ed in alcuni casi si pratica) il trasferimento automatico al centro di sistemi di controllo delle attività e dei servizi forniti, tipici della esperienza sviluppata nelle amministrazioni locali che sono organizzazioni di servizio finale agli utenti e con una più debole caratterizzazione (per ora) quanto a formulazione di policy e coordinamento interistituzionale.

Questa riflessione teorica assume particolare rilevanza anche a fronte delle nuove frontiere sui sistemi di controllo nella PA, dallo sviluppo della accountability (si veda Caperchione Pezzani 2000 ed i documenti contenuti in www.oecd.org/puma), dalla diffusione nelle Aziende sanitarie ed ospedaliere pubbliche dell'activity based costing e dell'activity based management, che stanno spostando il focus sulla reingegnerizzazione dei processi, e dalla introduzione dei sistemi di balanced scorecard (Kaplan Norton, 2000) dalle imprese private alle organizzazioni pubbliche.

12. Sulle esperienze di adozione di sistemi di controllo a livello di messa in atto delle politiche e di gestione delle risorse interna e sulle nuove frontiere dei sistemi di controllo molto interes-

Figura 1 - I sistemi di controllo nell'amministrazione centrale: i possibili ambiti di intervento



In terzo luogo occorre condurre un esteso benchmarking su caratteristiche e processi di sviluppo dei sistemi di controllo e di valutazione in atto presso la Unione Europea¹², all'interno delle Amministrazioni centrali di altri paesi europei, ad esempio comparando l'esperienza pilota del Ministero delle Finanze con quella del Ministero dell'Economia e delle Finanze francese (si veda <http://www.minefi.gouv.fr>). Occorre poi guardare alle amministrazioni regionali, alle stesse amministrazioni locali (Province e Comuni) ed al sottosistema degli enti pubblici istituzionali (si veda § 1) a cui appartengono le agenzie operative a livello centrale e locale.

santi sono alcune delle relazioni presentate nell'ultimo convegno della European Foundation for Management development – Public sector tenuto a Milano presso la SDA Bocconi nel settembre 2002 (si veda www.efmd.be) ed in particolare la relazione di L. Metcalfe su Accountability in European Union.

Rilevanti spunti ed indicazioni possono essere tratti dalle Regioni, che al pari delle amministrazioni centrali, si muovono congiuntamente su logiche di *government e di governance*; a partire dalle esperienze pilota avviate nella metà degli anni '80 (il controllo di gestione della Regione Lombardia basato sulle catene leggi) le Regioni hanno infatti sviluppato un notevole patrimonio di conoscenze e di esperienze.

Numerose sono state nell'ultimo periodo le iniziative pubbliche di confronto tra le esperienze regionali; si segnalano quelle su controllo di gestione e sistemi di valutazione (promossa dalla Regione Lazio Roma 1998), su controllo strategico, controllo di gestione e sistemi di valutazione (promossa dalla Regione Basilicata Potenza 1999) ed infine sul riordino dei sistemi di controllo interno (promossa dalla Regione Lombardia e dalla Università Milano 1999) (IREF Lattanzio Associati 2000)¹³.

Altrettanto interessanti e ricchi di suggerimenti e stimoli sono i casi delle Agenzie sanitarie regionali, istituite a partire dal 1994, che possono diventare i possibili riferimenti per l'Agenzia regionale per i servizi sanitari regionali e per lo stesso Ministero della Salute; altro *benchmark* per il Ministero dell'Ambiente sono alcune iniziative in atto presso le agenzie regionali per la protezione dell'ambiente (si veda l'esperienza dell'Osservatorio ANPA ARPA – Testaj 2001).

Nel successivo paragrafo si presenta un primo insieme di considerazioni relativo ad alcune tendenze in atto presso le amministrazioni centrali, tendenze che possono giocare un ruolo di acceleratore (o di freno) sulla diffusione e sullo sviluppo dei sistemi di controllo, effettuando in parallelo, attraverso il richiamo ad alcuni studi di casi, una prima diagnosi sulle esperienze in atto, necessario punto di partenza per un processo di benchmarking (Dipartimento Funzione Pubblica - Università Roma Tor Vergata 2001).

I sistemi di controllo della pa centrale: lo stato dell'arte e le indicazioni normative

La necessità di muoversi nell'ambito del benchmarking richiede come passaggio preliminare una sintetica rassegna delle esperienze in atto sullo sviluppo dei sistemi di controllo nella amministrazione centrale e nelle agenzie operative, rassegna che possa servire per una analisi più approfondita da condurre nel prossimo futuro.

Tassello importante di questo audit sul controllo è il contenuto del rapporto, pubblicato nel maggio 2001, sui controlli interni nei ministeri (Presidenza Consiglio Ministri 2001)¹⁴.

Il documento costituisce un significativo esempio di *data benchmarking* (per le diverse tipologie si veda sempre Dipartimento Funzione Pubblica - Università Roma Tor Vergata 2001), basato su una indagine sui Servizi di controllo interno della stessa Presidenza del Consiglio e di sedici ministeri, condotta attraverso interviste e questionari.

La ricognizione ha interessato il livello di istituzionalizzazione dei servizi di controllo interno (indicato nel rapporto come "controllo

13. Si veda anche Lattanzio E., Volpi G., Manuale per il controllo strategico e gestionale, Conferenza dei servizi di controllo interno delle Regioni e delle Province Autonome, 1999.

14. Si veda Comitato tecnico scientifico per il coordinamento in materia di valutazione e controllo strategico nelle Amministrazioni dello Stato – Presidenza del Consiglio dei Ministri 2001 – I controlli interni nei Ministeri Primo rapporto.

strategico”), i sistemi adottati per la valutazione della dirigenza ed il ruolo svolto in tale ambito dagli stessi servizi, le modalità di svolgimento dei controlli di regolarità amministrativa e contabile ed infine la “cassetta degli attrezzi” e gli strumenti di supporto informatico per il controllo di gestione e per i controlli interni.

Il grado di istituzionalizzazione è stato fotografato grazie a tre variabili rappresentate in ordine dalla composizione dei collegi di direzione, dalla dotazione quantitativa (e parzialmente qualitativa) dei servizi di controllo interno e dal coinvolgimento degli stessi Servizi nella elaborazione delle direttive per il 2000.

I servizi di controllo interno sembrano concentrarsi in questa fase sulla introduzione di sistemi di contabilità direzionale e non paiono ancora in grado di svolgere in modo organico le funzioni di controllo strategico.

Grazie al metodo della matrice, ben noto alla letteratura manageriale nel campo della scelte di portafoglio delle imprese, sono stati posizionati i servizi di controllo interno in base alla dotazione di personale e al coinvolgimento nella elaborazione della direttiva ministeriale (si veda la Tabella 1). È stato così individuato il quadrante “ottimale”, di consolidamento dei sistemi di controllo, in cui sono inseriti la Presidenza del Consiglio ed i Ministeri del Tesoro, delle Finanze, dei Lavori Pubblici, della Pubblica Istruzione e dell’Interno (il rapporto è stato preparato prima dei processi di accorpamento dei ministeri).

In questo quadrante i ministeri dispongono di una adeguata dotazione di personale (si ricorda che si ragiona al massimo in una ventina di operatori) e vedono riconosciuto e legittimato il loro ruolo attraverso un diretto coinvolgimento nella elaborazione delle direttive ministeriali; non siamo quindi in presenza né della patologia degli staff e dei circoli viziosi della burocrazia né di una isolamento delle tecnostutture pubbliche (Rebora 1999). All’opposto troviamo un quadrante in cui sono classificati i servizi di alcuni ministeri con una dotazione di personale minima e con un ruolo del tutto marginale nei processi decisionali; tra questi troviamo ministeri con elevata valenza strategica (Affari Esteri, Industria) ed alcuni “paradossi amministrativi” come la divergenza tra Pubblica Istruzione (consolidato) e Università (marginale), che sono ora raggruppati in un unico ministero (www.miur.it Ministero Istruzione, Università e Ricerca) con i prevedibili problemi di creazione di una cultura “amministrativa ed operativa” condivisa.

Forte è la soggettività che sta alla base del posizionamento effettuato, come spesso quando si utilizzano le matrici negli studi e nelle ricerche di management; infatti non viene esplicitata la soglia dimensionale utilizzata per distinguere tra alta e bassa dotazione e soprattutto non è chiaro in base a quali indicatori viene valutato il grado di coinvolgimento (partecipazione a riunioni, elaborazione di documenti, etc.).

Il rapporto mette bene in luce la necessità di identificare in via preliminare, attraverso questa o altre metodologie di classificazione da

adottare in futuro, i ministeri su cui avviare sperimentazioni pilota, sul modello di altre esperienze passate (Cambia PA, i progetti finalizzati) e trova riscontro nelle tendenze in atto; non a caso Finanze e Lavori pubblici sono stati considerati come **best practices** dal progetto finalizzato controllo di gestione (sull'esperienza del Ministero delle Finanze si veda il box successivo).

Tabella 1 - La matrice di posizionamento dei servizi di controllo interno

La dotazione di risorse umane del servizio è	Nell'elaborazione della direttiva ministeriale il servizio di controllo interno è	
	Coinvolto	Non coinvolto
Alta	Tesoro Finanze Lavoro Presidenza Pubblica istruzione Interno Lavori pubblici	Trasporti Ambiente
Medio/bassa	Sanità Comunicazioni Commercio estero	Esteri Beni culturali Agricoltura Industria Università

Fonte: PCM I controlli interni dei Ministeri 2001

Molta strada rimane ancora da percorrere anche in una semplice prospettiva di data benchmarking e di posizionamento delle diverse esperienze a livello di amministrazione centrale. In prima battuta sarà necessario inserire agenzie indipendenti ed agenzie operative ed effettuare una nuova fotografia che tenga conto dei processi di accorpamento in atto. Ma soprattutto sarà necessario acquisire informazioni rappresentata dalla effettiva dotazione qualitativa di personale a disposizione dei Servizi di controllo interno (che non può essere espressa dal livello di inquadramento), dalle risorse complessivamente a disposizione (ad esempio la spesa per consulenza ed acquisizione di servizi esterni, la spesa per formazione, la spesa per ICT) e soprattutto dai risultati conseguiti, che non possono essere semplicemente limitati alla partecipazione alle direttive ministeriali.

Nel rapporto vengono poi analizzati i sistemi di valutazione dei dirigenti, che vedono confermata la best practice del Ministero delle Finanze (il SIVAD – modello delle cinque C), le modalità di svolgimento dei controlli di regolarità amministrativa e contabile ed i sistemi informativi di supporto ai meccanismi ed agli strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati.

Due semplici considerazioni chiudono la presentazione dei contenuti del rapporto e soprattutto alcune delle raccomandazioni formulate dal CTS ed in particolare sullo sviluppo della funzione di internal auditing.

La prima raccomandazione concerne la necessità di introdurre in parallelo all'internal auditing la funzione dei responsabili interni della qualità (internal auditor della qualità); a parte la "fuga in avanti rispetto alla situazione esistente" si riscontra una certa confusione tra diversi ambiti di intervento che porta ad identificare nella stessa posizione un audit della sicurezza, dell'ambiente e dei comportamenti etici, verso una non ben definita figura di social audit.

Per evitare questa confusione una linea di riflessione e lavoro per il futuro può essere rappresentata dall'inserimento, nei sistemi di controllo della amministrazione centrale, di una prospettiva ampia sulla valutazione e sul controllo, capace di integrare le tendenze in atto sul profilo della *accountability* (su cui molto si scrive e poco si concretizza) e di riprendere in modo critico gli elementi caratterizzanti del modello della *balanced scorecard*. Tra questi ultimi vanno sicuramente ripresi la capacità di innovazione ed il punto di vista dei cittadini/utenti/clienti, che trovano già a livello di management pubblico, logiche e criteri di misurazioni originali e tali da evitare il trasferimento meccanico delle metodologie e delle esperienze sviluppate nelle imprese private.

Nell'analisi della domanda di strumenti e tecniche, che ha portato a formulare una specifica raccomandazione sulla diffusione di alcune tecniche non si sono tenute in conto adeguatamente le significative differenze esistenti tra le diverse tipologie di ministeri. Infatti non si è operata una distinzione tra ministeri con una forte componente di amministrazione decentrata (Beni Culturali, Lavori pubblici) a ministeri caratterizzati da un nucleo centrale forte (Industria), tra ministeri "pesanti", in termini di risorse umane e finanziarie gestite e "leggeri", tra ministeri più focalizzati sulla formulazione delle policies e su attività di regolamentazione ad altri ministeri che presentano una diversificazione a livello di output forniti (policies, realizzazione di infrastrutture, consulenza ed assistenza per altre amministrazioni pubbliche, trasferimenti di risorse finanziarie).

In parallelo alla diagnosi operata dal rapporto sui controlli interni, il progressivo (e lento) riorientamento della macchina amministrativa statale verso l'adozione di sistemi di programmazione e controllo di gestione viene poi confermato da alcuni segnali forti, legati ai provvedimenti normativi di ridefinizione dei sistemi contabili della amministrazione centrale.

In primo luogo va ricordata la circolare del 1999 del Ministero del Tesoro, Bilancio e della Programmazione Economica che imponeva, per il 2000 e gli anni a seguire, alle amministrazioni centrali l'adozione del *sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo* (Ministero Tesoro, Bilancio e Programmazione Economica 1999).

L'indicazione normativa fa riferimento ai contenuti della legge di riforma della contabilità generale dello Stato del 1994 ed ai successivi

provvedimenti normativi (1997) che hanno introdotto le ormai ben note (agli addetti ai lavori) **unità previsionali di base**.

La denominazione di contabilità economico analitica, pur rigorosa sotto un profilo teorico, risulta di non facile comprensibilità per gli operatori dei ministeri, poco abituati a misurarsi con i temi della programmazione operativa e del controllo di gestione a differenza di altre tipologie di amministrazioni pubbliche, in particolare Regioni ed Enti Locali. La stessa circolare contiene segnali di rottura rispetto alle prassi ben consolidate; l'adozione dei centri di costo, che devono formulare obiettivi e programmi di attività, la predisposizione da parte dei diversi centri di costo di un budget economico che contiene previsioni di costi, sulla base di un preciso piano dei conti (contabilità analitica). Vengono così introdotti nella cultura finanziaria e patrimonialistica dei ministeri concetti come ammortamenti, costi comuni di amministrazione, costi comuni dello Stato, riconciliazione con il bilancio finanziario.

A questi elementi positivi si contrappongono alcune aree grigie, destinate a richiedere in futuro specifici interventi correttivi e di approfondimento mirato; prima tra tutti è la stretta correlazione posta tra centri di costo con i centri di responsabilità amministrativa¹⁵, che per la loro configurazione organizzativa costituiscono veri e propri "macrocentri di responsabilità" e quindi poco gestibili in una prospettiva di management pubblico.

Secondo punto interrogativo risiede nella riduzione dello strumento del budget a semplice documento con valori monetari; forte è il rischio che il budget nella amministrazione centrale contenga esclusivamente previsioni economiche senza indicazioni su attività e soprattutto risultati previsti, indicazioni determinanti per "il monitoraggio e la valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati della attività svolta dalle stesse amministrazioni pubbliche" secondo quanto previsto dalla normativa di riferimento sui processi di decentramento istituzionale.

Terza area grigia è il mancato collegamento tra il sistema di contabilità economico analitica proposto che dovrà prevedere modalità di verifica e controllo con il processo di programmazione, imperniato sulla direttiva annuale del ministro, in cui sono fissati obiettivi e piano di attività, che dovrebbe dar luogo ai processi di controllo strategico.

Recentemente (2001) il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato ha pubblicato i principi contabili per il bilancio di previsione e per il rendiconto generale degli **enti pubblici istituzionali** (Ministero Economia e Finanze 2001); con questo termine si comprendono gli enti pubblici non economici (con o senza autonomia contabile riconosciuta) per cui è previsto un contributo ordinario da parte della amministrazione centrale e gli enti pubblici nazionali, dotati di autonomia finanziaria o costituiti in forma associativa.

Le agenzie operative attualmente funzionanti e collegate alla amministrazione centrale e quelle di prossima istituzione possono essere considerate quindi enti pubblici istituzionali; la normativa di riferimento (legge 208 del 1999) e il documento sui principi contabili

15. I centri di costo sulla base delle indicazioni della circolare sono identificati in sede di legge di Bilancio; vi sono specifiche indicazioni sugli uffici del titolare di Dipartimento e di staff che vanno considerati come centro di costo a se stante al pari degli Uffici di diretta collaborazione con il Ministro e degli uffici di Gabinetto (Ministero del Tesoro, 1999).

costituiscono quindi un secondo e rilevante segnale forte di progressivo riorientamento verso i sistemi di programmazione e controllo del sistema della amministrazione centrale.

Infatti il documento dedica particolare rilevanza alla “pianificazione, programmazione ed al budget degli enti pubblici istituzionali” (Ministero Economia e Finanze 2001), distinguendo tra relazione programmatica, bilancio pluriennale, bilancio di previsione annuale e soprattutto operando una distinzione tra centri di responsabilità di primo livello, di secondo livello e centri di costo. La puntuale definizione del processo di pianificazione e programmazione non è seguita da uno specifico approfondimento sui processi di controllo di gestione; rimangono aperti, come nel caso della circolare del 1999, alcuni nodi applicativi e soprattutto si evidenzia ancor più l’esigenza di equilibrare in termini di attenzione e rilevanza, sistemi contabili con i sistemi di programmazione e controllo di gestione.

La ricognizione e lo stato dell’arte e i diversi interventi normativi e regolamentativi prima ricordati costituiscono così le condizioni di partenza per iniziare a rispondere alla sfida del controllo e della valutazione sia nella amministrazione centrale sia nella rete di enti ed agenzie ad essa collegate.

In questa linea si inserisce nella prospettiva di un *benchmarking* sulle esperienze in corso (*process benchmarking*) la presentazione di tre casi di studio, di cui uno riferito al Ministero delle Finanze e due ad agenzie operative, già esistenti prima della riforma della amministrazione centrale.

La eterogeneità delle esperienze analizzate non consente di trarre immediatamente indicazioni utilizzabili per la formulazione di interventi di ampio respiro e “trasversali” al sistema dei ministeri e delle agenzie ad essi collegate, ma rafforza l’ipotesi di lavoro per il prossimo futuro, di rispondere in contemporanea alla duplice esigenza:

- di procedere con logiche capaci di tenere attentamente in considerazione nel disegno degli interventi, la missione istituzionale e le caratteristiche operative dei diversi componenti del sistema delle amministrazioni centrali;
- di favorire processi autonomi presso le stesse componenti, di introduzione e sviluppo dei sistemi di controllo strategico e di controllo di gestione, evitando interventi pilotati in modo dirigistico “dall’alto” di tipo verticale e stimolando la diffusione e lo scambio di esperienze, secondo logiche di tipo orizzontale e bottom-up ed in stretta coerenza con il paradigma della *public governance*.

Il sistema dei controlli della Pubblica Amministrazione è stato oggetto negli ultimi anni di importanti riforme legate a numerosi interventi normativi. In particolare, tali cambiamenti sono stati supportati dal D.Lgs. 29/1993 che ha rappresentato un punto di rottura rispetto alla tradizionale disciplina dei controlli introducendo i concetti di controllo di gestione, di rilevazione ed analisi dei rendimenti e dei costi, di responsabilità per i risultati conseguiti. Altri provvedimenti legislativi che hanno contribuito ad innovare il sistema PA sono quelli relativi alla riforma del bilancio dello Stato (L. 94/1997, D.Lgs. 279/97), alla riforma dell'ordinamento degli enti locali (dalla L. n. 142/1990, il D.Lgs. 77/1995 fino ai più recenti D.Lgs. 265/1999 ed al TUEL) e, per concludere, il D.Lgs. 286/1999. Quest'ultimo, in particolare, ha come obiettivo la ridefinizione dei sistemi di controllo nelle pubbliche amministrazioni, tramite l'eliminazione delle ambiguità contenute nella precedente normativa e la definizione della natura, delle finalità e dei profili organizzativi delle varie tipologie di controllo. La riuscita di questi interventi di riforma dipende dalla capacità delle amministrazioni di sviluppare e gestire in modo consapevole il processo di innovazione.

In tale contesto, il controllo di gestione rappresenta lo strumento manageriale che, all'interno della pubblica amministrazione, è stato oggetto di maggiore attenzione nell'ultimo decennio. Implementare un sistema di controllo di gestione significa, infatti, definire gli obiettivi quantitativi e qualitativi dell'amministrazione e delle singole componenti organizzative, introdurre misure di prodotto e di risultato che consentano l'elaborazione di indicatori di efficienza e di efficacia, individuare le azioni necessarie per poter migliorare le performance. Pertanto, l'introduzione di un sistema di controllo diverso da quello tradizionale rappresenta, un momento di cambiamento radicale che coinvolge le stesse modalità di direzione delle amministrazioni pubbliche.

Il controllo di gestione come innovazione presuppone una vasta e profonda riorganizzazione delle stesse amministrazioni pubbliche circa il loro modo di agire. In particolare, occorre da un lato acquisire e formare una cultura professionale in grado di svolgere i nuovi ruoli previsti dall'ordinamento; dall'altro lato, è necessario costruire un sistema informativo che sia di supporto al controllo interno per garantirne l'efficace ed efficiente funzionamento.

Nell'amministrazione finanziaria il passaggio da una cultura basata solo ed esclusivamente sulla legittimità ed il rispetto delle legge ad una orientata al raggiungimento dei risultati è stato segnato oltre che da tali cambiamenti generali, anche da una serie di tappe che hanno interessato la struttura interna e che hanno favorito l'introduzione di una maggiore coscienza circa il processo di controllo di gestione.

Quindi, all'interno del Ministero delle Finanze, prima dell'introduzione di un sistema di controllo di gestione vero e proprio è stato avviato nel 1994 il progetto pluriennale per l'introduzione di un Sistema di Pianificazione, Programmazione e Controllo gestionale (d'ora in poi, per brevità, PPC). Lo sviluppo di tale progetto era costituito da una serie di sottoprogetti orientati ad una logica di:

- progettazione;
- sperimentazione;
- applicazione.

Scopo del sistema di PPC era quello di spingere l'Amministrazione finanziaria ad acquisire le varie risorse necessarie allo svolgimento delle attività, rispettando il principio dell'economicità, i canoni di legittimità non solo formale ma anche sostanziale ed allo stesso tempo a raggiungere gli obiettivi fissati nella fase di pianificazione e programmazione.

Al fine di favorire lo sviluppo di questo progetto è stato necessario implementare un processo volto non solo ad individuare gli obiettivi strategici del sistema ma anche le fasi operative necessarie per articolare l'attività complessiva dei diversi settori dell'amministrazione e sviluppare un controllo intermedio e finale dei risultati.

Il progetto di PPC, a livello formale, è stato ben definito in tutte le sue parti costitutive ed ha raccolto e coordinato le attività delle strutture amministrative favorendo la suddivisione dei compiti politici ed amministrativi sanciti dal D.Lgs. 29/93.

Il sistema di è stato oggetto di innovazioni nel 1999, in seguito all'avvio del "Progetto di riposizionamento del modello concettuale del sistema complessivo di pianificazione e controllo" (PeC) nato in seguito all'emanazione del D.M. 7153 del 97.

Il nuovo sistema ha favorito l'introduzione di tre diversi sistemi integrati tra di loro:

- pianificazione e controllo strategico, insieme dei processi, metodologie e strumenti che supportano l'attività di elaborazione delle strategie e del relativo controllo;
- pianificazione e controllo direzionale, insieme dei processi, metodologie e strumenti che coadiuvano l'operato del management circa l'attività di definizione degli obiettivi e assegnazione delle risorse;
- pianificazione e controllo operativo, sintetizzabile come insieme di processi, metodologie e strumenti che aiutano i responsabili delle unità produttive a gestire efficacemente le risorse disponibili per raggiungere gli obiettivi fissati in sede di budgeting.

L'integrazione dei differenti sistemi si realizza attraverso un procedimento "a cascata" che permette di legare le azioni dei vari livelli dell'amministrazione (centri di responsabilità) al conseguimento dei risultati della gestione. Sono infatti i vari centri di responsabilità che in relazione alle risorse ipotizzano il carico di lavoro che ritengono di poter realizzare ed ottenere.

Il cambiamento è stato orientato, pertanto, verso l'aumento del grado di responsabilizzazione dei vari soggetti che operano nell'amministrazione, cercando di far divenire la dialettica tra controllori e controllati come uno strumento base per l'autocorrezione dell'intero sistema, e un incremento dell'attenzione per i sistemi di controllo. In questo secondo caso è stato messo in risalto quanto sia indispensabile un sistema di controllo ben articolato soprattutto all'interno di un settore in cui il vincolo normativo è sempre stato un ostacolo allo svolgimento di un'attività orientata verso canoni privatistici.

La scheda è stata redatta dalla D.ssa K. Ialiprete - Progetto Finalizzato "Controllo di Gestione: best practices" – Dipartimento della Funzione Pubblica

Box 2 - Il sistema di programmazione e controllo per l'Agenzia Nazionale per la Protezione dell'Ambiente

Il sistema di PeC proposto ed attualmente in fase di realizzazione all'interno dell'ANPA da parte del Servizio PianPico (pianificazione, programmazione e controllo) costituisce un importante riferimento per lo sviluppo del controllo di gestione nella amministrazione centrale e nella rete di agenzie operative per due importanti motivi:

- non si limita ad un intervento *meramente tecnicistico contabile*, come quello previsto per i ministeri e basato sulla introduzione della contabilità direzionale ed il collegamento con la contabilità economica analitica, ma assegna *centralità alle dinamiche organizzative, al sistema delle responsabilità direzionali alla formulazione di obiettivi* ed al sistematico confronto dei risultati;
- rappresenta momento di confronto e sintesi tra le esperienze in atto in alcune agenzie regionali per l'ambiente, che sono portatrici della cultura del controllo di gestione proveniente dalle Regioni a cui sono collegate, ed amministrazione centrale.

Per una migliore comprensione delle caratteristiche del sistema di PeC si riportano le indicazioni più interessanti che emergono dalle Linee guida per la redazione del materiale operativo (Cuccurullo-Meneguzzo-Russo 1991) e dalla documentazione prodotta dal Servizio pianificazione, programmazione e controllo dell'agenzia, in staff alla Direzione generale.

Nelle linee guida vengono affrontati in sequenza il sistema di budget, la struttura organizzativa dello stesso sistema, l'articolazione tecnico contabile del budget di esercizio, la formulazione degli obiettivi e la misurazione dei risultati e delle risorse, controllo budgettario e sistema di reporting, il sistema informativo ed informatico.

Vengono innanzitutto messi in rilievo i vantaggi gestionali collegati alla introduzione del budget ed in particolare il rapporto esistente tra il sistema di budget ed il processo decisionale dell'ANPA e il ruolo giocato dallo stesso sistema come strumento di integrazione e motivazione.

Al sistema di budget vengono assegnati tre principali obiettivi:

- favorire il governo delle interdipendenze, tecnico produttive e di azione in senso ampio tra i Dipartimenti dell'ANPA, nel rispetto del principio della globalità (capacità di investire tutti gli aspetti di funzionamento e tutte le aree organizzative);
- aumentare il grado di sensibilizzazione delle diverse figure dirigenziali e dei quadri con responsabilità organizzativa, enfatizzando i processi negoziali e l'autonomia della dirigenza;
- riorientare l'azione complessiva dell'agenzia in relazione a possibili modifiche del contesto di riferimento.

Rilevanza viene attribuita ai rapporti tra Direzione ed unità dell'ANPA, rapporti che vengono modificati dalla introduzione del sistema di budget proposto che introduce nell'agenzia un processo di programmazione "bottom-up". Il processo proposto esplicita le implicazioni in termini di risultati, rendimenti e costi di concrete modifiche della gestione, facilitando interventi di coordinamento della spesa, nella prospettiva di contenimento della stessa.

Il sistema di budget viene sviluppato con riferimento all'anno, espresso in termini economici e finanziari, articolato in modo coerente con le aree di responsabilità presenti all'interno dell'ANPA, basate sul modello dipartimentale distinguendo tra budget funzionali e budget per centri di responsabilità (CdR).

La formulazione degli obiettivi da parte dei CdR tiene poi conto delle specificità del contesto in cui è inserita l'ANPA; assenza di mercato per la cessione dei risultati tecnici, problematicità legata alla valutazione delle attività di ricerca e soprattutto **eterogeneità degli output**, distinti tra produzioni di norme e direttive, ricerche, monitoraggio, misurazione e controlli tecnici, coordinamento agenzie regionali, formulazione di progetti comunitari e nazionali.

Importante caratteristica è la flessibilità; dato che si prevede un budget operativo fisso ed un budget variabile (costituzione di riserve di budget e revisione periodica infrannuale del budget).

Le fasi in cui si articola il processo decisionale dell'ANPA ed in cui è incastonato il sistema di PeC partono dalla predisposizione della strumentazione tecnico contabile attribuita al Servizio PianPico e da utilizzare nelle fasi di formulazione, consolidamento e controllo. A questa fase segue la fase di programmazione, in cui viene definito il quadro di riferimento in cui opera ANPA.

V è poi la definizione del piano degli investimenti, seguita dalla formulazione del budget operativo e del budget degli investimenti e chiusa dalla messa in atto del controllo di gestione.

I principali attori del processo sono il Comitato Budget, visto come momento di raccordo tra la struttura dei CdR e la Direzione generale, la Direzione generale, i dipartimenti ed il Servizio pianificazione, programmazione e controllo con funzione di supporto tecnico operativo alla gestione budgetaria. Nel successivo riquadro viene infine presentato, con riferimento ai diversi soggetti coinvolti, il supporto informativo ed informatico del processo di PeC.

Tabella 2 - Il supporto informativo alle fasi del processo di programmazione e controllo

Fasi	Informazioni e processi elaborativi	Soggetto utilizzatore	Supporto
Analisi di contesto	Esterne e disomogenei Non strutturati	Staff Direttore	Analisi Proiezioni
Elaborazione proposte di budget	Interne Strutturati	Responsabili CDR	Report storici Simulazioni
Consolidamento e approvazione budget	Interne Prevalentemente strutturati	Comitato Budget (Settore PIAN PICO)	Consolidamento Simulazione
Esame progetti specifici	Interne ed esterne Non strutturati	Responsabili CDR Organi staff	Analisi economiche Project management
Predisposizione analisi e report	Interne Strutturati	Responsabili CDR Settore PIAN PICO	Report Analisi
Preconsuntivazione e consuntivazione	Interne Strutturati	Settore PIAN PICO	Report Analisi

Si ringraziano per la messa a disposizione di informazioni e per il supporto fornito nella elaborazione della scheda:

- il Dr. L. Piazza della Direzione Servizi amministrativi dell'ANPA;
- i Dr. C. Faloci e G. Guiducci del Servizio Pianificazione programmazione e controllo;
- i Dr. C. Cuccurullo, P. Mastrogiuseppe, T. Russo della equipe di consulenza sullo sviluppo dei sistemi direzionali di ANPA.

Box 3 - Il controllo di gestione nell'Istituto Superiore di Sanità

L'Istituto Superiore di Sanità (ISS) ha attivato nella seconda metà degli anni 90 un modello di controllo di gestione, anticipando le indicazioni sui sistemi di contabilità economica analitica per centri di costo precedentemente descritta (si veda § 1). Il sistema proposto (Rafti 1998) forniva indicazioni sulle aree di missione e sulle attività, sui centri di responsabilità, sulla struttura dei costi, sul sistema di reporting, sulla trasformazione contabile, sugli indicatori di risultato, sulla formazione di personale e sul supporto informatico.

In primo luogo va evidenziata la elevata coerenza tra il sistema introdotto (budget 2000 articolato su 32 centri di costo) con il modello organizzativo dell'ISS, delineato dal regolamento di organizzazione – D.M. 528 del 1987 (si veda Figura 2).

Il piano dei centri di costo era stato infatti formulato in base a due criteri guida rappresentati dalla articolazione delle responsabilità e dalla l'esistenza di aree di attività (i centri di responsabilità – centri di costo) che utilizzano risorse in modo esclusivo.

Tale coerenza da valutare positivamente pone alcuni interrogativi sulla gestibilità del sistema proposto e nella prospettiva di estensione ad altre agenzie operative; in futuro si potrà infatti prevedere una semplificazione del sistema in relazione alla evoluzione del modello organizzativo ed alla distinzione tra centri di costo (e di responsabilità) di primo livello e di secondo livello.

ISS rappresenta per il sistema delle agenzie operative un interessante benchmark in relazione a tre importanti dinamiche.

La prima è costituita dalla adozione prospettica di sistemi di budgeting, basati su costi ed attività, che costituiranno il naturale completamento dei sistemi di contabilità direzionale e che richiederanno, a fini del processo di negoziazione da parte dei vertici direzionali di ISS su obiettivi e risorse, la distinzione tra centri di responsabilità di primo livello (aree dipartimentali, a cui afferiranno i diversi Laboratori) e centri di responsabilità di secondo livello (i Laboratori).

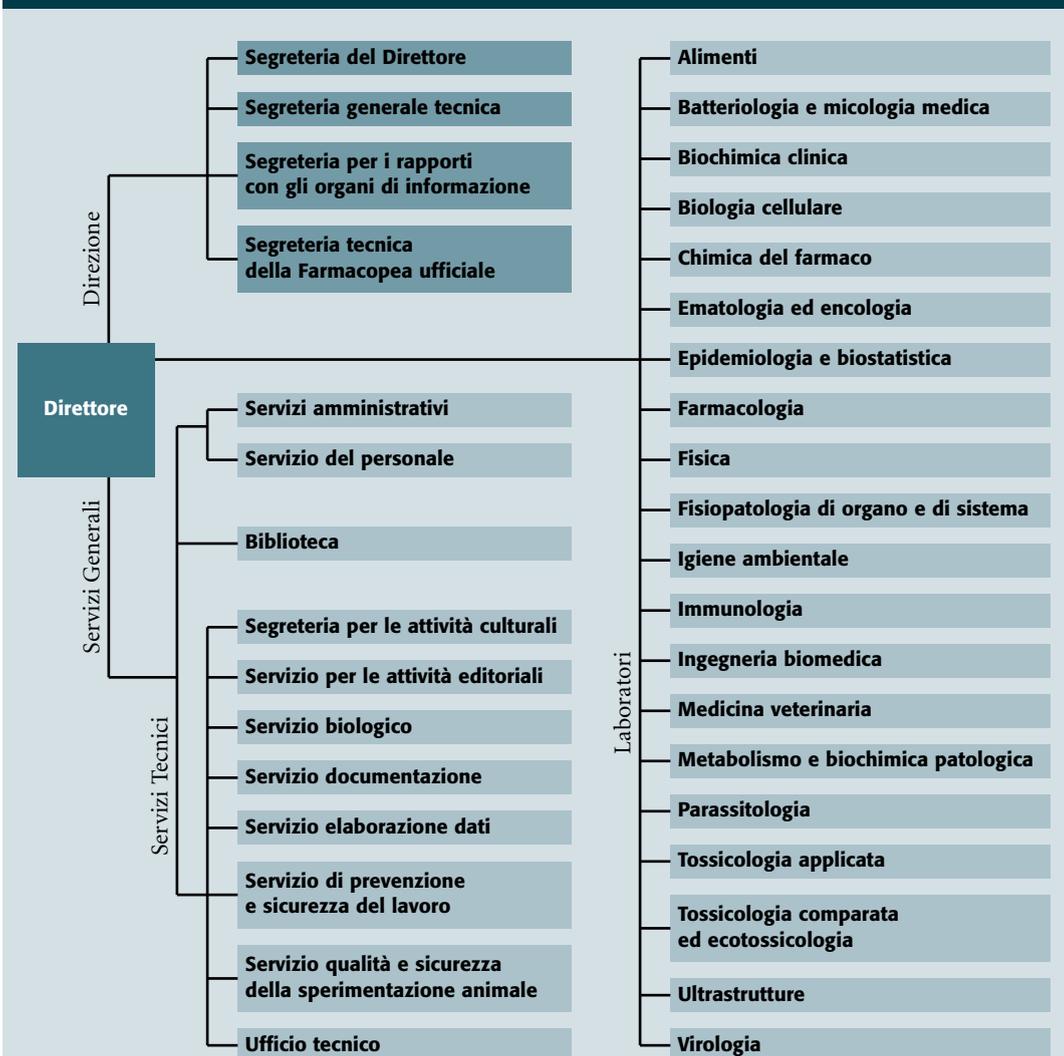
Una seconda importante dinamica sarà legata alla semplificazione dell'attuale modello organizzativo attraverso la riduzione della settorializzazione esistente e la possibile costituzione di aree dipartimentali e la diffusione di logiche di gestione per processi (process management) con dirette implicazioni sulla progettazione del sistema e con l'introduzione di logiche Activity based costing ed Activity based management.

Le due dinamiche si collegano direttamente alla esigenza di revisione statutaria, indicata nel D. Lgs. 419/99, che prevede la sperimentazione di nuovi assetti organizzativi, coerenti con i fabbisogni di “speditezza, efficienza ed efficacia dell’azione amministrativa”.

Infine come terza dinamica è opportuno ricordare la esigenza di attivare una unità dedicata alla progettazione, revisione e gestione dell’attuale sistema di contabilità analitica e successivamente di programmazione, budgeting e controllo da collocare in staff presso i vertici direzionali di ISS ed a cui appoggiare unità dedicate su costi e budgeting, secondo il modello delle competenze diffuse, nei Laboratori e nei servizi tecnici.

Si prevede la attivazione di Unità Operative (UO) decentrate, sul modello di quanto già ampiamente sperimentato da aziende sanitarie locali ed enti locali, scelta questa decisamente innovativa rispetto alla opzione prevalente nella amministrazione centrale, che tende a preferire staff centralizzati.

Figura 2 - Modello organizzativo dell’ISS



Si ringrazia per la messa a disposizione di informazioni e per il supporto fornito nella elaborazione della scheda il Dott. V. Rafti dell’ISS e la D.ssa D. Runci dell’ASL di Viterbo

Bibliografia

- Azzone G., Dente B., *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche amministrazioni*, ETAS, Milano, 1999.
- Brimson J., Antos J., *Activity based management for services industries, government entities and non profit organisations*, Wiley & sons, New York, 1994.
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Giuffrè, 1996.
- Caperchione E., Pezzani A., *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'Ente locale*, EGEA, Milano, 2000.
- Comitato tecnico scientifico per il coordinamento in materia di valutazione e controllo strategico nelle Amministrazioni dello Stato, *I controlli interni nei Ministeri*, Primo rapporto, Roma, 2001.
- Cuccurullo C., Meneguzzo M., Russo T., *Linee guida per la redazione del manuale di Programmazione e controllo della Agenzia Nazionale per la protezione dell'ambiente*, ANPA, Roma, 2001.
- De Marco M., Salvo V., Lanzani W., *Balanced scorecard: dalla teoria alla pratica*, Franco Angeli, Milano, 1999.
- IREF - Lattanzio Associati, *Programmazione, bilancio e controlli. Il caso della Regione Lombardia*, Bruzzeri (MI), 2000.
- Lattanzio E., Volpi G., *Manuale per il controllo strategico e gestionale*, Conferenza dei servizi di controllo interno delle Regioni e delle Province Autonome, 1999.
- Kaplan R.S., Norton D., *Balanced scorecard: tradurre la strategia in azione*, ISEDI, Milano, 2000.
- Meneguzzo M., *L'innovazione organizzativa nella amministrazione centrale dello Stato: downsizing, fusioni e agenzie*, in: Cafferata R, *Management e organizzazione aziendale*, ARACNE, 2000.
- Meneguzzo M., *Innovazione, managerialità e governance. La PA verso il 2000*, ARACNE, Roma, 2001.
- Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Principi contabili per il bilancio di previsione ed il rendiconto generale degli enti pubblici istituzionali*, Roma, 2000.
- Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Sistema unico di contabilità economico analitica per centri di costo - D.Lgs 279 del 1997*, Roma, 1999.
- Mussari R. (a cura di) *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione pubblica, Rubettino, Soveria Mannelli, 2001.
- Meneguzzo M., Zangrandi A., *Controllo di gestione e controllo strategico negli Enti locali*, "Confronti", gennaio, 1985.
- Rafti V., *L'introduzione di nuovi sistemi di contabilità e controllo gestionale nell'Istituto Superiore di Sanità*, ISS, 1997 (documento interno).
- Rebora G., *La valutazione dei risultati nelle amministrazioni pubbliche. Proposte operative e di metodo*, Guerini e associati, Milano, 1999.
- Regione Toscana - National Performance Review, *Creare una amministrazione pubblica che lavori meglio e costi meno*, Regione Toscana, 1998.
- Testaj P., *I network ambientali*, in: Meneguzzo, M. (a cura di) *I network pubblici*, EGEA, Milano, 2001.
- United States General Accounting Office, *Diversifying and expanding technical skills at GAO*, 1990.

Finito di stampare nel mese di aprile 2002
dalla Rubbettino Industrie Grafiche ed Editoriali
per conto di Rubbettino Editore Srl
88049 Soveria Mannelli (Catanzaro)

La collana "Analisi e strumenti per l'innovazione" nasce per rendere disponibili a tutti coloro che sono interessati dai cambiamenti che riguardano le amministrazioni pubbliche, in primo luogo agli operatori pubblici, gli strumenti di azione e di conoscenza del Programma Cantieri.

Cantieri è un'iniziativa del Dipartimento della Funzione Pubblica, realizzata in collaborazione con partner pubblici e privati, per accelerare e dare concretezza ai processi di innovazione nelle amministrazioni pubbliche.

La collana comprende:

I MANUALI, che contengono linee guida e metodi di intervento accompagnati da esempi di realizzazioni;

GLI APPROFONDIMENTI, che propongono studi di caso e riflessioni su argomenti di interesse particolare;

I RAPPORTI, che presentano analisi basate sulla raccolta di dati, sia qualitativi, sia quantitativi, per far conoscere e comprendere le trasformazioni che riguardano le pubbliche amministrazioni;

LE ESPERIENZE, che raccolgono casi nazionali ed internazionali con cui confrontarsi;

LE PROPOSTE, che illustrano strategie e politiche per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche.

