



Il controllo di gestione nell'amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE
LE ESPERIENZE



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 nell'amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate è uno studio che si presenta come una case-history, con cui si intende contribuire al dibattito in corso sull'applicazione delle logiche e della strumentazione aziendale in ambito pubblico ed alla diffusione fra gli appartenenti alla comunità di pratica del controllo di gestione (CdG) e fra tutti gli operatori interessati, di un'esperienza avanzata maturata in un'amministrazione centrale italiana. Partendo da un caso concreto di introduzione di un sistema evoluto e complesso di CdG in un'amministrazione centrale dello Stato, avviato già da alcuni anni ed ancora in fase di evoluzione, il volume intende offrire lo spunto per momenti di riflessione e confronto, ma anche, più operativamente, un'occasione di ispirazione per tutte le amministrazioni interessate o che intendono avviare processi analoghi e per gli operatori del settore. È nostro convincimento che analizzare un'esperienza concreta, relativamente matura e sicuramente significativa in materia, sia un mezzo efficace per favorire la diffusione e la condivisione delle conoscenze sui percorsi di riforma già intrapresi, sui possibili sviluppi futuri e sugli errori, gli ostacoli e gli inevitabili ripensamenti che costellano i percorsi autenticamente innovativi. Il volume, dopo un inquadramento dell'amministrazione finanziaria e dell'Agenzia nel nuovo modello di organizzazione del governo e nell'ottica di una gestione per obiettivi, si sofferma sul sistema di programmazione e controllo di gestione adottato, sui relativi aspetti organizzativi, sulla convenzione quale meccanismo di regolazione, programmazione e verifica dei rapporti tra ministro ed agenzia, sui sistemi informativi, contabili e di reporting dell'Agenzia.

La collana *Analisi e Strumenti per l'Innovazione* è curata dall'Ufficio per l'Innovazione nelle Pubbliche Amministrazioni del Dipartimento della Funzione Pubblica.

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

Professore straordinario di Economia delle Aziende e delle Amministrazioni Pubbliche presso l'Università di Siena e Responsabile del Progetto finalizzato "Controllo di Gestione: Best Practices", ha curato il volume ed è autore del cap.1;

ADRIANO TRANQUILLI

Membro del gruppo di lavoro del progetto "Controllo di Gestione: Best Practices", è coautore del cap. 2, del cap. 4 e del cap. 10;

CINZIA RAIMONDI

Funzionario della Segreteria Generale della Presidenza della Repubblica, è coautrice del cap. 2 e del cap. 4;

EDOARDO ONGARO

Docente di sistemi nazionali di management pubblico comparati all'Università Bocconi di Milano, è autore del cap. 6;

MARCO CANNATA

Responsabile del controllo di gestione presso il Comune di Camaione e dottorando di ricerca presso l'Università di Siena, è autore del cap. 5;

ALBERTO CASTELNUOVO

Dottorando di ricerca presso l'Università di Siena, è autore del cap. 3 e coautore del cap. 9;

GIANLUCA EBOLI

Membro del gruppo di lavoro del progetto "Controllo di Gestione: Best Practices" è autore del cap. 7;

TOMMASO RUSSO

Dirigente ADISU - Università "La Sapienza", Roma, è autore del cap. 8;

KATIA IALIPRETE

Membro del gruppo di lavoro progetto "Controllo di Gestione: Best Practices", è coautrice del cap. 9 e del cap. 10;

LORENZO SALTARI

Dottorando di ricerca presso l'Università "La Sapienza" di Roma, è autore dell'Appendice Organizzativa;

ALESSIA MANZOTTI

ha curato gli aspetti editoriali.



A CURA DI RICCARDO MUSSARI

PROGETTO FINALIZZATO *CONTROLLO DI GESTIONE: BEST PRACTICES*

Il controllo di gestione nell'amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE

LE ESPERIENZE



Rubettino

Agli autori dei diversi capitoli che compongono il volume desidero esprimere la mia più profonda gratitudine per l'elevata qualità del contributo offerto. Sincera gratitudine va a tutto il personale dell'amministrazione per la cortese disponibilità e la grande collaborazione prestata. In particolare, desidero ringraziare il dott. Giorgio Tino, Capo del Dipartimento per le Politiche Fiscali, la dott.ssa Michelina Di Luzio, la dott.ssa Sandra Mallamo, il dott. Aldo Rozza, la dott.ssa Ermelinda Scola, la dott.ssa Sara Caponiti per il Ministero, il dott. Giuseppe Cianfriglia, l'ing. Gino Salvatore Scialpi, il dott. Vittorio Orsormando ed il dott. Silvio Antonio Tucci per l'Agenzia delle entrate.

Un doveroso 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.

Infine, un grazie particolare va al Direttore dell'Uipa, dott.ssa Pia Marconi, sempre prodiga di consigli e disponibile ad indicare soluzioni rapide ed efficaci.

Indice

Presentazione di Carlo D’Orta	p. 9
Introduzione	11
Prima parte	
1. La riforma dell’amministrazione centrale dello Stato	17
1.1 Modello, premesse e limiti applicativi	17
1.2 La riforma dei ministeri ed il modello dipartimentale	21
1.3 Le agenzie quali elementi del sistema del governo centrale	24
1.4 Le agenzie fiscali nel contesto dell’amministrazione finanziaria	26
1.5 Le funzioni dell’Agenzia delle entrate	30
2. L’introduzione di logiche di programmazione e controllo nell’amministrazione centrale	35
2.1 Programmazione per obiettivi e nuovi modelli di accountability	35
2.2 Formazione del bilancio dello Stato e programmazione della gestione nell’amministrazione finanziaria	39
3. Lo sviluppo e l’evoluzione del sistema di programmazione e controllo nel Ministero delle finanze	47
3.1 Verso un sistema unitario di programmazione e controllo della gestione: sperimentazioni e studi negli anni ’90	47
3.2 Le premesse per l’evoluzione del modello	58
3.3 Il progetto di riposizionamento	59
3.4 La gestione del cambiamento ed il piano formativo	62
3.5 Evoluzione del modello e prospettive	65
4. Lineamenti generali del sistema di programmazione e controllo nell’amministrazione finanziaria	67
4.1 Il modello di programmazione del Ministero delle finanze	67
4.2 Funzione e contenuti del DPEF	69
4.3 Il bilancio e le note preliminari: anello di congiunzione tra la definizione delle strategie e la gestione amministrativa	72
4.4 La chiusura del ciclo del bilancio: la direttiva del Ministro	74
4.5 Le direttive del Ministero delle finanze	75
4.6 Il programma direzionale	86

4.7	Il ruolo del Sinco nella valutazione e nel controllo strategico per l'anno 2001	p. 90
4.8	Il modello di pianificazione, programmazione e controllo dell'Agenzia delle entrate: una visione complessiva	93
Seconda parte		
5.	Il sistema di pianificazione e controllo dell'Agenzia delle entrate: profili organizzativi e logiche di controllo	97
5.1	Il modello di controllo di gestione sviluppato presso l'Agenzia delle entrate	97
5.2	Il controllo sui processi	104
6.	La convenzione tra Ministero delle finanze e Agenzia delle entrate come strumento di <i>performance management</i>: analisi e linee di sviluppo	110
6.1	Uno strumento di <i>performance contracting</i>	110
6.2	La definizione degli obiettivi	114
6.3	La quota incentivante	124
6.4	Cenni sulle esperienze di <i>performance management</i> nel Regno Unito ed in Nuova Zelanda	130
6.5	Linee di sviluppo della convenzione e rapporto con il controllo di gestione	135
7.	I processi di programmazione e budgeting	138
7.1	Premessa	138
7.2	Relazioni tra "momenti istituzionali" e fasi del sistema di programmazione e controllo dell'amministrazione finanziaria	138
7.3	Il sistema di "Controllo di gestione": le strutture organizzative dedicate, i processi e i ruoli rilevanti	146
7.4	Le fasi di elaborazione del budget	147
7.5	Il budget direzionale	149
7.6	Il processo di assegnazione del budget economico secondo "le nature" di costo	153
7.7	Il processo di assegnazione del budget economico sulle destinazioni (macroprocessi/processi)	162
7.8	Il processo di budgeting della produzione	169
7.9	Il budget dei progetti	174

8. I sistemi informativi	p.	176
8.1 Premessa		176
8.2 I sistemi informativi: lineamenti generali		178
8.3 I sistemi informativi nell'Agenzia delle entrate: funzioni di supporto al sistema di programmazione e controllo		185
8.4 I sistemi alimentanti		190
9. I sistemi contabili		194
9.1 Premessa		194
9.2 Il sistema di contabilità finanziaria		195
9.3 I sistemi di contabilità economica		201
10. Il sistema di reporting		216
10.1 Il sistema di reporting: tipologie di report e criteri di progettazione		216
10.2 Il sistema di reporting dell'Agenzia delle entrate		219
Appendice - La riorganizzazione del Ministero delle finanze		
1.1 Le due fasi del riordino del Ministero delle finanze		235
1.2 Le linee essenziali della precedente organizzazione del Ministero delle finanze		236
1.3 La nuova organizzazione del Ministero delle finanze		239
1.4 Considerazioni conclusive sulla disciplina dei controlli interni del nuovo Ministero delle finanze		244
1.5 L'organizzazione e il funzionamento dell'Agenzia delle entrate: la disciplina statutaria		246
1.6 Il regolamento di amministrazione		251
Bibliografia		256

Presentazione

L'istituzionalizzazione di professionalità e di modelli gestionali orientati alla produzione di risultati concreti, misurabili e valutabili, costituisce una delle più importanti sfide che, nel corso dell'ultimo decennio, la Pubblica Amministrazione centrale italiana è stata chiamata ad affrontare. Il legislatore italiano, coerentemente con le raccomandazioni emanate dall'OCSE e in piena sintonia con gli indirizzi ispiratori dei processi di modernizzazione dei settori pubblici dei più evoluti sistemi di cultura anglosassone (Nuova Zelanda, Stati Uniti, Gran Bretagna, Australia ed altri), ha delineato un percorso di riforma volto a introdurre nelle amministrazioni centrali logiche, modelli e strumenti gestionali che ridisegnano l'idea di amministrazione pubblica ed i principi posti alla base del suo governo. La riforma del bilancio dello Stato, l'avvio di sistemi di contabilità economica, l'introduzione della direttiva annuale del ministro, il nuovo assetto dei controlli interni costituiscono le tessere di un ampio mosaico che ha nello sviluppo di sistemi di programmazione e controllo delle performance la struttura portante del nuovo management pubblico.

“Il Controllo di Gestione nell'Amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate” rappresenta uno dei prodotti, frutto dell'analisi svolta dal Dipartimento della Funzione Pubblica nell'ambito del progetto finalizzato “Controllo di Gestione: best practices” volto all'individuazione ed alla diffusione delle migliori esperienze di controllo di gestione.

Il volume illustra gli esiti dell'esperienza avviata da alcuni anni presso il Ministero delle

finanze, una delle amministrazioni centrali che hanno mostrato maggiore costanza, impegno e sensibilità nell'implementazione del controllo di gestione. Il caso dell'ex Dipartimento delle entrate, oggi Agenzia delle entrate, propone un modello che, seppur perfettibile e tuttora in evoluzione, fornisce informazioni, riferimenti ed elementi di riflessione sui percorsi e sulle problematiche di natura operativa che caratterizzano l'attuazione di cambiamenti complessi dotati di una innovativa dimensione culturale, oltre che tecnica.

“Il Controllo di Gestione nell'Amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate” è espressione dell'impegno che oggi il Dipartimento della Funzione Pubblica richiede a tutte le amministrazioni pubbliche: quello di passare dalle parole ai fatti, dalle norme alla loro concreta ed efficace attuazione.

A tal fine, e per sostenere le pubbliche amministrazioni in questo impegno, il Dipartimento ha lanciato, nel 2002, due importanti iniziative. La prima è “Cantieri per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche”, volta ad orientare le pubbliche amministrazioni verso cambiamenti non frammentari ma di sistema. La seconda è “Governance”, volta a promuovere la diffusione, nelle amministrazioni centrali, regionali e locali, delle metodologie di programmazione e controllo.

Carlo D'Orta

Capo del Dipartimento della Funzione Pubblica

Introduzione

L'orientamento dei sistemi gestionali delle amministrazioni pubbliche alla produzione di risultati misurabili e valutabili costituisce una premessa irrinunciabile per l'ottimizzazione della performance pubblica e, al contempo, un mezzo di legittimazione dell'azione amministrativa, entrambi punti qualificanti del processo di rinnovamento che, da alcuni anni, interessa le amministrazioni pubbliche del nostro Paese.

In analogia con quanto verificatosi in altri contesti pubblici europei ed extraeuropei, l'adozione di modelli di programmazione e controllo dei risultati della gestione è stata una tappa fondamentale lungo il percorso di cambiamento e modernizzazione che ha interessato le dimensioni organizzativa e gestionale delle amministrazioni.

“Il Controllo di Gestione nell'amministrazione finanziaria dello Stato: l'esperienza dell'Agenzia delle entrate” è uno studio che, pur condotto con rigore scientifico e metodologico, non vuole proporsi come strumento di validazione di un qualche costrutto teorico, ma persegue altri obiettivi. Si tratta, in sostanza, di una *case-history* che contribuisce ad alimentare il dibattito in corso sull'applicazione delle logiche e della strumentazione aziendale in ambito pubblico e consente di diffondere fra gli appartenenti alla *comunità di pratica* del controllo di gestione (CdG) e fra tutti gli operatori interessati, un'esperienza avanzata maturata in un'amministrazione centrale italiana. Il volume, quindi, risponde pienamente alla comune ispirazione e finalizzazione delle attività, dei servizi e dei prodotti

editoriali realizzati 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 la concreta attuazione delle disposizioni normative in materia di controlli interni, avendo come obiettivo principale quello di promuovere la cultura, favorire l'interiorizzazione e supportare l'impianto del CdG nelle amministrazioni.

Per conseguire tali finalità di carattere generale, si è proceduto ad 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 limi-

tarsi ad un insieme di strumenti tecnico-contabili, che pur ne costituiscono il necessario supporto, ma possa e debba giocare un ruolo fondamentale nel processo di innovazione delle amministrazioni.

Partendo da un caso concreto di introduzione di un sistema evoluto e complesso di CdG in un'amministrazione centrale dello Stato, avviato già da alcuni anni ed ancora in fase di evoluzione, il volume intende offrire lo spunto per momenti di riflessione e confronto, ma anche, più operativamente, un'occasione di ispirazione per tutte le amministrazioni interessate o che intendono avviare processi analoghi.

L'analisi qui proposta intende mostrare alcuni aspetti significativi del processo, iterativo e basato su una solida impostazione concettuale ed al contempo su un approccio del tipo *learning by doing*, attraverso il quale è stato progettato, introdotto e sviluppato il sistema di CdG.

L'idea che ha ispirato la realizzazione del volume nasce dalla convinzione che il soffermarsi su di un'esperienza concreta, relativamente matura e sicuramente significativa nel panorama italiano, sia la modalità più efficace di diffusione e condivisione delle conoscenze nonché una valida fonte di riflessioni sui percorsi di riforma già intrapresi, sui possibili sviluppi futuri e sugli errori, gli ostacoli e gli inevitabili ripensamenti che costellano i percorsi autenticamente innovativi.

Questa pubblicazione è uno degli output editoriali del Progetto, che sono stati tutti concepiti col proposito di fornire esempi significativi, stimolare il dibattito fra gli operatori e favorire la sperimentazione concreta di sistemi per la misurazione, il controllo e la valutazione dei risultati. Lo specifico obiettivo di questo volume è quello di arricchire e completare le prospettive di analisi che hanno guidato la realizzazione del "Manuale Operativo per il Controllo di gestione", del CD-ROM "Galleria delle esperienze" e, infine, del volume intitolato "Il Controllo di Gestione nelle Amministrazioni Centrali: esperienze italiane ed internazionali a confronto", che raccoglie alcuni degli interventi di relatori italiani e

stranieri tenuti in occasione dei workshop organizzati dal Progetto.

L'intento è di presentare prodotti utili all'operatore e complementari tra loro: il Manuale propone percorsi logici e metodologici, nonché indicazioni tecniche ed esempi concreti per l'attuazione del controllo di gestione; 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 e fornendo un quadro unitario, mentre la panoramica internazionale offre un ampliamento dell'orizzonte sia sul piano operativo, sia delle proposte metodologiche e di rielaborazione concettuale.

L'amministrazione finanziaria ha recepito tempestivamente, fin dai primi anni '90, l'esigenza di introdurre un sistema avanzato di CdG, con i relativi riflessi organizzativi, sui meccanismi operativi e sui sistemi informativi, approfondendo nel progetto, o meglio nei vari progetti succedutisi negli anni, notevole impegno ed investendovi cospicue risorse materiali e, soprattutto, umane.

Pur soffermandosi brevemente, ove utile all'intelligenza del discorso, su alcuni momenti salienti delle fasi del cammino evolutivo percorso finora, l'analisi offre un quadro della struttura organizzativa, dei sistemi informativi e contabili (sia dal punto di vista cognitivo che in relazione all'introduzione di nuove soluzioni tecnologiche) e dell'architettura del sistema di CdG, riferito, sostanzialmente e ove non diversamente specificato, all'anno 2001. Se, negli anni recenti, tutte le amministrazioni pubbliche sono state interessate da un processo di rinnovamento, il periodo in esame ha significato, per quella finanziaria, trasformazioni di grande rilievo e non ancora giunte ad un traguardo definitivo: l'avvio delle Agenzie fiscali ed il correlativo "snellimento" del Ministero, dapprima; la fusione nell'unico dicastero dell'economia e delle finanze, poi; l'informatizzazione e la reimpostazione dei rapporti tra cittadino-contribuente e fisco, infine, con tutte le correlate conseguenze sul piano organizzativo e del funzionamento. Tra queste, molte sono quelle rilevanti per il CdG, sistema tra-

sversale alle altre dimensioni e pervasivo: basti pensare alla creazione di nuove strutture deputate al controllo strategico e di gestione o alla trasformazione e riallocazione delle competenze in materia, o all'introduzione della contabilità civilistica nell'ambito delle agenzie.

La complessità della struttura organizzativa, con i conseguenti riflessi sul sistema di CdG, e del processo evolutivo sperimentato dal Ministero delle finanze, anche prima della sua fusione nell'unico dicastero economico, hanno suggerito di soffermare l'analisi, dopo il necessario inquadramento nel più ampio contesto ministeriale, all'esperienza di una delle strutture di primo livello che ne fanno parte: l'Agenzia delle entrate. Si tratta, evidentemente, di una struttura che ha assunto l'attuale forma istituzionale soltanto in occasione della recente attuazione della riforma del Ministero prevista dal D.Lgs. 300/99. Ciò rende il caso più interessante, ma comporta anche di confrontarsi con una situazione in continua evoluzione e ancora non giunta ad un assetto definitivo. Molte delle problematiche esaminate e degli strumenti nel concreto adottati, dunque, sono riferiti a situazioni transitorie e già al momento in cui queste note vengono redatte, sono state adottate nuove soluzioni ed altre ancora sono in corso di sperimentazione. Tra queste, ad esempio, con riferimento all'Agenzia delle entrate, si possono citare: la realizzazione di ulteriori livelli di integrazione tra sottosistemi informativi, come l'alimentazione automatica della procedura per l'allocazione delle risorse sui centri di responsabilità con i dati provenienti da quella per le risorse umane; l'elaborazione di un "piano strategico di Agenzia"; il pieno coinvolgimento nelle procedure di programmazione e controllo anche delle strutture qualificate centri di responsabilità di terzo livello; il completamento della ricostruzione della situazione dei cespiti patrimoniali

immobiliari e la sua implementazione nei sistemi contabili; l'attivazione (avvenuta il 1° gennaio 2002) dei Centri Operativi di Pescara e Venezia; il completamento della riorganizzazione della struttura periferica dell'Agenzia, ossia della rete degli Uffici Locali.

Inoltre, il sistema di CdG dell'Agenzia si è sviluppato a partire da quello, in corso di evoluzione al momento della trasformazione istituzionale, del Dipartimento delle entrate e, di conseguenza, ne riflette la generale impostazione ed architettura. Oltre alla finalità di garantire la continuità della gestione in una fase di cambiamento organizzativo, si è, evidentemente, tenuto conto della necessità di consentire la complessiva *governance* e l'interscambio di informazioni nell'ambito dell'intera amministrazione finanziaria. Le soluzioni adottate, quindi, riflettono il riconoscimento dell'esigenza di un elevato livello di integrazione tra i sistemi di programmazione e controllo delle agenzie fiscali e delle rimanenti strutture ministeriali, in primo luogo quelle deputate alla definizione ed implementazione delle scelte strategiche e di politica fiscale.

Pertanto, l'analisi del caso dell'amministrazione finanziaria conferma quanto già osservato nella pratica di altre amministrazioni e quanto, da sempre, proposto dalla dottrina: il sistema di CdG vive nell'azienda che lo adotta e, subisce, nel tempo tutte le trasformazioni e gli adattamenti che si rendono necessari tanto che, come l'azienda, può considerarsi un sistema dinamico in continua evoluzione.

Pia Marconi

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

Prima Parte

1. La riforma dell'amministrazione centrale dello Stato

1.1 Modello, premesse e limiti applicativi

La riforma della struttura del Governo e delle amministrazioni centrali dello Stato, richiamandosi ad una molteplicità di istanze e di esigenze di cambiamento, in buona parte riconducibili alle logiche del *New Public Management*, non riconfigura il sistema secondo un ben definito ed univoco modello teorico di riferimento. Piuttosto, essa si basa su alcuni assunti e premesse fondamentali, e conseguenti corollari, che individuano alcune caratteristiche desiderate del modello organizzativo, nell'insieme abbastanza coerenti tra loro.

Tra le idee-guida o assunti di base che costituiscono i fattori di spinta al cambiamento – avvenuto, in essere ed auspicato – delle amministrazioni in discorso, possono considerarsi:

- la tendenza al decentramento, alla devoluzione e l'accettazione del principio di sussidiarietà;
- la distinzione non solo tra ruolo politico e manageriale, ma tra la classe di decisioni strategiche e di indirizzo e quelle gestionali ed operative;
- la necessità di un generale ammodernamento, inteso soprattutto come acquisizione di nuove tecnologie, in particolare di tipo IT.

Tra i corollari più immediati a questi assunti vi sono:

- la riduzione della “dimensione” delle amministrazioni centrali, in favore, rispettivamente, di entità più decentrate, più vicine ai cittadini o comunque di forme di esternalizzazione o outsourcing;
- l'identificazione della funzione politica, fonte di legittimazione democratica del sistema, con quella di indirizzo e controllo strategico, intesa soprattutto come scelta di “cambiamento”, in contrapposizione ad una funzione della burocrazia di ottimizzazione della gestione della continuità, in virtù della propria competenza “tecnica”;
- la strutturazione dei “Ministeri in senso stretto” come apparati di tipo tecnico-specialistico in staff alla funzione “politica”, quindi caratterizzati dallo svolgimento di attività di studio, definizione delle politiche e valutazione delle stesse, di pianificazione e controllo strategici ed in genere di supporto all'attività di indirizzo e di vigilanza propria del ministro;

- la configurazione degli apparati amministrativi di tipo operativo (siano essi denominati dipartimenti, agenzie, enti, autorità indipendenti o altro) come entità cui assegnare una mission ben definita (tra quelle di competenza di ogni ministro e che nel loro complesso costituiscono le funzioni del livello di governo statale) e gli obiettivi da conseguire. I dirigenti preposti a tali apparati sono responsabilizzati sul raggiungimento degli obiettivi, date le risorse assegnate o le regole di reperimento delle medesime, in un regime più o meno esteso di autonomia.

Il controllo gerarchico-burocratico (inteso come rispetto delle regole) tradizionalmente assolveva due funzioni:

- quella propria di meccanismo di funzionamento interno dell'organizzazione ossia di proceduralizzazione e di coordinamento gerarchico;
- quella di strumento di *accountability* democratica attraverso il rispetto di un sistema di regole a garanzia dell'equità, della parità di trattamento e del perseguimento dei fini pubblici.

Le medesime finalità sono ora perseguite principalmente attraverso la responsabilizzazione sul raggiungimento degli obiettivi e sull'uso delle risorse (finanziarie, umane e materiali) disponibili.

Al livello operativo ciò si traduce nella responsabilità dirigenziale sul raggiungimento di obiettivi di attività e di output: il coordinamento è perseguito attraverso la scomposizione dell'obiettivo generale in obiettivi assegnati alle singole unità.

Al livello delle competenze politico-strategiche, lo strumento individuato, strettamente connesso alla validazione democratica del sistema, si basa principalmente sulla verifica e valutazione dell'impatto delle politiche, intesa per lo più come raggiungimento di obiettivi di outcome. La garanzia del perseguimento degli obiettivi sociali non si basa più (soltanto) sulla preordinazione di un procedimento "neutrale ed ottimale" da applicarsi in tutti e ognuno dei singoli casi.

La centralità assunta dai nuovi meccanismi di coordinamento e controllo, che ben si addice alla ricercata riduzione dei livelli gerarchici (organizzazione snella o *lean-organization*) e, ancora più in generale delle "burocrazie", ha due conseguenze. La prima consiste nell'esaltazione delle professionalità manageriali sia pur sempre in senso *tecnico*, intesa come capacità di operare scelte gestionali al livello operativo e come capacità di elaborare/valutare le *policy* al livello di staff strategico. La seconda consiste nella necessità di disporre delle *informazioni* necessarie a valutare il raggiungimento degli obiettivi operativi, la bontà delle politiche adottate e le connesse prestazioni manageriali.

Di qui, ancora una volta, emerge l'istanza verso l'ammodernamento in generale e lo sviluppo tecnologico-informatico dell'amministrazione, in particolare. La produzione di informazioni, però, non ha soltanto una valenza interna. Vi è, infatti, una asimmetria informativa, sia rispetto alla politica che ai cittadini, a favore degli apparati amministrativi, che hanno un ruolo di primo piano nella definizione degli

Tabella 1 - Schema del modello di cambiamento per le amministrazioni centrali

Principi, spinte e finalità del cambiamento	Conseguenze strutturali
Decentramento, devoluzione, organizzazione snella	Struttura organizzativa: <ul style="list-style-type: none"> • riduzione livelli gerarchici • esternalizzazione • outsourcing • alleggerimento strutture centrali
Flessibilità e capacità di risposta innovativa	Sistema decisionale: <ul style="list-style-type: none"> • distinzione tra decisioni strategiche, di indirizzo politico e di cambiamento strutturale/ decisioni di ottimizzazione della gestione
Distinzione politica/amministrazione	Sistema informativo: <ul style="list-style-type: none"> • distinzione tra sistema informativo strategico/gestionale • informazioni per valutare obiettivi gestionali/politiche • informazioni per valutare le prestazioni dirigenziali



Dinamica dei Processi	
Dimensioni	Strumenti
Coordinamento organizzativo: da regole procedurali e gerarchia a responsabilizzazione su un sistema di obiettivi gestionali (performance); Oggetto della responsabilità: da rispetto della legalità a raggiungimento dei risultati; Accountability: da rispetto di regole di equità garantite dalla gerarchia a informazioni verso l'esterno (trasparenza)	<ul style="list-style-type: none"> • acquisizione/gestione risorse e contabilità svincolati dal regime pubblicitario • valutazione dei risultati • valutazione delle politiche • valutazione della dirigenza • e-government

obiettivi perseguibili e perseguiti. Questa situazione, secondo una chiave di lettura propria della teoria dell'agenzia e di quella dei costi di transazione, potrebbe generare un comportamento "opportunistico" da parte dell'amministrazione – agente, il che rischierebbe di allontanare (invece che di avvicinare) l'operato delle amministrazioni dalla cittadinanza. La produzione copiosa di informazioni, questa volta verso l'esterno, è visto come un correttivo a questo problema ed un essenziale strumento attraverso il quale rafforzare l'accountability verso la cittadinanza. Si tratta di un ulteriore strumento *diretto* a disposizione del cittadino, che affianca e rafforza quello, tradizionale, ottenuto attraverso il giudizio elettorale. Anche la valutazione delle

politiche, intesa come verifica del raggiungimento di obiettivi predefiniti, ritenuti socialmente desiderati, è uno strumento finalizzato a garantire l'accountability e necessita della produzione di specifiche informazioni, ma in questo caso le informazioni non sono dirette ai cittadini, ma agli organismi deputati alla valutazione. Se, dunque, la produzione e diffusione dell'informazione è necessaria perché vi sia accountability verso i cittadini, l'accrescimento delle competenze di IT (una delle premesse del programma di *e-government*) appare fondamentale.

In definitiva, la distinzione tra ambito di decisioni politiche e tecnico-gestionali ha una portata ben più ampia della mera salvaguardia dello spazio gestionale dall'ingerenza politica, riflettendosi e rafforzandosi in una distinzione *logica*, di matrice strettamente razionalista, tra i due corrispondenti ambiti decisionali. D'altro canto, l'incremento della capacità di produrre informazioni da un lato è funzionale al meccanismo di controllo prevalente, che presuppone la conoscenza dei risultati sia in termini di risorse impiegate che di raggiungimento degli obiettivi (gestionali e strategici); dall'altro "compensa" la maggiore autonomia ed il venir meno della molteplicità dei livelli di supervisione diretta di tipo gerarchico. Tuttavia, l'informazione, rivolta questa volta verso l'esterno, cioè verso tutti gli *stakeholder* e, anzitutto, verso i cittadini, è anche una forma diretta di controllo democratico. Si comprende così che la produzione di *informazione*, così come l'*information technology*, quale "strumento per produrre, elaborare e comunicare", sia uno dei capisaldi della riforma.

Si noti, inoltre, come si accennava in precedenza, che l'*ammodernamento* tecnologico delle amministrazioni ha spesso una valenza a sé: è il caso, ad esempio, dell'Agenzia delle entrate, che con una massiccia informatizzazione può non solo "competere ad armi pari" con i contribuenti più agguerriti ed avvertiti, ma anche riassorbire, dopo quasi tre decenni, lo shock mai del tutto superato, conseguente all'introduzione della fiscalità di massa con la riforma tributaria dei primi anni '70 del secolo scorso¹.

Quanto a problematiche più specifiche, quali l'individuazione dell'ambito di competenza di ciascun ministro e di ciascun ente gestionale, sarebbero compatibili con le premesse sopra delineate soluzioni con un differente grado di flessibilità, che andrebbero dalla configurazione di tutti i ministeri secondo il modello "senza portafoglio" e la conseguente possibilità di "assegnare" di volta in volta dipartimenti ed agenzie a seconda dei programmi di governo, lasciando peraltro da definire anche l'ampiezza ed il contenuto delle funzioni delegate, fino alla predefinita dell'inserimento di ciascuna unità organizzativa nell'ambito di un dicastero, specificandone *mission* e competenze. Ad evidenza, la riforma italiana operata con il D.Lgs. 300/99 si pone in una posizione più vicina a quest'ultimo estremo, in quanto il numero e le competenze dei ministeri e le attribuzioni e l'organizzazione di massima delle unità di 1° livello sono definiti rispettivamente, per legge e regolamento governativo.

1. Cfr. *Progetto del Ministro Visco per la riforma dell'amministrazione finanziaria*, documento interno, Ministero delle finanze, 1998.

1.2 La riforma dei ministeri ed il modello dipartimentale

La graduale implementazione del nuovo modello di programmazione e controllo, processo già di per sé dinamico e che comporta riflessi importanti su alcune variabili organizzative, si sta svolgendo in un periodo che ha visto e vede tuttora l'amministrazione finanziaria oggetto di profondi cambiamenti nella struttura organizzativa. La riforma dell'ordinamento dei ministeri prevista dal D.Lgs. 300/99, in attuazione della delega contenuta nella L. 59/97 (c.d. "Bassanini 1"), ha comportato per l'ex Dicastero delle finanze due profondi riassetti nel volgere di breve tempo: dapprima l'adozione del modello organizzativo "per dipartimenti ed agenzie" e poi, all'instaurarsi della nuova legislatura, la "fusione" con l'ex Ministero del tesoro per dare origine al nuovo Dicastero dell'economia e delle finanze.

Il decreto delegato ha, come noto, delineato i tratti generali dell'organizzazione ministeriale, definendo le funzioni di ciascun dicastero, il tipo (dipartimento o direzione generale) ed il numero massimo delle unità di primo livello, il ruolo del segretario generale, ove previsto, le fonti normative e regolamentari sull'organizzazione ed i principi organizzativi generali per gli uffici di diretta collaborazione con il ministro. La riorganizzazione dei ministeri non trova la sua ragion d'essere soltanto nell'intento di dare maggiore organicità ed uniformità alla struttura organizzativa dell'amministrazione centrale dello Stato, ma in quello di riflettere nell'assetto organizzativo la nuova distribuzione delle funzioni tra livelli di governo, cardine e principio ispiratore della "legge Bassanini", unitamente alla ricerca di soluzioni di "alleggerimento" delle strutture, specialmente quelle centrali, quale premessa e manifestazione visibile della volontà di perseguire maggiore efficienza.

Nel nuovo modello il governo centrale dovrebbe possedere, quale parte di un sistema policentrico e nel contesto di un ordinamento aperto e pluralista, la capacità di garantire a livello sistemico le condizioni di coerenza, coesione e coordinamento basilari per il suo sviluppo e buon funzionamento. Il trasferimento ai livelli di governo regionali e locali di funzioni e relativi compiti di gestione, oltre a determinare una maggiore omogeneità delle funzioni residue degli apparati statali, richiede una maggiore concentrazione di questi ultimi su funzioni "sistemiche" quali l'elaborazione di politiche, la direzione strategica, la vigilanza sul rispetto delle "regole del gioco", il monitoraggio degli impatti sulle varie aree, il supporto allo sviluppo e la validazione di metodologie².

Come si accennava in precedenza, è il decreto delegato stesso ad aver previsto una riforma "intermedia" per il Ministero delle finanze. Ferma restando l'individuazione degli uffici di diretta collaborazione secondo le consuete attribuzioni, la parte più consistente delle attività operative è stata enucleata ed attribuita alle Agenzie fiscali, mentre le rimanenti funzioni e compiti sono stati riaggregati in modo da essere attribuiti ad un unico dipartimento, denominato "Dipartimento per le politiche fiscali". A seguito dell'istituzione del Ministero dell'economia

2. Cfr. L. Torchia, *Il nuovo ordinamento dei ministeri: le disposizioni generali (articoli 1-7)*, in A. Pajno, L. Torchia (a cura di) *La riforma del governo*, il Mulino, Bologna, 2000, pp. 127-44.

e delle finanze, quest'ultima unità di primo livello costituisce il quinto dipartimento del dicastero economico.

Il modello dipartimentale prevede che tutti gli uffici del ministero, ad eccezione di quelli di diretta collaborazione, siano ricondotti all'interno di un dipartimento. In sintesi, tre sono i criteri seguiti per l'individuazione concreta (attraverso regolamenti governativi) delle competenze dipartimentali: omogeneità, complementarietà, organicità.

Il numero di dipartimenti per ciascun ministero è contenuto (al massimo 5, come nel caso dell'economia e finanze) perché in ciascuno devono essere aggregate tutte le attività relative ad una funzione o ad un nucleo omogeneo di funzioni strettamente connesse, in modo che il dipartimento stesso sia interamente responsabile dell'attuazione della politica connessa a quella funzione (o aggregato di funzioni), dallo svolgimento delle attività preliminari, alla gestione delle risorse necessarie, fino alla gestione ed erogazione finale dei servizi, direttamente o tramite agenzie. In sostanza, ad ogni dipartimento dovrebbe corrispondere una specifica missione o *policy*. Per tal via, le responsabilità per i risultati conseguiti è assegnata a chi è preposto ad una determinata struttura. Alle tipiche responsabilità dirigenziali se ne aggiunge, in proposito, una specifica del capo del dipartimento, che deve "assicurare la continuità delle funzioni dell'amministrazione".

In ciascun dipartimento sono dunque integrate sia le attività indirette e di supporto che quelle finali, cioè di erogazione del servizio, in modo che esso sia "autosufficiente" nell'attuazione della policy ad esso affidata. In questo senso, l'assegnazione al 4° dipartimento dell'ex Ministero del tesoro, bilancio e programmazione economica delle attribuzioni relative agli "affari generali e personale" costituisce un'eccezione, anche se cospicua.

La scelta del modello dipartimentale presuppone che la *mission* complessiva del ministero possa essere frazionata in poche grandi aree omogenee, a ciascuna delle quali corrisponde un dipartimento. Nei casi in cui questa scomposizione non è significativa, o prevalgono altri aspetti (ad esempio, l'articolazione nelle varie rappresentanze diplomatiche per il Ministero degli esteri, che si riflette nell'articolazione delle direzioni per aree geografiche; la presenza di corpi dotati di status particolari o di ordini, come per i ministeri della difesa e della giustizia) viene adottata l'articolazione funzionale o tematica propria del modello per direzioni generali e segretariato generale.

Per le agenzie non vi è un regime unico: innanzitutto, la nuova disciplina non si applica a quelle già costituite in precedenza, che restano soggette alla propria regolamentazione particolare; secondariamente, la disciplina generale prevista in materia dal D.Lgs. 300/99 si applica solo alle sei agenzie dal medesimo istituite (più l'Agenzia per il servizio civile prevista dall'art. 10 del D.Lgs. 303/99) mentre le quattro agenzie fiscali si differenziano dalle altre, in particolare quanto alla regolazione dei rapporti con il ministero di appartenenza ed all'ampiezza dei profili di autonomia. Anche per l'Agenzia della protezione civile era previsto un simile, maggiore profilo di autonomia. A dimostrazione del carattere sperimentale della riforma in atto, il D.L. 343/01

ha infatti optato per un ridimensionamento del ricorso al modello agenziale, attribuendo la maggior parte delle competenze dell'agenzia, peraltro mai istituita, al Dipartimento della protezione civile. Tale intervento normativo ha invece attribuito alcune funzioni tecnico-operative all'Agenzia per la protezione dell'ambiente e per i servizi tecnici, ripristinando invece le attribuzioni del Servizio sismico nazionale (che resta dunque autonomo dall'Agenzia per la protezione dell'ambiente) e del Servizio idrografico e mareografico, già previste confluire nella progettata Agenzia della protezione civile.

Quale che ne sia lo specifico status individuale, le agenzie fanno parte a pieno titolo dell'amministrazione ministeriale, essendovi inserite con il rango di strutture di primo livello, dotate di una certa autonomia ed aventi tipicamente funzioni di natura tecnico-operativa. Poiché le agenzie svolgono al loro interno tutti i compiti e le attività inerenti le funzioni attribuite, sia strumentali che di erogazione finale, esse sono assimilabili ai dipartimenti, per ampiezza del grado di integrazione verticale dei processi e per l'immediata riconducibilità ad una specifica missione, differenziandosene invece quanto ad autonomia e regime di funzionamento. Le unità di primo livello sono dunque definite secondo criteri abbastanza omogenei per tutti i ministeri e sono caratterizzate dal comune modello di relazioni fra vertice politico e dirigenza amministrativa, differenziandosi invece ciascun ministero in relazione al complessivo modello organizzativo adottato (per dipartimenti o per direzioni generali; con la presenza o meno di agenzie) ed all'articolazione interna di ciascuna delle unità di base.

La rilevanza degli strumenti di controllo, strategico e di gestione, può cogliersi proprio nella nuova definizione in termini funzionali dei ministeri e dei rapporti tra ministro, apparati ministeriali in senso stretto ed agenzie. Anche laddove le funzioni siano svolte mediante agenzie, che, come accennato, fanno parte a pieno titolo dell'amministrazione statale, la responsabilità politica complessiva ed i connessi poteri d'indirizzo competono al ministro. Si comprende così l'importanza ed il ruolo, esclusivo, di supporto alle funzioni proprie del ministro assegnato agli uffici di diretta collaborazione, tra i quali deve essere necessariamente compreso il servizio di controllo interno. La valutazione dei risultati conseguiti dall'amministrazione nel perseguimento di ciascuna *policy*, in relazione all'impiego delle risorse, parimenti monitorato, trova un supporto specialistico e metodologico negli strumenti propri del controllo strategico, che costituisce infatti una delle principali attribuzioni del servizio interno di controllo.

L'importanza dei sistemi e degli strumenti di controllo, e delle strutture a ciò deputate, non si esaurisce certo nel rapporto, per così dire *interno*, tra ministro (o, al limite, governo nel suo complesso, attesa la rivalutazione dell'indirizzo unitario di governo che si è avuta con la parallela riforma del ruolo della Presidenza del consiglio) ed apparati amministrativi (dipartimenti, direzioni generali o agenzie). La visibilità degli sforzi compiuti, delle attività svolte e dei risultati conseguiti, invece, è uno dei presupposti e dei punti cardine dell'*accountability* nei confronti dei cittadini, destinatari, finanziatori e committenti

delle politiche pubbliche. La mediazione della politica non è certo da considerarsi ormai superflua, ma la necessità che vi sia un effettivo scambio di informazioni e, quindi, di arricchimento della capacità di risposta per tutte le parti coinvolte – politica, amministrazione e cittadinanza – porta a svolgere alcune considerazioni. Innanzitutto, la valutazione della rispondenza dei servizi pubblici alle attese ed alle esigenze dei cittadini non può certo misurarsi solo al *turning point* elettorale o mediante estemporanei sondaggi d'opinione, né ridursi alle pressioni dei gruppi d'interesse. In secondo luogo, i bisogni pubblici non sono statici e predefiniti ed i giudizi relativi al loro soddisfacimento non sono “idee platoniche” preesistenti alle esperienze concrete. Al contrario, il concetto stesso di bisogno pubblico si forma e si trasforma in relazione alla conoscenza che i cittadini hanno – come dovrebbe essere loro garantito – delle modalità di erogazione dei servizi e delle risorse all'uopo necessarie, nonché dei livelli di soddisfacimento delle necessità pubbliche raggiunti e verosimilmente raggiungibili in futuro, quale effetto dell'attuazione dei programmi e delle politiche pubbliche.

In altre parole, in una società evoluta la trasparenza che deve caratterizzare i rapporti tra cittadini ed istituzioni non può limitarsi alla comunicazione da parte di queste ultime degli obiettivi perseguiti ed eventualmente di quelli raggiunti o al pubblico riconoscimento del diritto a standard minimi quantitativi e/o qualitativi. Invece, la trasparenza avrà un contenuto sostanziale se l'amministrazione è in grado di fornire ai cittadini, certo evitando tecnicismi eccessivi, elementi tali da consentire l'effettuazione di scelte consapevoli e la partecipazione attiva ai processi decisionali. I sistemi di controllo, in definitiva, hanno il prezioso compito di aumentare la disponibilità di conoscenza, carburante e collante di tutti i sistemi complessi, non solo all'interno del sotto-sistema “amministrazione”, ma del complessivo sistema pubblico, che vede i cittadini come portatori d'interesse istituzionale, co-decisori, clienti e destinatari delle politiche e le aziende pubbliche, costituite a sistema, come produttori delle risposte possibili.

1.3 Le agenzie quali elementi del sistema del governo centrale

Nel nuovo modello di governo, porzioni notevoli di attività tecnico-operative relative alle funzioni ministeriali sono demandate ad agenzie, che non svolgono tanto funzioni strumentali o di supporto al ministero stesso, quanto, più tipicamente, forniscono il servizio “finale”, sia esso di regolazione o di vigilanza che di natura operativa o, come nel caso dell'Agenzia industrie difesa, di produzione di beni. Per le agenzie, dunque, si ripropongono tutte le problematiche relative alla produzione e comunicazione di informazioni sul proprio funzionamento e sui risultati raggiunti, sia nell'ambito del ministero di ascrizione che verso l'esterno. Opportunità e modalità di risposta a queste esigenze comuni troveranno diversa declinazione nelle sin-

gole agenzie, che differiscono tra loro non solo in ordine all'attribuzione di competenze, ma anche quanto a modello organizzativo e profili di autonomia.

È possibile delimitare la portata nel nostro ordinamento del modello di amministrazione mediante agenzie in maniera residuale rispetto alle altre figure organizzative presenti nello stesso: le amministrazioni autonome, gli organi con personalità giuridica e le autorità amministrative indipendenti.

Rispetto alle amministrazioni autonome, è sufficiente ricordare che queste non hanno personalità giuridica, come invece accade per la maggioranza delle agenzie. Con riguardo agli organi dotati di personalità giuridica le agenzie si differenziano per il distinto grado di autonomia. Infine, il distinguo con le autorità amministrative indipendenti è rinvenibile nelle diverse funzioni che esercitano: le agenzie non svolgono, in genere, funzioni di regolazione, non tutelano interessi individuali o collettivi nei confronti di poteri economici né sono titolari di potestà normative e quasi-giurisdizionali.

Pertanto, si può concludere che le agenzie rientrano “nella più ampia categoria degli enti pubblici e, in particolare, sono enti non territoriali e non economici, a struttura istituzionale, dotati di autonomia funzionale per lo svolgimento di attività tecniche”³.

Le agenzie, intese come “uffici dell'organizzazione del governo, esterni e alternativi rispetto agli uffici ministeriali, sottoposti all'indirizzo politico e alla vigilanza dell'amministrazione di riferimento, costituiti per l'esercizio di funzioni amministrative (tecniche e operative) cui sono riconosciute autonomie normative e organizzatorie per la funzionale gestione dei compiti affidati”⁴, costituiscono uno strumento adatto alle esigenze di riforma del nostro sistema amministrativo. In altri termini, l'utilizzo del modello per agenzie facilita la trasformazione del modello ministeriale tradizionale nella prospettiva del decentramento dei poteri e della sempre più accentuata integrazione fra le amministrazioni nazionali e quelle comunitarie.

L'attuazione concreta di un cambiamento così complesso e profondo implica l'avvio di un articolato percorso di decentramento funzionale, la cui riuscita è intimamente connessa alla capacità di ridisegnare e interpretare il nuovo ruolo che compete al ministero da un lato, alle agenzie dall'altro. La riforma in esame, pur mantenendosi coerente con tale impostazione e, per certi versi, accentuandone i principi di distinzione tra responsabilità d'indirizzo e responsabilità di gestione, presenta ulteriori elementi di novità e complessità.

Quanto al primo aspetto, si fa riferimento alle modalità di regolazione dei rapporti tra ministero ed agenzia in termini quasi-contrattuali, ossia mediante una *convenzione*, che lega esplicitamente l'assegnazione di risorse ai risultati da raggiungere e la quota incentivante ai risultati raggiunti.

L'incremento del livello di complessità è un'inevitabile conseguenza dell'introduzione di elementi eterogenei nell'amministrazione ministeriale, che richiedono differenti capacità e strumenti di coordinamento e controllo. Basti pensare al problema dell'integrazione dei

3. Arena G., voce “Agenzia amministrativa”, in *Enciclopedia Giuridica Treccani*.

4. Merloni F., *Il nuovo modello di agenzia nella riforma dei ministeri*, in “Diritto pubblico”, 1999, fasc. 3 (dicembre), pp. 717-763.

flussi informativi tra differenti elementi del sistema, ciascuno sempre più organizzato secondo logiche e modelli differenti. Ad esempio, non solo le agenzie fiscali adottano una contabilità di tipo civilistico, il che costituisce già un elemento di discontinuità con la restante parte dell'amministrazione finanziaria, ma, godendo di autonomia, svilupperanno ciascuna il proprio sistema informativo, se non proprio in maniera indipendente, quanto meno con delle peculiarità in relazione alle specificità dei propri fabbisogni informativi.

Le caratteristiche intrinseche dell'agenzia, quale unità organizzativa, rendono l'adozione di tale soluzione rispondente ad alcune delle finalità perseguite nel processo di riforma dell'amministrazione centrale dello Stato. È peraltro evidente che il modello di amministrazione per agenzie, per quanto sia sviluppato nella realtà organizzativa dell'ordinamento, non trova, nello stesso, una compiuta disciplina legislativa, quanto piuttosto sembra trarre ispirazione dalle esperienze maturate in altri paesi europei ed extraeuropei.

L'introduzione anche nel nostro ordinamento di "agenzie", infatti, più che aspirare alla definizione di un modello unitario, sembra essere stata la risposta a specifiche esigenze, nate nel corso del tempo⁵.

1.4 Le agenzie fiscali nel contesto dell'amministrazione finanziaria

Per l'amministrazione finanziaria, ancor prima della confluenza nel Ministero dell'economia e delle finanze, come per le altre amministrazioni successivamente interessate dalla riforma, una delle linee portanti del processo di riorganizzazione è consistita nell'identificazione delle attività da cui dipende l'assolvimento della *mission*, intesa come ruolo e insieme dei compiti strategici dell'istituzione. Sul modello della esperienza "*next steps*" britannica, si è deciso di riallocare le funzioni attribuite alla "vecchia" struttura ministeriale, precedentemente organizzata secondo una logica funzionale o secondo altre forme di specializzazione tecnica o per settori di intervento. A tale innovazione risponde l'esigenza di creare nuovi assetti organizzativi fondati su funzioni omogenee che possano apportare vantaggi dal punto di vista del controllo dei costi e delle modalità di gestione delle attività. In tale ottica, all'amministrazione "centrale" spettano compiti di indirizzo, programmazione, coordinamento e sviluppo, mentre a quella "tecnico-operativa" (agenzie e strutture assimilabili) è attribuita autonomia funzionale, organizzativa, amministrativa e finanziaria. Si tratta, in sostanza, di adeguare i modelli organizzativi dell'intera amministrazione finanziaria alle esigenze di maggiore efficienza, migliore qualità dei servizi e funzionalità, in parallelo allo sforzo di ammodernamento del sistema fiscale italiano.

Tre sono i fattori di spinta fondamentali della riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria:

1. impiego di tecnologie avanzate, risorse umane qualificate ed efficaci e flessibili strumenti operativi;

5. Per un'analisi degli elementi comuni e determinanti dei modelli per agenzie più noti in campo internazionale, si rinvia ai riferimenti bibliografici riportati in fondo al testo.

2. importanza della “questione fiscale”, anche alla luce dei nuovi scenari di federalismo fiscale (sistema di rapporti tra singole autonomie ed Unione Europea);
3. lotta all'evasione e incremento dell'equità fiscale.

1.4.1 Evoluzione legislativa e suoi riflessi organizzativi

La legge n. 358/91 costituisce una prima grande riforma del dicastero finanziario: tale norma ridisegnava quelli che dovevano essere i principi generali di funzionamento e gli obiettivi dell'amministrazione finanziaria. Essa, puntando su concetti quali la flessibilità delle strutture, l'autonomia funzionale e lo snellimento delle procedure, delineava azioni volte alla ricerca di una maggiore produttività dei servizi, alla semplificazione e trasparenza dei rapporti con i contribuenti ed infine all'armonizzazione del sistema tributario italiano con quello degli Stati appartenenti all'Unione Europea. Relativamente alla volontà di semplificare i rapporti con i contribuenti e di aumentare la trasparenza dell'azione amministrativa, si segnala l'istituzione dell'Ufficio per lo sviluppo della coscienza civica e per l'informazione del contribuente, pienamente operativo a partire dal mese di marzo 1993, che si poneva quale interfaccia tra il fisco ed il cittadino, in modo da rendersi partecipe delle sue esigenze e farle pervenire all'interno dell'amministrazione. Analizzandole su un piano operativo, le misure che scaturivano dalla norma in questione erano di due tipi:

- a) si doveva prestare più attenzione alla modulistica ed ai criteri formali e sostanziali secondo i quali essa era strutturata. A tal fine venne istituita la consulta dei contribuenti, organismo permanente con il compito, ad esempio, di sostituire le parole di più difficile comprensione oppure di eliminare, per quanto possibile, i riferimenti normativi;
- b) si doveva assolvere alla funzione di aiutare concretamente i contribuenti nella dichiarazione dei redditi e, più in generale, nelle “pratiche” legate al fisco. Tra le misure a tal riguardo vanno menzionati quegli strumenti (il Vademecum del contribuente, la Guida del contribuente e la news letter Fisco notizie) volti ad aiutare il contribuente nella comprensione delle problematiche fiscali. Al fine di aumentare i flussi comunicativi con il cittadino, videro la luce anche le prime sperimentazioni degli sportelli telematici self-service, della casella postale e del numero verde.

È con la L. 59/97, che ne pone i principi, ed il decreto delegato di attuazione, D.Lgs. n. 300 del 9 giugno 1999 sulla razionalizzazione, il riordino e la funzione dei ministeri, che si vara la seconda grande riforma, con l'istituzione delle agenzie fiscali ed il riordino dell'amministrazione centrale dello Stato.

Tale disegno organizzativo propone una struttura dipartimentale agile e snella, alla quale affidare solo i compiti di elaborazione di politiche fiscali, di indirizzo, di monitoraggio e controllo dell'attività gestionale, funzione, quest'ultima, interamente demandata alle agenzie. Si è voluto, in pratica, accorpare le funzioni per “aree compatte” di attività. I rapporti tra Ministro ed agenzia sono strutturati in modo da

formalizzare, attraverso una relazione di collaborazione/contraddittorio, gli obiettivi della gestione ed i relativi vincoli economici. Il documento di indirizzo redatto dal ministro e la convenzione stipulata tra quest'ultimo ed il direttore dell'agenzia costituiscono, a tal riguardo, i momenti più significativi di un processo di pianificazione strategica del cambiamento che vede impegnate, nei rispettivi ruoli, le due parti. Le agenzie sono dotate del massimo possibile di autonomia gestionale, organizzativa e contabile: a tali "dimensioni di autonomia" corrisponde la piena responsabilità per i risultati conseguiti in rapporto alle risorse impiegate. Occupa un posto di fondamentale importanza anche l'acquisizione di un appropriato livello di autonomia nella gestione del personale attraverso cui poter utilizzare risorse ad elevata qualificazione, definire i processi di formazione, individuare trattamenti economici legati ad adeguati sistemi di valutazione e di incentivi. Lo sviluppo di un adeguato sistema di controllo della gestione e di specifici indicatori diviene un logico corollario, ma soprattutto un requisito necessario per una conduzione pienamente manageriale ispirata a criteri di efficienza, efficacia ed economicità.

1.4.2 Il decentramento operativo e l'autonomia della gestione

Il nuovo assetto dell'amministrazione finanziaria è basato su un criterio di netta separazione tra la responsabilità politica, di indirizzo e controllo e le responsabilità gestionali ed operative: "l'amministrazione per agenzie" (utilizzata peraltro anche nel Regno Unito, in Nuova Zelanda ed in alcuni stati USA), contrapposta a quella più burocratica "per ministeri" è caratterizzata dalla ricerca di un elevato grado di efficienza, efficacia, managerialità, flessibilità e trasparenza.

Amministrare per agenzie significa:

- modificare ed innovare tanto il funzionamento delle strutture, quanto i meccanismi decisionali e le prassi operative;
- sviluppare nuovi metodi di lavoro e nuove competenze;
- avviare un cambiamento di mentalità, tecniche di management e comunicazione.

Le Agenzie dell'amministrazione finanziaria sono quattro:

- 1. Agenzia delle entrate**, alla quale sono affidati la gestione delle imposte dirette e dell'IVA, ed avente il compito di massimizzare il grado di adesione, da parte del contribuente, agli obblighi fiscali;
- 2. Agenzia delle dogane**, la cui missione è riscuotere i diritti doganali, applicare la fiscalità interna negli scambi internazionali, gestire le accise nonché i laboratori chimici delle dogane;
- 3. Agenzia del territorio** che sviluppa competenze in materia di conservatorie dei registri immobiliari, di servizi geotopocartografici e di catasto; sul piano strettamente fiscale si occupa delle imposte di registro sugli atti immobiliari;
- 4. Agenzia del demanio**, cui sono state trasferite le funzioni relative alla gestione degli immobili che rientrano nel demanio e nel patrimonio dello Stato, nonché le attività di valutazione estimativa compiute dagli uffici erariali.

Il modello “per agenzie”, orientato verso un processo di decentramento operativo, è accompagnato da maggiore flessibilità ed indipendenza organizzativa e lavorativa delle strutture periferiche. Allo stesso tempo, viene affermato un modello di amministrazione nel quale la vicinanza del cittadino ai centri decisionali è ritenuta condizione essenziale affinché l’efficienza e l’efficacia dell’azione amministrativa siano massimizzate. In altre parole, la spinta verso il decentramento segue una logica di alleggerimento del processo decisionale, rinviando così quanto più possibile scelte e decisioni al luogo più prossimo alla sede di esecuzione.

La forma organizzativa adottata, relativamente all’Agenzia delle entrate, delinea tre livelli di amministrazione (Agenzie, Direzioni regionali ed Uffici locali) aventi ognuno specifiche funzioni e competenze: il centro (Direzioni centrali ed Agenzia) è la sede per la definizione degli obiettivi generali e per la scelta delle strategie da adottare, conservando sostanzialmente un ruolo di vertice di una gerarchia burocratica.

Le Direzioni regionali, individuate come livello gerarchico intermedio, assumono un’importanza rilevante dal momento che sono queste le strutture che ricevono le direttive dal centro e che costituiscono l’elemento propulsore del processo di attuazione delle scelte strategiche: esse sono, infatti, il luogo dove vengono “metabolizzati” e tradotti in sotto-obiettivi gli obiettivi generali e dove si individuano a livello territoriale i risultati attesi dell’azione amministrativa. Le Direzioni regionali rappresentano anche l’elemento di connessione tra le strutture centrali ed il livello operativo locale, svolgendo un’azione di coordinamento, informazione e vigilanza.

Agli Uffici locali spetta, infine, l’espletamento delle attività più strettamente operative, rapportandosi quotidianamente con i contribuenti.

Il riconoscimento dell’autonomia gestionale implica la definizione di regole più flessibili per assicurare al management maggiore libertà nelle proprie scelte e quindi migliori capacità operative; nello stesso tempo, la medesima autonomia di gestione salvaguarda l’agenzia da indebolimenti nella catena di responsabilità provocata da eventuali interferenze esterne.

L’Agenzia delle entrate, nella veste giuridica di ente pubblico non economico, infatti, è caratterizzata da un elevato livello di:

- autonomia organizzativa, tesa a garantire flessibilità e tempestività delle scelte manageriali;
- autonomia contabile e di bilancio. L’agenzia è tenuta a redigere, secondo i criteri contabili di tipo civilistico, un proprio bilancio di esercizio, ma è tenuta anche a predisporre un prospetto di raccordo tra tale documento di sintesi ed il rendiconto proprio della contabilità dello Stato;
- autonomia gestionale, nel senso che il management, tenendo conto degli indirizzi e dei vincoli espressi in convenzione, può adottare le scelte operative e “governare” le risorse strumentali alla gestione senza interferenze esterne e con un sistema orientato alla verifica dei risultati piuttosto che al mero riscontro formale delle procedure;

- autonomia nel reperimento, nella gestione e nell’incentivazione del personale, nonché nella definizione dei processi di formazione.

Lo strumento attraverso il quale si esplica e si garantisce l’autonomia è, principalmente, lo statuto. Il grado di autonomia di cui l’Agenzia gode, assume rilievo anche nei rapporti con altre strutture centrali dello Stato, ad esempio il ministero dell’economia e delle finanze e la Corte dei Conti.

Con l’avanzare del processo di riconoscimento di autonomia e responsabilità alla dirigenza, in special modo a quella locale, è chiesto di acquisire una nuova e più elevata qualificazione professionale: le direttive emanate dai vertici si presentano meno vincolanti in merito alle procedure da seguire per esplicitare l’attività amministrativa e meno dense di istruzioni operative; cresce l’enfasi sulle performance e sugli obiettivi da raggiungere.

Come facilmente deducibile, l’asse attorno al quale ruota il rapporto tra ministero ed agenzia è costituito da un processo di pianificazione e controllo strategico attraverso il quale cerca di conciliare, insieme all’autonomia della gestione dell’agenzia, i relativi poteri della struttura ministeriale. Sempre in tema di controlli, ma questa volta “di carattere gestionale”, è sempre la Convenzione la cartina di tornasole dell’operato della struttura agenziale in quanto documento ove sono formalizzati gli obiettivi da raggiungere a fronte delle risorse (economiche ed umane) di cui l’agenzia può disporre. Di nuovo emerge l’importanza della funzione acquisita dalla dirigenza, che è chiamata ad assicurare il raggiungimento degli obiettivi assegnati alle strutture delle quali essa è responsabile, obiettivi definiti in base a standard determinati⁶.

6. Il sistema, teso ad offrire ai dirigenti ampi margini di discrezionalità sulle modalità di raggiungimento degli obiettivi, lascia gli stessi esposti al rischio di non conseguire i risultati. Ampia rilevanza assume, allora, l’adozione di metodologie di controllo volte ad evitare che la dirigenza sia indotta ad assumere posizioni difensive: si deve evitare, insomma, che le azioni di coloro i quali sono tenuti a prendere le decisioni siano troppo ostacolate dalla “paura” di non raggiungere gli standard stabiliti, oppure che l’essere considerati responsabili per i risultati conseguiti non sia opportunamente bilanciato da riconoscimenti per aver tentato nuovi corsi d’azione rispondenti ai condizionamenti ed alle caratteristiche dei contesti di riferimento. Ciò convergerebbe verso un ripiegamento su condizioni e modi di operare che si vuole ormai superare, lasciando così la dirigenza “a cavallo” tra la forza di attrazione della managerialità e quella della ricerca delle certezze burocratiche.

1.5 Le funzioni dell’Agenzia delle entrate

L’istituzione dell’Agenzia delle entrate risponde all’esigenza di realizzare quello che può essere definito, senza alcun dubbio, uno degli obiettivi primari della nuova amministrazione finanziaria, ovvero il conseguimento del massimo e puntuale adempimento degli obblighi fiscali da parte dei contribuenti. Essa, nel perseguimento della propria missione e dei propri scopi istituzionali esercita, in particolare, le seguenti funzioni ed attribuzioni:

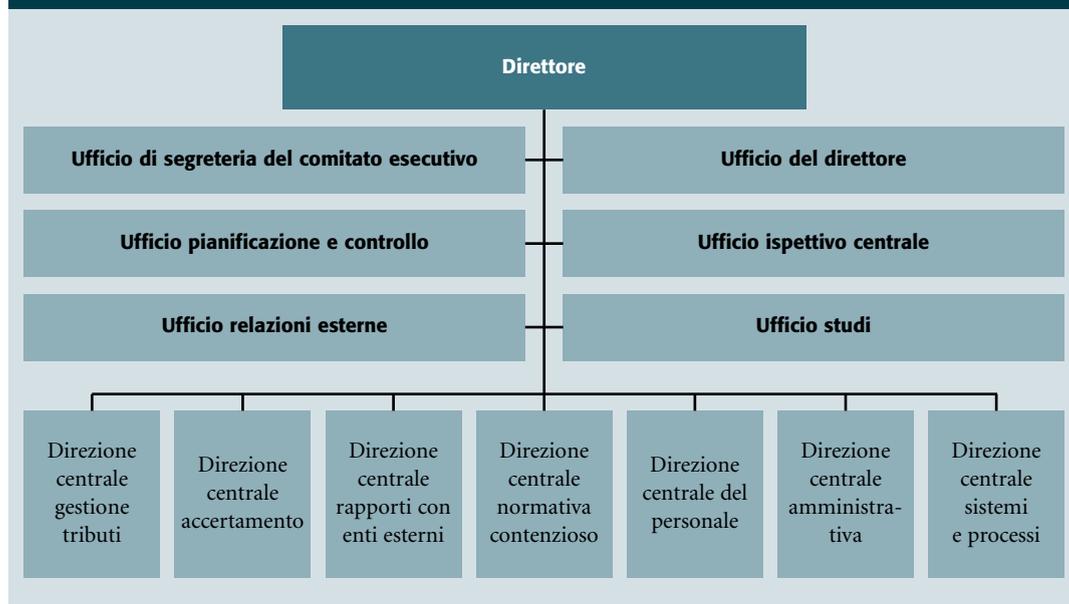
- a) assistenza ai contribuenti, tutelando l’informazione, semplificando gli adempimenti e fornendo servizi di consulenza ai contribuenti ed agli altri enti coinvolti nel sistema della fiscalità;
- b) riscossione dei tributi, attraverso un’efficace gestione dell’archivio delle dichiarazioni, delle operazioni di riscossione e dei rimborsi ai contribuenti, di un adeguato controllo sulla regolarità e tempestività della messa a disposizione delle risorse finanziarie acquisite per l’erario e gli altri enti impositori, infine del controllo sull’operato dei concessionari e degli intermediari;
- c) contrasto dell’evasione fiscale, garantendo le attività di controllo e di verifica e la riduzione della conflittualità;

- d) direzione dei servizi relativi ai giochi, compresi i concorsi pronostici, le scommesse, il lotto e le lotterie;
- e) fornitura di servizi, nella materia di competenza, ad altri enti, sulla base di disposizioni di legge o di rapporti convenzionali.

1.5.1 Organi e struttura

L'agenzia ha un *Direttore*, che esercita le funzioni di direzione generale, e un *Comitato direttivo* composto da sei membri, tra i quali il direttore che lo presiede, designati dal Consiglio dei Ministri su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze. Ulteriore organo è il *Collegio dei revisori dei conti* (i cui membri sono confermabili una sola volta) che controlla l'amministrazione e vigila sul rispetto della legge e dello statuto; tutti gli incarichi hanno durata massima di cinque anni.

Figura 1 - Organigramma Agenzia delle entrate

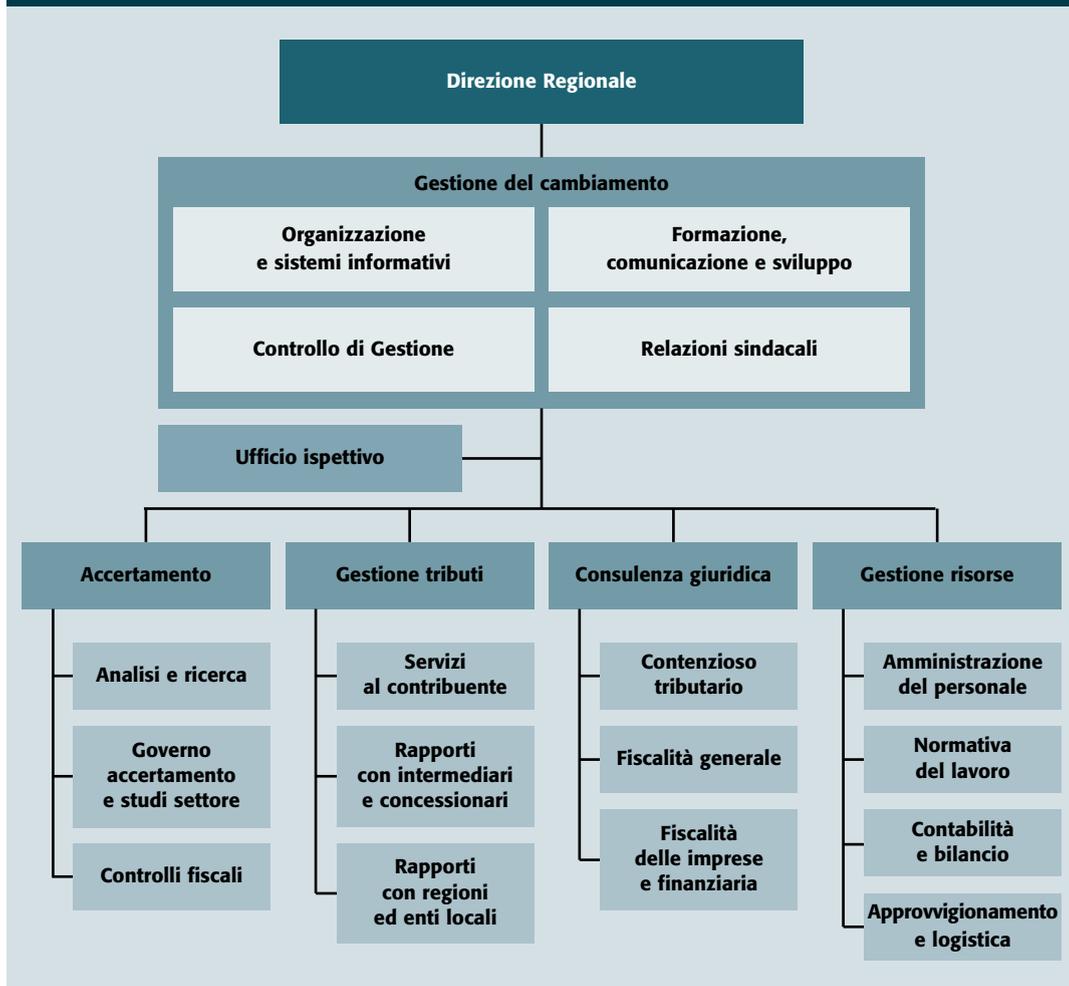


Il direttore rappresenta l'agenzia, la dirige e ne è il responsabile. Egli svolge inoltre quei compiti che non sono espressamente assegnati dalle disposizioni di legge e dallo statuto ad altri organi.

Al comitato direttivo, invece, è assegnato il compito di valutare le scelte strategiche aziendali ed esprimere il proprio parere nei modi previsti dal decreto istitutivo e dallo statuto. Esso si riunisce su convocazione del direttore ogniqualvolta egli lo ritenga opportuno (e comunque almeno quattro volte l'anno) deliberando su questioni inerenti lo statuto, i regolamenti, gli atti generali che regolano il funzionamento dell'agenzia, i bilanci preventivi e consuntivi ed i piani aziendali.

Il collegio dei revisori dei conti, cui sono attribuite le consuete competenze in materia di regolarità amministrativa e contabile, è con-

Figura 2 - Organigramma di una Direzione Regionale delle Entrate



vocato dal presidente, su richiesta dei componenti, ogni volta lo ritenga necessario (e comunque almeno ogni trimestre).

A livello centrale, l’Agenzia comprende sette strutture di *line* (Direzioni centrali) e quattro uffici di *staff* alle dipendenze del Direttore dell’Agenzia⁷.

1.5.2 Le Direzioni regionali delle entrate

Tra gli obiettivi che si vogliono realizzare con la nuova organizzazione “per agenzie”, assumono particolare rilevanza quello di potenziare l’accertamento e quello di “rinnovare” il rapporto tra il contribuente ed il fisco.

Si consolida così l’esigenza di un’amministrazione finanziaria in cui i centri decisionali siano quanto più possibile collocati vicino al cittadino allo scopo di massimizzare l’efficienza e l’efficacia dell’azione amministrativa e la spontanea adesione agli obblighi tributari da parte del contribuente. In questo modello la Direzione regionale delle entra-

7. Per le attribuzioni dei singoli Uffici e Direzioni centrali si rinvia all’Appendice.

te (d'ora in poi, per brevità, DRE) occupa un ruolo centrale, in quanto struttura chiamata a coordinare e controllare l'operato delle unità amministrative dislocate nel proprio territorio e da essa dipendenti⁸.

Alla DRE spetta quindi il compito di pianificare e controllare l'attività operativa svolta dagli uffici periferici ad essa sottoposti, assicurando l'efficienza dell'azione amministrativa nel proprio territorio e pianificando i controlli verso i contribuenti secondo le peculiari caratteristiche socioeconomiche del territorio di competenza. Essa garantisce anche agli uffici gerarchicamente sottostanti un'adeguata dotazione di risorse, svolgendo una politica attiva del personale e nella valutazione dell'operato degli impiegati e della dirigenza "periferica".

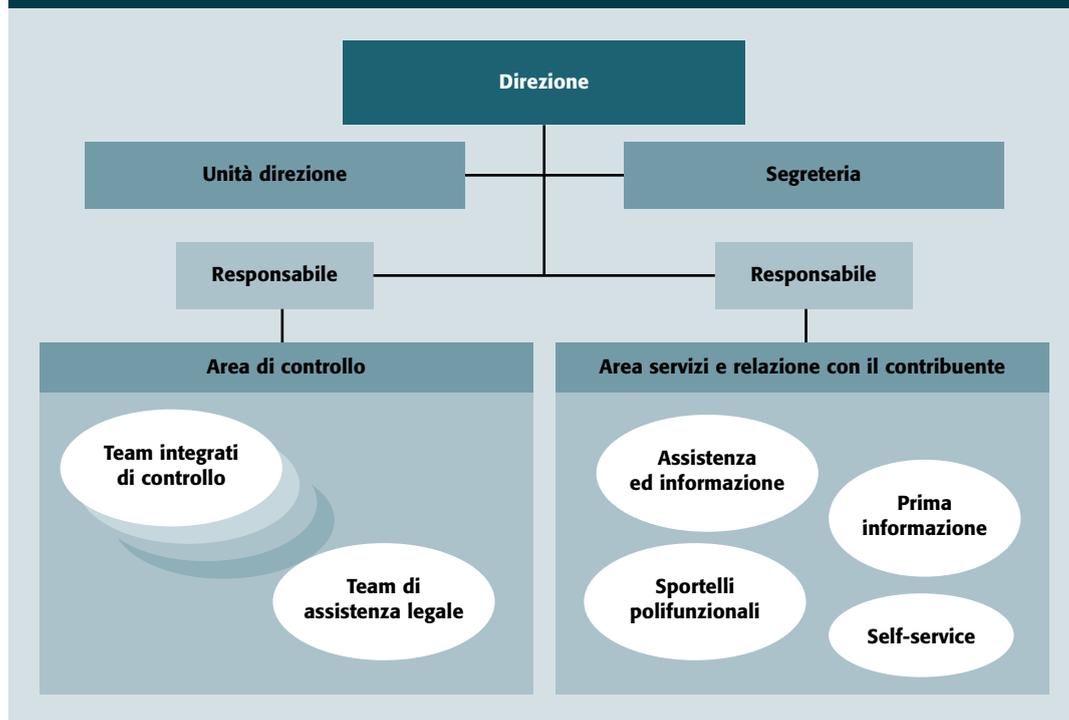
La struttura organizzativa interna delle DRE si articola in cinque aree funzionali (a fronte dei precedenti otto servizi nelle regioni più grandi) ed un ufficio ispettivo.

La prima area è di staff al Direttore regionale e comprende le funzioni inerenti alla gestione del cambiamento: essa si occupa dell'esplorazione di funzioni quali lo sviluppo organizzativo, il presidio dei sistemi informativi, la formazione, lo sviluppo delle risorse umane, la comunicazione interna, il controllo di gestione e le relazioni sindacali.

Le restanti quattro aree riguardano la consulenza giuridico-fiscale, l'accertamento, le attività operative di servizio ai contribuenti ed agli organismi esterni e, infine, l'amministrazione delle risorse umane, strumentali e finanziarie.

8. Questa impostazione, che si incentra su un'ampia autonomia della DRE non dovrebbe essere dissimile a quella da adottare per altri settori dell'attività pubblica.

Figura 3 - Organigramma di un Ufficio Locale delle entrate



Il mutamento organizzativo si riflette anche sulle posizioni dirigenziali, che sono state determinate tenendo conto non più soltanto del numero e della dimensione degli uffici operanti sul territorio, ma anche di altri elementi quali le caratteristiche economico-sociali di ciascun territorio di pertinenza e, quindi, delle conseguenze sulla difficoltà dell'azione di accertamento.

1.5.3 Gli Uffici locali delle entrate

Agli Uffici locali (d'ora in poi, per brevità, UL) sono affidate le funzioni propriamente operative, in specie quelle di accertamento, liquidazione e controllo d'imposta. A seguito della riorganizzazione e, più in particolare, all'implementazione dei nuovi sistemi informativi, incentrati sull'acquisizione ed il trasferimento delle informazioni direttamente in formato elettronico (*dichiarazioni telematiche*), gli UL hanno acquisito molte delle funzioni già di competenza dei Centri di Servizio, strutture non più previste nell'organigramma dell'agenzia. Alcune funzioni relative all'elaborazione centralizzata delle informazioni sono state attribuite ai due Centri Operativi di Pescara e Venezia, dipendenti direttamente dalla Direzione Centrale "Gestione Tributi", presso i quali sono attivati anche i Centri di Assistenza Telefonica, qualificati Uffici di livello dirigenziale.

2. L'introduzione di logiche di programmazione e controllo nell'amministrazione centrale

2.1 Programmazione per obiettivi e nuovi modelli di accountability

Lo stato di difficoltà della pubblica amministrazione (d'ora in poi, per brevità, PA) italiana all'interno di un contesto sociale e produttivo caratterizzato da una crescente dinamicità ha avuto i suoi sintomi più evidenti nella dilatazione delle diseconomie, del debito pubblico e nella sostanziale incapacità del *sistema PA* di affermarsi come fattore di sviluppo del Paese. Queste modificazioni di contesto, unitamente agli impegni comunitari derivanti dal processo di unificazione europea, hanno favorito l'avvio di un ampio e radicale processo di trasformazione che ha nei principi chiave del New Public Management il suo framework teorico di riferimento per la modernizzazione dei lineamenti organizzativi e di funzionamento della pubblica amministrazione¹.

La riforma avviata agli inizi degli anni '90 ha delineato nuove regole in materia di organizzazione e gestione degli organismi pubblici, perseguendo l'obiettivo di ridisegnare i modelli gestionali coerentemente con l'affermazione del risultato e della sua ottimizzazione quale unità di misura e principio di legittimazione dell'azione pubblica.

All'interno di un processo di cambiamento così radicale ed innovativo, il ruolo dell'ordinamento è stato quello di indurre una convergenza dei processi e dei comportamenti gestionali verso logiche manageriali fondate su sistemi di pianificazione, programmazione e controllo che si realizzano a livello strategico e gestionale, coordinandosi e completandosi. Tali sistemi si qualificano come strutture dinamiche pluridimensionali che hanno nella loro dimensione organizzativa e culturale i fattori critici dai quali dipende l'efficacia e la funzionalità concreta del complesso. In questi termini, l'abbandono di modelli di amministrazione burocratica e il passaggio verso logiche di gestione che siano in linea con la natura aziendale delle istituzioni pubbliche hanno il presupposto della loro concreta realizzazione nel cambiamento della cultura e della professionalità dei soggetti che vi operano².

La realizzazione e l'utilizzo di sistemi di misurazione della performance costituisce oggi uno strumento fondamentale per verificare il raggiungimento degli obiettivi prefissati, per la piena giustificazione del prelievo ed impiego di risorse pubbliche a tali fini.

1. Talbot C., Daunton L., Morgan C., *Measuring performance of Government departments – International developments*, 2001.

2. Sulla cultura aziendale e sulla necessità di ripensare costantemente gli strumenti contabili utili per verificare il raggiungimento degli obiettivi che l'ambiente sociale, evolvendosi, implicitamente assegna alle unità economiche che in esso operano, si legga G. Catturi, *La teoria dei flussi e degli stocks ed il sistema dei valori d'impresa*, Cedam, Padova, 1994.

La valutazione della performance dell'amministrazione si pone come momento finale dei processi di pianificazione e programmazione caratterizzandosi come "prodotto" del sistema informativo dei controlli che il decreto n. 286/99 distingue opportunamente in strategico e di gestione. La distinzione delle diverse tipologie di controllo ha il pregio di definirne con maggiore correttezza i lineamenti organizzativi, attribuendone la responsabilità esecutiva a distinte unità organizzative. Tuttavia, solo la piena assimilazione dei profili di natura sostanziale del controllo di gestione (d'ora in poi, per brevità, CdG) può evitare il potenziale rischio implicito nell'introduzione di innovazioni per via normativa, ovvero quello di un'applicazione formale e burocratica delle disposizioni di legge e di un'impropria omogeneizzazione dei sistemi di gestione all'interno di realtà amministrative molto diverse.

Nel soffermarci sull'introduzione di sistemi di programmazione e controllo (d'ora in poi, per brevità, PeC) all'interno dell'amministrazione finanziaria sarà inevitabile richiamare i diversi cambiamenti che mirano a ridefinire i profili istituzionali, organizzativi, strutturali, contabili e gestionali dell'intero settore della PA centrale.

Come detto, la questione centrale attiene al tema della misurazione della performance: da ciò, la necessità di riprogettare i sistemi informativi con la finalità di garantire alla dirigenza, ma non solo, una diversa, più ampia e dettagliata, consapevolezza degli andamenti gestionali. Si tratta quindi di intervenire contestualmente sui differenti momenti della produzione dei dati gestionali, sul loro utilizzo a supporto dei processi decisionali per il miglioramento continuo della gestione, sulla valutazione degli effetti connessi al loro utilizzo.

Figura 1 - La misurazione della performance



Il grafico in figura n.1 ci induce ad alcune riflessioni che riteniamo siano di estremo ausilio per chi, all'interno o all'esterno dell'amministrazione, ha il compito o di verificare in che misura siano stati concretamente implementati i principi del nuovo management pubblico o di "guidare" la sua introduzione. In tal senso, l'adeguamento dei sistemi informativi e l'adozione di software a supporto di sistemi di PeC costituisce soltanto il passo iniziale di un processo articolato e complesso. La

produzione del dato gestionale rilevante ai fini della programmazione e del monitoraggio delle attività mette a disposizione dell'*utilizzatore* un potenziale informativo destinato a rimanere tale in assenza di cultura e competenze tecniche che permettano il positivo inserimento del dato all'interno degli algoritmi decisionali del manager pubblico. Inoltre, la produzione di dati senza il loro utilizzo risolve il sistema di controllo in un sistema burocratico della cui esistenza sono a conoscenza soltanto le unità di staff per il CdG. Un forte sostegno dei più alti vertici politici e dirigenziali, così come la realizzazione di iniziative formative a favore di dirigenti e funzionari sono indispensabili per ridurre, all'interno di termini *fisiologici*, i tempi di "assimilazione" e di apprendimento di strumenti e logiche operative innovative. Accertata la graduale maturazione delle capacità della dirigenza di tradurre in miglioramenti effettivi i benefici potenziali offerti dal sistema di controllo, il processo di istituzionalizzazione del modello aziendale può ritenersi concluso nel momento in cui si è grado di apprezzare e, laddove possibile, quantificare i benefici effetti del cambiamento. La strumentazione tecnica del CdG consente, infatti, analisi perfettamente in linea con le esigenze informative implicite nella riforma del modo di operare della PA. Ad esempio, la crescente tensione verso l'esternalizzazione di alcuni servizi è destinata a trovare la sua giustificazione (o non giustificazione) nella conoscenza approfondita dei profili economici dell'operazione, conoscenza che soltanto gli strumenti del CdG possono garantire.

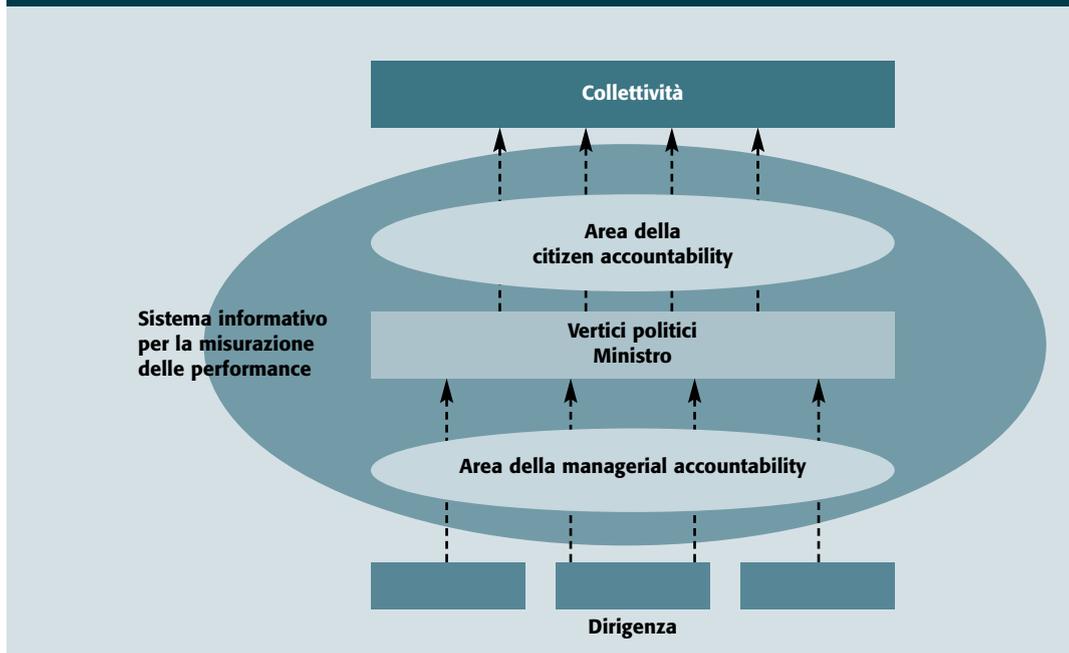
Il sistema di PeC emerge così nella sua veste di strumento *multipurpose*: l'utilizzo della misurazione della performance assume rilievo non soltanto negli ambiti interni della gestione dell'ente e si rivela strumentale alla migliore soddisfazione degli obblighi di external accountability (controllo sociale-democratico) e management accountability.

La centralità del tema della misurazione della performance quale punto di convergenza e di sovrapposizione di tutte le innovazioni implicite nello sviluppo di sistemi di gestione secondo criteri economico aziendali esalta la necessità di un approccio riformistico di ampia portata. I lineamenti del nuovo framework gestionale che si vuole istituzionalizzare sono a nostro avviso presenti, seppur in forma implicita e, a volte, disorganica, all'interno della legislazione vigente.

L'affermazione di modelli di PeC *result oriented*, pur implicando di per se un radicale ripensamento delle metodologie di formulazione dei prospetti contabili di previsione e delle logiche di controllo, deve comunque essere inserita all'interno di una riforma sistemica rispetto alla quale il CdG rappresenta un aspetto specifico e intimamente connesso alle altre dimensioni della trasformazione in atto.

Sebbene il presente contributo non intenda fornire una descrizione dell'intero percorso riformistico, nel prosieguo della nostra analisi sarà inevitabile, perché opportuno, cogliere gli elementi di convergenza e continuità che collegano, in una prospettiva di complementarità e comunione di fini, l'introduzione della direttiva generale sull'azione amministrativa, la riforma del bilancio dello Stato, l'introduzione della contabilità economica-analitica per centri di costo (d'ora in poi, per brevità, CoAn) e del bilancio economico (budget), la riforma della dirigenza

Figura 2 - Misurazione della performance e accountability



3. Il concetto di “render conto” è lo stesso noto nei paesi di cultura anglosassone con il termine di accountability. Il principio contabile n° 1 “Objectives of Financial Reporting”, emanato dal Governmental Accounting Standard Board nel 1992, afferma che: “Accountability requires governments to answer to the citizenry – to justify the raising of public resources and the purposes for which they are used. Governmental accounting is based on the belief that the citizenry has a “right to know”, a right to receive openly declared facts that may lead to a public debate by the citizenry and their elected representatives. Financial reporting plays a mayor role in fulfilling government’s duty to be publicly accountable in a democratic society”. Sull’argomento si veda inoltre Helgason S. *Towards performance based accountability*, OECD, Parigi, 1997.

pubblica, la riorganizzazione dei controlli interni con la distinzione delle tre forme di controllo sui risultati, quello direzionale (o di gestione), quello strategico e la valutazione della dirigenza, il riordino dell’amministrazione centrale, la costruzione di un nuovo rapporto tra la collettività e le istituzioni deputate alla cura dei suoi interessi.

Collocandoci in una prospettiva che permetta di far emergere la finalità ultima della riforma, apparirebbe con assoluta evidenza come quest’ultima sia sintetizzabile nella volontà (e nella necessità) di ripensare il principio di *public accountability* e, soprattutto, le forme in cui tale obbligo di rendicontazione debba essere soddisfatto³. Il tema più importante è rappresentato dallo sforzo, a volte esplicito, altre volte implicito, di abbandonare logiche di *compliance based accountability* per accogliere modelli di accountability fondati sui risultati tangibili dell’amministrazione pubblica e sulla capacità concreta di “realizzare” attraverso il suo operato le finalità istituzionali che ne legittimano l’esistenza e la delega di poteri e risorse. Il riconoscimento di come la legalità e la regolarità amministrativa del pubblico operare non garantisca la sua efficacia sociale implica necessariamente l’abbandono di quei modelli di amministrazione ad orientamento giuridico – formale (law driven) che promuovono il rispetto della norma quale unico criterio di legittimazione e valutazione della bontà dell’azione amministrativa. Ecco quindi l’imprescindibile affermazione di modelli di *result based accountability* che pongono i criteri di efficienza, efficacia ed economicità quali parametri fondamentali per la misurazione della performance dell’azienda pubblica e che esigono per tali finalità l’adozione di modelli di gestione aziendale.

Le riflessioni ora esposte si fondano su una considerazione che solo da alcuni anni è ampiamente condivisa: ci riferiamo al riconoscimento di come i principi fondamentali dell'economia aziendale e delle discipline ad essa riconducibili, non semplicemente possano, ma più fermamente debbano trovare puntuale applicazione nelle aziende di ogni tipo, cioè in qualsiasi *istituto economico che, per il soddisfacimento dei bisogni umani ordini e svolga in continua coordinazione la produzione, o il procacciamento o il consumo della ricchezza*. Il carattere aziendale dell'amministrazione pubblica è evidente se ne consideriamo la responsabilità di curare gli interessi, di soddisfare le esigenze della collettività e quindi di essere efficace, se pensiamo a come praticamente la totalità dei compiti da essa svolti richieda la coordinazione di molteplici fattori produttivi, il cui impiego efficiente ben si concilia con i valori di socialità che sempre dovrebbero caratterizzare l'operato pubblico.

L'amministrazione dei bisogni della collettività per essere efficace deve possedere un grado di dinamicità adeguato a quello del tessuto sociale in cui si svolge. Anche sotto questo profilo la realtà italiana si presentava, e in molti casi si presenta ancora, molto carente. La rigidità e la staticità che caratterizza l'organizzazione ed il funzionamento del nostro sistema amministrativo è riconducibile alla rigidità della cultura burocratica che la pervade ad ogni livello, decisionale ed operativo. In tal senso, l'aziendalizzazione dei modelli di direzione assolve lo scopo di ri-orientare l'azione dell'amministrazione pubblica coerentemente con le sue finalità, guidandola e coniugandola con i "valori" di efficienza ed efficacia.

L'affermazione di nuovi criteri di valutazione della performance dell'azienda pubblica e di modelli gestionali coerenti con gli stessi pone in risalto l'imprendibilità di alcuni cambiamenti innovativi, quali quelli utili a:

- ricondurre all'interno di una logica unitaria di orientamento agli obiettivi (*objectives driven planning*) i processi di formulazione del bilancio dello Stato, la formulazione delle direttive annuali del ministro ed i sistemi di programmazione ed assegnazione di risorse ed obiettivi subordinati;
- introdurre documenti di programmazione operativa che diano attuazione alle direttive strategiche in forme e modalità idonee ad essere sostenute da processi di controllo direzionale;
- potenziare i sistemi informativi per il loro adeguamento alle esigenze conoscitive del nuovo management pubblico;
- sviluppare sistemi di valutazione del personale collegati ai modelli di direzione per obiettivi e convergenti sui valori gestionali ritenuti rilevanti (attenzione all'efficienza, focus sulla qualità delle attività poste in essere).

2.2 Formazione del bilancio dello Stato e programmazione della gestione nell'amministrazione finanziaria

Tra le amministrazioni centrali, il Ministero delle finanze è quello che insieme a pochi altri ha tempestivamente avviato iniziative per lo

sviluppo di sistemi di PeC. L'intero processo si è contraddistinto per l'ampiezza dell'intervento, esteso all'intera struttura e per la significativa destinazione di risorse finanziarie ed umane alla efficace attuazione di un progetto che ha avuto avvio nel 1994 e che deve ritenersi comunque in continua evoluzione.

La scelta di un approccio di graduale transizione verso livelli di complessità crescenti è soltanto una delle ragioni per cui il sistema di PeC presenta ancora aspetti in corso di sviluppo.

Come sottolineato in precedenza, l'esercizio 2001 ha rappresentato per l'amministrazione finanziaria una fase di assoluta rilevanza e delicatezza: la fusione del Ministero delle finanze con quello del tesoro, il passaggio al modello agenziale e la conseguente necessità di ridefinire l'assetto organizzativo e funzionale delle quattro agenzie e del nuovo Dipartimento per le politiche fiscali hanno avuto ed avranno implicazioni e riflessi sullo sviluppo dei sistemi informativo contabili a supporto della programmazione e del controllo della gestione (cfr. Appendice).

Appare evidente come al centro dello sforzo di modernizzazione delle logiche gestionali in uso presso l'amministrazione finanziaria si desideri porre un nuovo concetto di performance, un concetto multidimensionale che è espressione e sintesi del ruolo sociale dell'amministrazione pubblica e che afferma la priorità dei valori d'efficienza, di qualità ed efficacia dell'azione pubblica. Il rispetto delle norme e il mantenimento degli equilibri finanziari divengono in tal senso requisiti necessari ma non sufficienti a valutare l'efficacia dell'azione svolta rispetto alla missione istituzionale ricoperta.

Prima ancora di addentrarci nell'esame dettagliato del sistema di PeC attualmente adottato presso il Ministero delle finanze, si ritiene opportuno fornirne una lettura sinottica utile a far emergere quali siano i collegamenti, interni ed esterni, con i momenti della più generale pianificazione dell'amministrazione statale.

La trasformazione degli ex dipartimenti in agenzie ha determinato modificazioni che richiedono una separata illustrazione del sistema di PeC del ministero e di quello dell'Agenzia delle entrate. Nel primo caso, il ministero, i documenti sui quali si basa e si sviluppa l'intero sistema sono rappresentati dalla direttiva annuale del ministro e dai programmi direzionali emanati per l'attuazione degli indirizzi affermati nella direttiva. Nel caso dell'agenzia, il sistema ha i suoi input nell'*atto di indirizzo triennale* e i suoi elementi cardinali nella convenzione e nel sistema dei budget.

Un'ultima considerazione, sulla quale torneremo successivamente, concerne la necessità per la quale i caratteri di unitarietà della PA centrale che trovano nel bilancio dello Stato una, parziale, traduzione contabile, siano più significativamente estesi ai profili della programmazione delle attività e della definizione degli obiettivi strategici. Quanto detto ci conduce all'individuazione di un livello ulteriore, sovra ordinato, di pianificazione: quello statale appunto, ovvero quello che esalta il carattere sistemico dell'intero apparato della PA centrale. Sotto tale punto di vista, ci sembra che molto debba essere realizzato. L'introduzione della CoAn per centri di costo sostenuta dalla Ragione-

ria Generale dello Stato non ha, al momento, contribuito in maniera incisiva alla ridefinizione dei criteri di formulazione dei documenti di programmazione. Anche se valori storici di spesa e grandezze macroeconomiche rappresentano ancora le variabili di riferimento per la quantificazione delle previsioni di spesa e di costo, è da valutarsi positivamente, in una prospettiva di medio lungo termine, l'affiancamento al bilancio di previsione di un budget economico: l'innovazione, complementare all'introduzione della CoAn, persegue l'evidente finalità di concentrare lo sforzo previsionale sull'utilizzo dei fattori produttivi piuttosto che sull'acquisizione dei medesimi e di porre in secondo piano le decisioni inerenti la "finanziabilità" di un task rispetto alla relazione di strumentalità ed ai profili di efficienza che correlano gli input con gli output attesi dalla sua esecuzione.

La valutazione e il controllo strategico trovano puntuale definizione nel D. Lgs. 286/99 che individua tre momenti diversi:

- l'analisi preventiva e successiva della congruenza tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi operativi prescelti e le scelte operative effettuate;
- l'analisi successiva degli scostamenti tra obiettivi operativi prescelti, scelte operative effettuate e risorse umane, finanziarie e materiali assegnate;
- l'identificazione degli eventuali fattori ostativi al conseguimento degli obiettivi assegnati, delle eventuali responsabilità per la mancata o parziale attuazione, dei possibili rimedi.

Con il controllo strategico vengono definite le metodologie, i processi e gli strumenti di supporto alla verifica del grado di attuazione dei piani strategici le cui implicazioni finanziarie trovano esposizione nel bilancio preventivo dello Stato. Sebbene il testo del decreto n. 286/99 non contenga espliciti riferimenti al momento della pianificazione strategica, è indiscutibile come questa costituisca il presupposto necessario e imprescindibile del controllo strategico. Pertanto, in assenza di una chiara e preventiva definizione degli obiettivi strategici l'oggetto del successivo controllo si rivelerebbe indeterminato.

In coerenza con quanto ora affermato, anche per l'amministrazione finanziaria la pianificazione strategica persegue la finalità di orientare le attività ed i risultati verso le missioni istituzionali ed i "grandi obiettivi" definiti dall'autorità politica. Nel caso in esame, il processo di pianificazione strategica si concretizza annualmente in un piano triennale con il quale si definiscono le linee guida e gli obiettivi strategici che costituiscono la base per l'elaborazione dei principali documenti di programmazione finanziaria e gestionale: lo stato di previsione di bilancio del ministero, corredato dalla nota preliminare e dall'allegato tecnico, la Direttiva Generale (inerentemente all'attività dipartimentale) e per quanto riguarda i rapporti ministero-agenzie, le convenzioni.

La centralità del piano triennale implica che la sua redazione si sviluppi in osservanza di una serie di vincoli di diversa natura:

- temporali;
- contenutistici;
- economico finanziari.

I vincoli temporali sono rappresentati dai termini previsti per la presentazione dello stato di previsione del Bilancio, per l’emanazione della “Direttiva Generale per l’azione Amministrativa”.

I vincoli contenutistici sono le modalità di formulazione dei documenti contabili e, in particolare, l’uso della classificazione delle spese per destinazione politica (COFOG), la struttura dello stato di previsione composto dalla nota preliminare e dall’allegato tecnico.

Infine, i vincoli economico finanziari sono quelli definiti dal Governo nel DPEF che l’amministrazione è tenuta ad accogliere nella fase di elaborazione dello stato di previsione e che l’amministrazione stessa ha contribuito a definire in fase di programmazione economica.

Sebbene la distinzione sia più netta per la pianificazione finanziaria, intesa come processo che porta prima alla formulazione delle proposte di stato di previsione del singolo (per inciso, il Dicastero delle finanze elabora lo stato di previsione delle entrate dello Stato nel suo complesso) e poi alla presentazione alle Camere ed all’approvazione del bilancio di previsione annuale, l’amministrazione finanziaria sviluppa il processo di costruzione del piano secondo due diverse sessioni di pianificazione strategica.

La prima sessione di pianificazione si svolge annualmente da marzo a maggio. In questo arco temporale i responsabili dei centri di responsabilità (d’ora in poi, per brevità, CdR) di 1° e di 2° livello procedono alla elaborazione di una proposta settoriale di piano strategico con un orizzonte temporale di tre anni. La proposta, che contiene una prima ipotesi di obiettivi strategici, trae origine da una serie di documenti ed input esterni ed interni all’amministrazione finanziaria. Tra gli input esterni vi sono gli indirizzi politici del Governo, come recepiti nei documenti programmatori di medio periodo già approvati o desunti dal dibattito politico in atto; sono input interni il piano strategico triennale dell’anno precedente, i report di controllo strategico relativi alla gestione appena conclusa, le linee guida emanate dall’Autorità politica per il triennio.

Il prodotto finale di questa sessione è rappresentato da una prima versione del piano strategico composto dalle proposte di piano settoriale per ciascun centro di responsabilità di 1° livello. A supporto di questa prima attività di elaborazione, l’amministrazione può utilizzare anche metodologie di ricostruzione degli scenari o simulazioni che consentono di individuare e prevedere in modo sistematico le minacce o le opportunità dell’ambiente esterno che possono condizionare l’attuazione delle linee strategiche dell’amministrazione. Per questa ragione è necessario che il sistema di PeC strategico sia dotato di un grado di flessibilità in relazione sia alle variazioni dell’ambiente sia alla rapida evoluzione del “pensiero strategico”. La necessità di ridefinire gli elementi caratterizzanti del sistema per rispondere alla dinamicità del contesto esterno ed interno ha indotto l’amministrazione finanziaria a qualificare il modello di PeC come un “*modello a geometria variabile*” in grado di variare negli anni gli aspetti osservati in funzione delle emergenti e mutevoli esigenze di controllo. Ne deriva un sistema *flessibile* che calibra gli oggetti da monitorare (le macro funzioni dell’amministrazione, i prodotti/servizi, il funzionamento della macchina

amministrativa, le risorse assegnate, l'innovazione) ed i parametri stessi di misurazione (costo, qualità, risultati) per soddisfare, in una prospettiva dinamica, le esigenze informative degli utilizzatori del sistema di PeC⁴. Il risultato è la costruzione di un piano strategico coerente con le opzioni di scelta dichiarate dall'organo di indirizzo politico e metodologicamente impostato con "griglie di piano" che formalizzano le scelte effettuate.

La seconda sessione di pianificazione si svolge da ottobre a dicembre e prende avvio con la presentazione, entro il 30 settembre, del disegno di legge di bilancio al Parlamento.

Oggetto di questa seconda sessione è l'aggiornamento del piano strategico al fine di renderlo coerente con le linee programmatiche generali descritte dalla manovra di bilancio. Parallelamente alla definizione degli elementi di dettaglio del piano strategico, all'interno dell'amministrazione si procede allo sviluppo dei budget direzionali dei CdR di 1° e 2° livello. Sono elementi caratterizzanti la seconda sessione il maggior grado di dettaglio degli obiettivi e il supporto all'autorità politica impegnata nel dibattito parlamentare: il prodotto finale di questa seconda fase è il piano strategico definitivo.

La definizione del piano strategico agevola il Ministro nell'emanazione della direttiva annuale, entro dieci giorni dalla pubblicazione del bilancio di Stato. La direttiva, infatti, formalizza il contenuto del piano strategico fissandone i contenuti con riferimento all'anno in oggetto, recepisce dal bilancio di previsione l'assegnazione delle risorse finanziarie per unità previsionali di base, esplicita gli obiettivi specifici e le risorse assegnate ai CdR di 1° livello distinti per missione istituzionale e per servizio.

Con la costruzione del piano strategico e l'emanazione della direttiva si conclude solo la prima fase del ciclo del PeC strategico.

Alla pianificazione segue l'attuazione, che consiste nel processo di specificazione degli obiettivi manageriali ai diversi livelli di responsabilità attraverso lo strumento del budget del sistema di controllo direzionale. All'attuazione del piano in tutti i gangli operativi dell'amministrazione è funzionale lo sviluppo di un'attività di consuntivazione e reporting, con cui è possibile rilevare i dati necessari per la determinazione dei risultati conseguiti dall'amministrazione. Questi stessi dati, infine, necessitano di una successiva operazione di lettura critica che consenta di verificare la coerenza con gli obiettivi fissati. Questa fase terminale di valutazione consente di adottare meccanismi di retroazione (*feedback*) nelle diverse fasi del ciclo di controllo, in modo da intervenire tempestivamente sull'attività in corso, adattarla ad eventuali inversioni di rotta, correggerla in caso di eccessivo scostamento dagli obiettivi prefissati.

Il controllo strategico dunque, persegue come obiettivo primario l'organizzazione dell'amministrazione secondo le strategie generali definite dall'autorità politica. Quindi, in un momento immediatamente successivo, pone l'accento sul rapporto tra le strategie di settore e le sottostanti scelte gestionali che danno attuazione agli indirizzi del Ministro. Infine, l'attenzione si sposta dalla costruzione di modelli

4. Il documento elaborato dal Sinco definisce gli oggetti di monitoraggio "Categorie".

operativi coerenti e funzionali agli obiettivi, alla valutazione critica dei fatti gestionali, dei risultati raggiunti o degli eventuali scostamenti rispetto alle previsioni.

Tutte queste operazioni che si susseguono non possono non intrecciarsi ed interagire con le altre tipologie di controllo esistenti sia all'interno che all'esterno dell'amministrazione.

È infatti requisito fondamentale per il funzionamento del sistema dei controlli, descritto dal decreto n. 286/99, l'integrazione tra le diverse tipologie di controllo.

Il servizio di controllo interno del Ministro, sviluppando questa prescrizione e riproducendola nel modello di PeC elaborato in questi anni, ha stabilito che l'integrazione dei controlli operanti su piani differenti si verifica quando vi è comunicazione tra i sistemi informativi fondamentali, tra il controllo strategico e il CdG. Nelle quattro tabelle che seguono è possibile individuare le relazioni che intercorrono tra i differenti piani di controllo e le loro possibili aree di integrazione o di sovrapposizione.

Dall'analisi delle tabelle è possibile individuare alcuni elementi di sintesi:

- i piani dei conti per natura, per destinazione funzionale e organizzativa sono i meccanismi tecnici che consentono l'integrazione;

Figura 3 - L'integrazione tra i controlli nella P.A.: controlli esterni ed interni

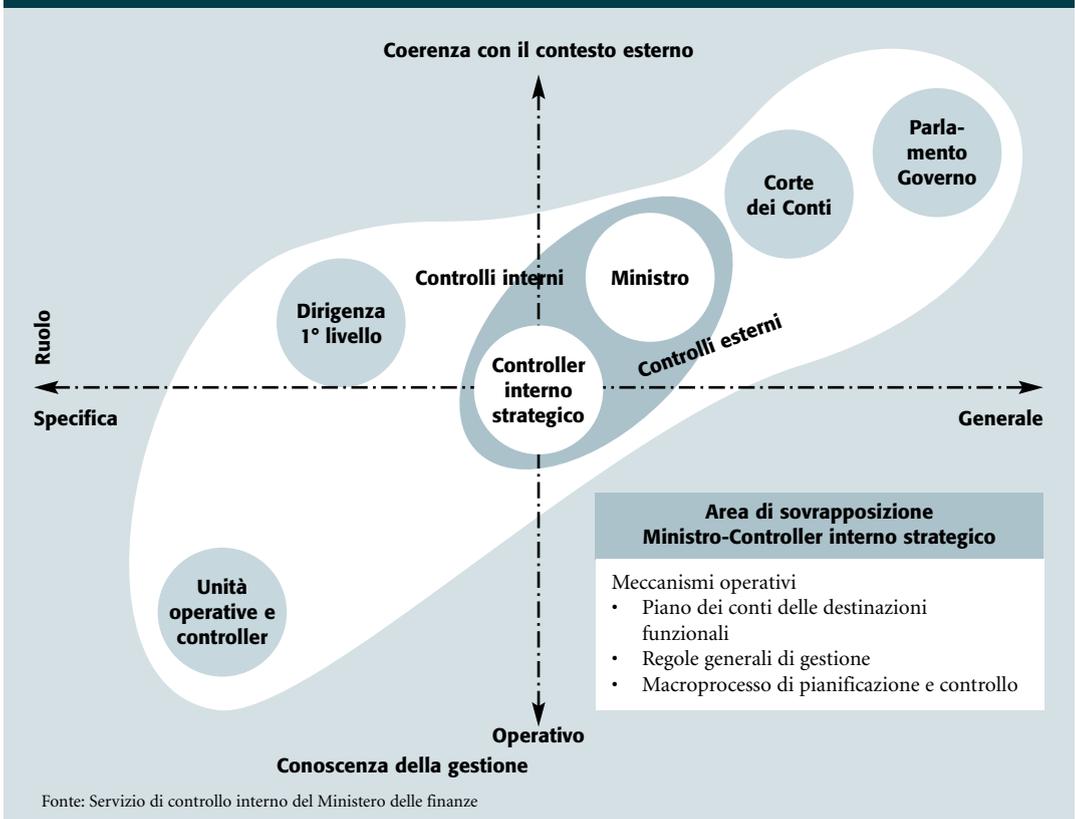
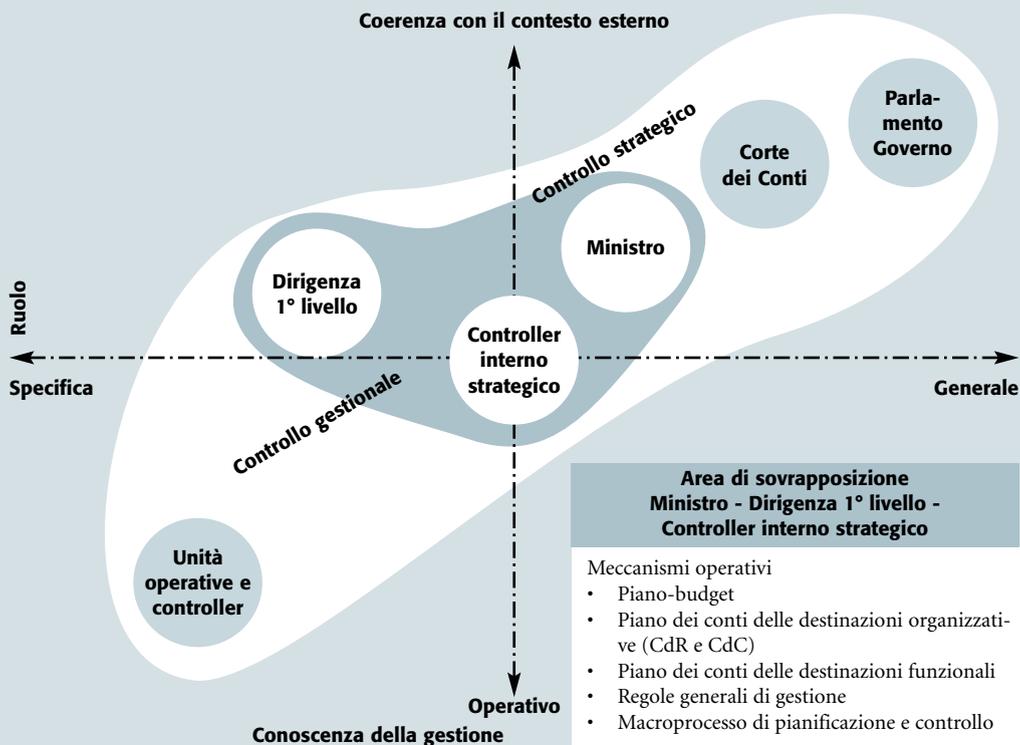
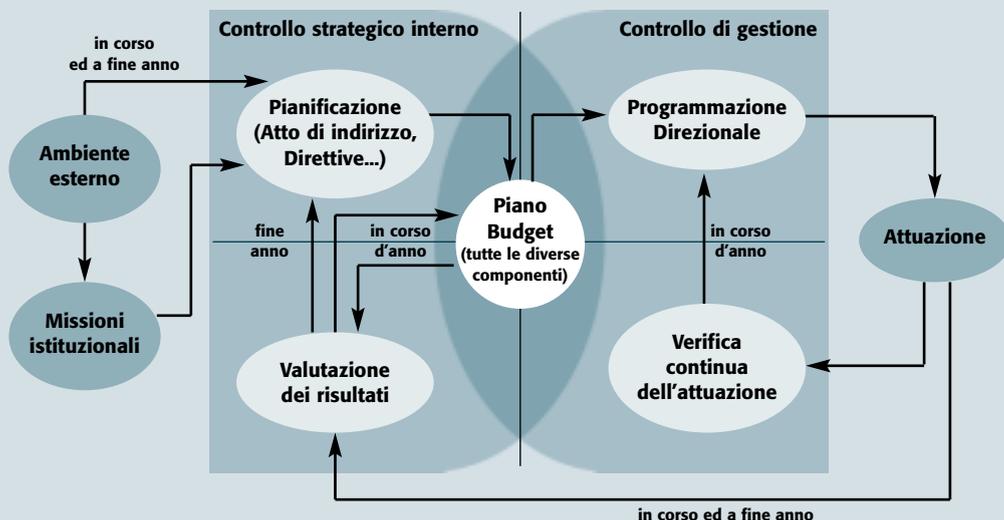


Figura 4 - L'integrazione tra i controlli nella P.A.: controllo strategico e di gestione



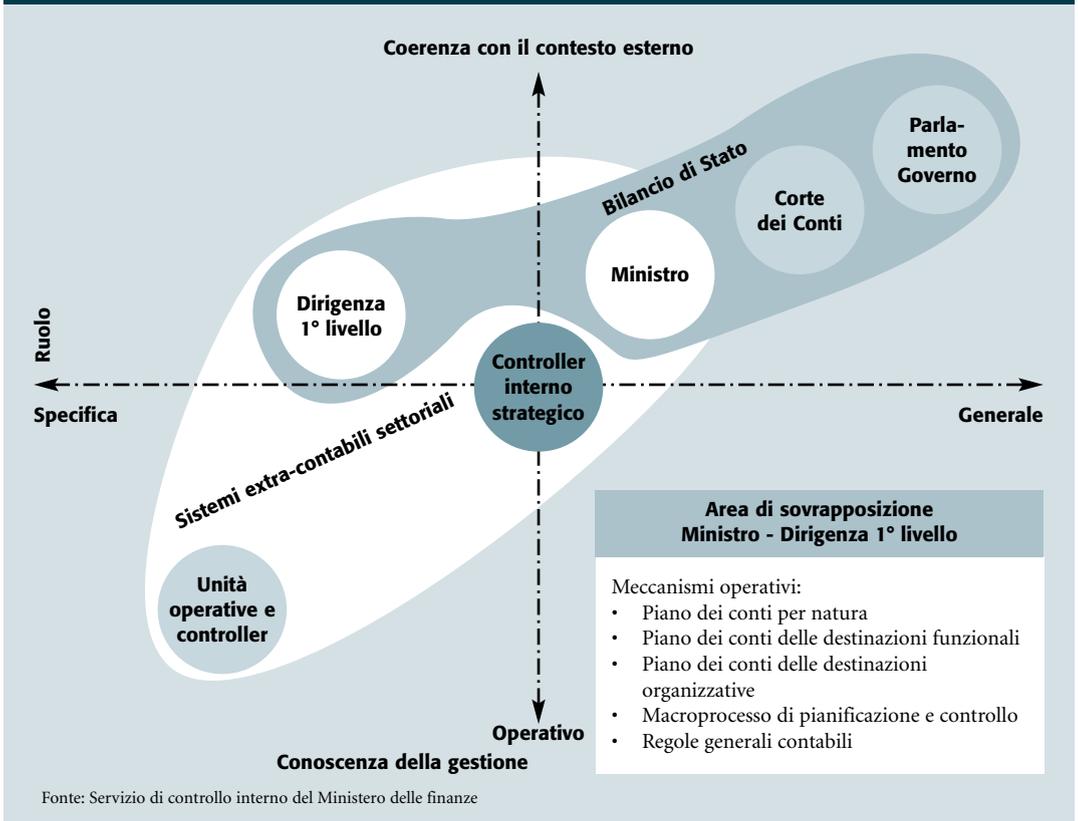
Fonte: Servizio di controllo interno del Ministero delle finanze

Figura 5 - Controllo strategico - controllo di gestione: il meccanismo dell'integrazione



Fonte: Servizio di controllo interno del Ministero delle finanze

Figura 6 - L'integrazione tra i controlli nella P.A.: sistemi contabili ed extra-contabili



- il macroprocesso di pianificazione e controllo è il meccanismo organizzativo che assicura l'integrazione;
- il piano budget formalizza il processo attraverso il quale si garantisce l'integrazione e la continuità tra i sistemi di controllo strategico e gestionale. Quanto affermato sostiene la centralità del piano budget quale strumento di sviluppo delle strategie fissate e quale base informativa di riferimento per il controllo dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità della gestione.

3. Lo sviluppo e l'evoluzione del sistema di programmazione e controllo nel Ministero delle finanze

3.1 Verso un sistema unitario di programmazione e controllo della gestione: sperimentazioni e studi negli anni '90

L'attività amministrativa ministeriale ha sempre comportato, quanto meno da quando è stata adottata la configurazione di moderno stato nazionale democratico, l'attivazione di strumenti e meccanismi volti alla sua "programmazione" ed al suo "controllo". Anche non volendo indulgere in una generalizzazione semplicistica che trascuri la (inevitabile) evoluzione normativa, organizzativa e nei modelli teorici di riferimento portata dal trascorrere degli anni, si può riassumere il quadro osservando che, almeno fino agli anni '80, la dimensione rilevante, se non esclusiva, della programmazione fosse quella finanziaria, connessa al processo di formazione del Bilancio dello Stato, mentre la logica di controllo prevalente fosse quella "burocratica".

Per il Ministero delle finanze, inoltre, l'aspetto monetario-finanziario ed il legame con il processo di formazione del Bilancio dello Stato è duplice e particolarmente rilevante, perché l'Amministrazione Finanziaria è il principale "strumento" di attuazione della politica fiscale in senso stretto e perché l'esito dell'attività amministrativa è in buona parte costituito o identificabile con le (maggiori) entrate tributarie, accertate o riscosse.

L'esigenza di sviluppare un *nuovo sistema globale di programmazione e controllo delle attività* per il Ministero delle finanze nel suo complesso, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 3 febbraio 1993 n. 29¹, si è concretizzata nel 1994 nell'avvio di uno specifico progetto avente ad oggetto lo sviluppo di un "Sistema di Pianificazione, Programmazione e Controllo delle Attività" (o Sistema di PPC). La finalità dichiarata era di "innescare un processo di individuazione degli obiettivi strategici, di pianificazione delle fasi operative, nonché di monitoraggio e controllo dei risultati intermedi e finali che attraversi l'intera struttura, nelle sue articolazioni funzionali, territoriali, gerarchiche"².

Come si accennava, l'ordinamento e l'organizzazione dell'Amministrazione Finanziaria è determinante per la gestione della parte più rilevante delle entrate pubbliche. Numerosi, di conseguenza, gli interventi legislativi e regolamentari in materia, rilevanti anche sul piano della pianificazione, programmazione e controllo dell'attività amministrativa.

1. Tale provvedimento normativo è stato più volte modificato ed integrato nel tempo, per venire, infine, abrogato dal D.Lgs. 30 marzo 2001 n. 165 "Norme generali sull'ordinamento del lavoro alle dipendenze delle amministrazioni pubbliche", che ne ha tuttavia recepito buona parte delle disposizioni.

2. Estratto da un documento interno del Ministero delle finanze, come citato nel manuale *Specifiche tecniche del sistema di programmazione e controllo della attività del Ministero delle finanze* sviluppato nell'ambito del "Progetto del Nuovo Sistema di Programmazione e Controllo della Attività" (Ministero delle finanze, 1995, p. 1.2a).

3. In particolare, si fa riferimento alle seguenti disposizioni: art. 3, commi 1 e 2, attualmente art. 4, c. 1 e 2 D.Lgs. 165/2001; art. 20, commi 1 e 2 (l'art. 20 del D.Lgs. 165/2001 recepisce sotto lo stesso titolo un testo completamente modificato dalle novelle intervenute).

4. L'art. 73 del D.Lgs. 300/99 ha disposto l'abrogazione del D.Lgs. 105/90 a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento previsto dall'art. 58, comma 3, del medesimo decreto; esso è stato quasi integralmente abrogato dall'art. 23 del D.P.R. 26.03.2001, n. 107 (Regolamento di Organizzazione del Ministero delle finanze) emanato in attuazione dell'art. 58 citato.

5. La L. 358/91 ha subito le medesime vicende abrogative del D.Lgs. 105/90; cfr. nota 4.

6. Cfr. nota 4: sono state abrogate dall'art. 23 D.P.R. 107/2001 le disposizioni in esso contenute relative all'organizzazione degli uffici.

7. In particolare, relativamente a: poteri dei dirigenti, verifica dei risultati, assegnazione di una parte del bilancio agli uffici di livello dirigenziale generale, rilevazione e analisi dei costi.

8. Cfr. Ministero delle finanze, *Specifiche tecniche del sistema di programmazione e controllo della attività del Ministero delle finanze*, Tomo I, "Progetto del Nuovo Sistema di Programmazione e Controllo della Attività", 1995, pp. 1-2.

9. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.2. Coerentemente con la terminologia adottata nella documentazione interna del ministero, sarà adottato

Oltre al già citato D.Lgs. 29/93³, si possono ricordare altre norme introdotte all'inizio degli anni '90, volte a "modernizzare" la Pubblica Amministrazione in generale o specifiche per il Ministero delle finanze:

- D.Lgs. 26.04.90 n. 105 (Organizzazione centrale e periferica dell'Amministrazione delle dogane e delle imposte indirette e ordinamento del relativo personale in attuazione della l. 10.10.1989 n. 349)⁴;
- L. 29.10.91 n. 358 (Norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze)⁵;
- D.P.R. 27.03.92 (Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze)⁶;
- D.Lgs. 10.11.93 n. 470, recante modifiche al D.Lgs. 29/93;
- L. 24.12.93 n. 537 (Interventi correttivi di finanza pubblica), limitatamente alle disposizioni contenute nel Capo I, art. 1 "Organizzazione della pubblica amministrazione".
- Circolare n. 63/93 del Ministero del Tesoro – Ragioneria Generale dello Stato, relativa all'applicazione dei principi di cui al D.Lgs. 29/93⁷.

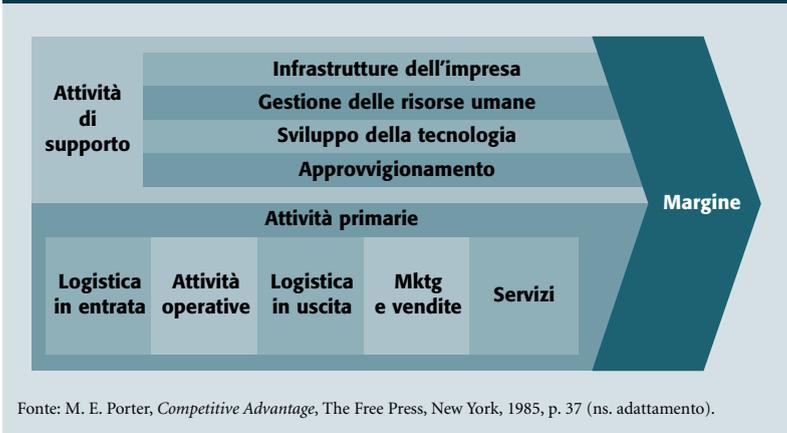
Il processo di riforma delineato dal corpus di leggi e regolamenti apparsi fino al 1993 ha comportato che l'Amministrazione finanziaria sentisse l'esigenza di riorganizzarsi "su una struttura articolata e complessa che deve continuamente sottoporsi ad autodiagnosi nonché consentire un'azione di vigilanza e controllo per garantire:

- il miglioramento della qualità/produttività dei servizi ai cittadini e alle imprese;
- la semplificazione e la trasparenza nei rapporti con i contribuenti;
- una maggiore efficacia nella lotta all'evasione fiscale"⁸.

Il rinnovamento organizzativo è stato accompagnato dallo sviluppo di "un sistema di programmazione e controllo della attività" che "diviene un elemento essenziale sia di impostazione che di strumentazione (meccanismo organizzativo). Si noti inoltre che "il 'corpus' di leggi e regolamenti che si va accumulando è fonte primaria per la progettazione del nuovo sistema di P&C"⁹. In particolare, il *modello* di programmazione e controllo scaturito dal progetto sembra aver posto in primo piano, tra gli elementi individuati dall'originaria formulazione dell'art. 20 del D.Lgs. 29/93¹⁰, l'*efficienza* e l'*analisi dei rendimenti*, intesa soprattutto come analisi della produttività del lavoro. Il modello interpretativo dell'assetto organizzativo/produttivo prescelto sembra assumere quale dimensione fondamentale lo svolgimento dei *processi* o *catene di attività*, risentendo quindi dell'influenza del modello della *catena del valore* di M.J. Porter¹¹. L'Autore suggerisce un superamento della visione "divisa" dell'impresa nelle sue componenti o reparti funzionali, per evidenziare come la creazione o produzione del valore avviene in tutte le fasi dei processi produttivi. Ciascuna fase di un processo produttivo, in questa visione, deve dare il suo contributo, nel senso di aggiungere valore, al bene o servizio in corso di produzione. Nessuna attività, in quest'ottica, è considerata generare soltanto "costi", ma partecipa alla genesi del valore positivo finale. In particola-

re, Porter identifica un insieme di 5 *attività primarie* (Logistica in entrata, Attività operative, Logistica in uscita, Marketing e vendite) che si susseguono dal punto di vista logico e temporale nel processo produttivo; nonché 4 *attività di supporto* (Infrastrutture dell'impresa, Gestione delle risorse umane, Sviluppo della tecnologia, Approvvigionamento) che sono per così dire *trasversali* ai processi medesimi. Si illustra di seguito la ormai tradizionale rappresentazione grafica della *catena del valore*:

Figura 1 - La catena del valore



Fonte: M. E. Porter, *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985, p. 37 (ns. adattamento).

La catena del valore è un modello di rappresentazione dell'attività produttiva sviluppato originariamente con riferimento alle imprese industriali. Una delle sue caratteristiche salienti è di attrarre l'attenzione sullo svolgimento coordinato dei vari processi: in tal senso, è utilmente applicabile alle imprese di servizi e, con un ulteriore allargamento, alla produzione di servizi pubblici. Un tale modello, anche se il passaggio non è così immediato, ha suggerito, o quanto meno è coerente con, un sistema di PeC basato sui processi, le attività e le macroattività, del tipo ABC o ABM.

L'ABC (Activity Base Costing o Activity Based Cost) è una metodologia di calcolo o determinazione analitica dei costi che individua i criteri di attribuzione (e basi di ripartizione) dei costi comuni in relazione alle relazioni causali che li legano alle attività svolte, leggibili attraverso individuati parametri (cost drivers) e, mediante queste, ai processi produttivi¹². L'enfasi sulla relazione di causalità rende la metodologia concettualmente più complessa e "profonda" dei tradizionali metodi di ripartizione dei costi comuni. Tende infatti ad un superamento della tradizionale analisi per centri di costo o responsabilità, ritenuti essere disegnati con criteri soggettivi. Presuppone una accurata analisi delle attività ed ha come tratto qualificante l'affermazione di un'ottica di processo, che superi la mentalità "individualistica" nella gestione aziendale, rinforzata malauguratamente proprio dall'enfasi sui sub-obiettivi attribuiti ai centri di responsabilità e sulle prestazioni parziali, con scarsa consapevolezza delle conseguenze com-

l'acronimo "PeC" in senso generale (programmazione e controllo) e l'acronimo "PPC" per indicare lo specifico modello sviluppato con il progetto del 1994, nonché in riferimento a modelli nei quali assume particolare valenza la distinzione tra le fasi o cicli di pianificazione, programmazione e controllo, anche dal punto di vista delle relative competenze organizzative. Cfr. *ultra*, presente paragrafo.

10. Cfr. nota 3.

11. Cfr. M. E. Porter, *Il vantaggio competitivo*, Edizioni Comunità, Milano, 1987, pp. 48-73, ed. orig. *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985, pp. 36-61; E. Ongaro, *La gestione per processi delle Amministrazioni Pubbliche*, "Sviluppo & Organizzazione", n. 182, Novembre/Dicembre 2000, pp. 53-69.

12. Cfr., per una trattazione organica, R. Cooper, R. S. Kaplan, *The Design of Cost Management Systems*, New York, Prentice Hall, 1995).

plressive sul processo produttivo¹³. L'Activity Base Management (ABM) è un approccio che considera le relazioni causali tra consumo di risorse (costi), svolgimento di attività e produzione di utilità (valore) in tutte le dimensioni gestionali, e non solo in quelle relative alla previsione, controllo e rilevazione dei costi, che pur ne rimangono un nucleo fondamentale. In particolare, le informazioni di costo sono collegate con le misure di *performance* legate agli altri fattori critici di successo.

Conseguentemente, anche la progettazione del sistema di PeC del Ministero delle finanze sembra essersi ispirata a tali modelli di riferimento, peraltro sempre più diffusi in tutte le tipologie aziendali.

Coerente con tale schematizzazione appare infatti l'osservazione che "l'organizzazione pubblica può essere concepita, in senso gestionale, come una *catena di attività* che trasformano gli scopi istituzionali in una relazione (...) di servizio tra l'amministrazione e i cittadini ora come individui e ora come collettività (servizi al contribuente generalmente su sua richiesta e controllo del contribuente per l'equità su iniziativa autonoma dell'amministrazione), che si realizza acquisendo 'informazioni' e restituendo 'atti istituzionali' (formali o sostanziali). Questo rapporto 'dare e avere' (azione amministrativa) è reso possibile da risorse messe a disposizione alla dirigenza in modo che esse siano utilizzabili ed utilizzate in modo efficiente ed efficace"¹⁴.

Figura 2 - Modello organizzativo e connesse responsabilità della Dirigenza



Fonte: Ministero delle finanze, 1995, fig. 1.5a.

Gli elementi rilevanti per il sistema di PeC delineati dalla formulazione del D.Lgs. 29/93 all'epoca vigente, come evidenziati dalla citata Circolare 63/93, possono ricondursi ai seguenti:

- l'affidamento ai dirigenti di autonomi poteri di direzione, di vigilanza e di controllo ed in particolare della gestione di risorse finanziarie (attraverso una idonea impostazione ed articolazione del bilancio) e della gestione delle risorse umane e strumentali;
- la verifica dei risultati conseguiti dall'azione amministrativa;
- l'assegnazione a ciascun ufficio di livello dirigenziale generale di una quota parte del bilancio dell'amministrazione;

13. Cfr. P. Bastia, *Sistemi di controllo della gestione aziendale*, Clueb, Bologna, 1999.

14. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.5 (corso non originale).

- la rilevazione, l'analisi e la valutazione dei costi degli uffici;
- il controllo dei costi del lavoro¹⁵.

Lo schema di PeC, o meglio di PPC, adottato come riferimento o ipotesi di lavoro nel *progetto* del 1994, risultante dalla “sintesi” del quadro normativo sopra delineato e dal modello organizzativo ritenuto più aderente alla realtà ministeriale è così riassumibile:

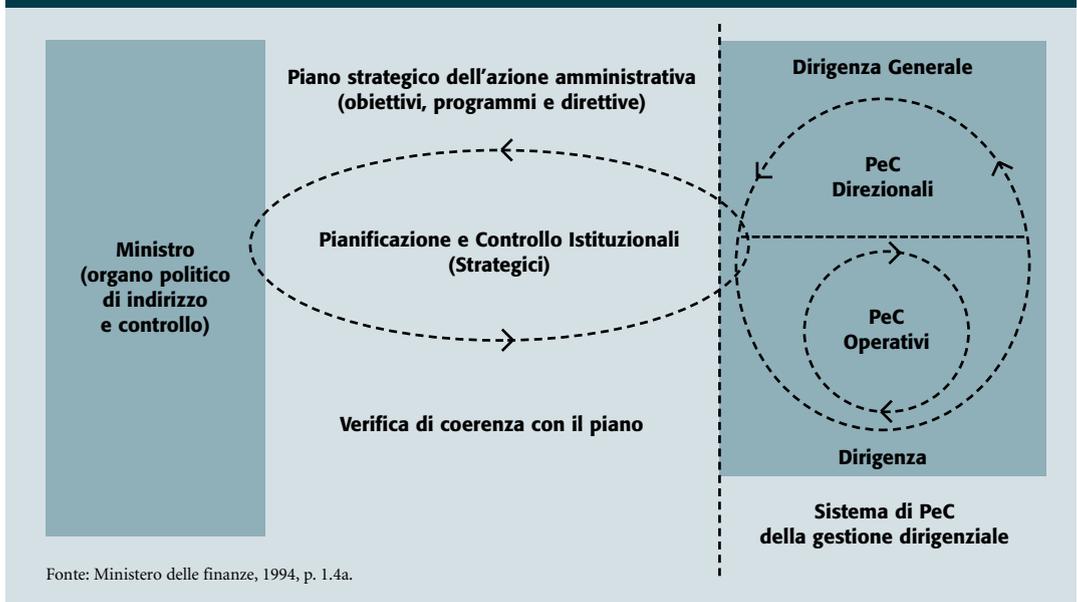
- il ministro pianifica strategicamente (definizione, mediante direttive, di obiettivi e programmi da attuare);
- il Ministro controlla la dirigenza sui risultati della gestione amministrativa¹⁶;
- i dirigenti sono responsabili di tutti gli aspetti della gestione (finanziari, tecnici ed amministrativi, ivi compresi i rendimenti);
- la verifica sulla dirigenza è attuata mediante comparazione di costi e rendimenti, in termini di (I) efficacia rispetto agli obiettivi, (II) efficienza nell'uso delle risorse e (III) regolarità dell'azione amministrativa¹⁷.

15. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.5.

16 A riferire direttamente all'organo politico sono i dirigenti generali; anche i dirigenti sono responsabili dei risultati delle unità cui sono preposti, ma il rapporto con il ministro è mediato dalla dirigenza generale.

17. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.4.

Figura 3 - Processi organizzativi per la PPC dell'attività dell'Amministrazione



A questo punto, il *progetto* si proponeva di individuare le relazioni causali tra risorse impiegate, attività svolte ed utilità o risultati conseguiti, nonché le relative variabili quantitative osservabili (definite “determinazioni metriche”).

Lo schema logico sottostante è rappresentabile come segue:

Figura 4 - Schema logico del sistema di PPC e centralità delle determinazioni metriche



Fonte: Ministero delle finanze, 1995, p. 1.6a.

Riassumendo, i fattori ambientali determinano i *fattori critici* per il Ministero, alla luce dei quali e tenendo conto della realtà organizzativa in essere è possibile individuare le aree gestionali critiche ed i *fenomeni gestionalmente rilevanti*. La necessità di tenere sotto controllo questi ultimi genera dei *fabbisogni informativi*, ai quali si può rispondere con un *sistema di determinazioni metriche*. Queste ultime sono intese come “variabili per il monitoraggio dei fenomeni gestionalmente rilevanti, definibili per la loro utilità e finalizzate per le decisioni ed azioni della dirigenza”¹⁸.

Si noti che una rilevante dimensione di risultato dell’Amministrazione Finanziaria, ossia le (maggiori) entrate tributarie accertate o riscosse a seguito dell’attività degli uffici (“obiettivi monetari” nella terminologia adottata nel Ministero), avendo una lunga tradizione di monitoraggio, a diversi livelli di analiticità e periodicità e da parte anche di organismi diversi dall’Amministrazione finanziaria (essendo rilevante, ad esempio, per la gestione di Tesoreria dello Stato o, comunque, per il monitoraggio dei flussi finanziari e di cassa statali) non è stata oggetto di approfondita e specifica analisi nello sviluppo del modello di PPC operato dal progetto avviato nel 1994. Di fatto, lo sforzo è stato concentrato sull’individuazione prevalentemente delle possibili modalità di misurazione o rilevazione delle relazioni quantitative che legano l’assorbimento delle risorse (umane, in prima battuta) allo svolgimento di singole attività, aggregate dapprima in processi e poi in macro-processi. In tal modo, si sarebbe potuto, in via preventiva, stimare le risorse (in termini di ore di lavoro) necessarie al raggiungimento degli obiettivi prefissati, una volta noti o stabiliti, evidentemente, dei *rendimenti standard*. A livello di controllo concomitante e consuntivo, poi, il sistema di determinazioni quantitative avrebbe per-

18. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.6.

messo di monitorare analiticamente costi e rendimenti. Non solo. Con uno slittamento, non certo rigoroso dal punto di vista logico e metodologico, del *rendimento standard orario* da misura dell'*input* a misura dell'*output*, si sono cercati in tale misura stimata non soltanto un mezzo per quantificare l'impegno richiesto ed un termine di paragone per le misure *ex post* di produttività, ma anche l'*unità di misura* o il *massimo comun divisore* di tutti i macro-processi svolti.

Il primo passo, correttamente, è stato quello di individuare attività *dirette* ed *indirette* (con riferimento alla destinazione del *prodotto* dell'attività verso l'esterno dell'Amministrazione finanziaria o verso altre unità interne) e, con una ulteriore semplificazione, unità amministrative dirette (UAD o centri di prodotto) ed indirette (distinte in centri di integrazione e centri di funzione), a seconda dell'attività prevalentemente svolta. Ad esempio, il ricevimento ed il controllo delle dichiarazioni e la liquidazione dell'IVA sono tipiche attività dirette, svolte dagli uffici periferici (all'epoca, Uffici IVA). Gli uffici periferici, naturalmente, svolgono anche funzioni indirette, ad esempio l'acquisizione di alcuni beni e servizi o lo svolgimento di compiti di staff alla direzione dell'ufficio, ma tali attività sono soltanto strumentali rispetto a quelle principali e prevalenti, di tipo operativo e, pertanto, ogni ufficio periferico sarebbe classificato quale "centro di prodotto" o UAD. Altre attività considerate indirette sono costituite, ad esempio, da attività di ricerca (studi di settore, commissioni interdisciplinari), dallo sviluppo di procedure applicative (regolamenti, circolari, istruzioni), dall'attività di programmazione, controllo e coordinamento degli uffici periferici. In pratica, tutte le Direzioni centrali all'interno dei Dipartimenti o gli uffici del Segretariato Generale costituivano unità amministrative indirette (di tipo funzionale, cioè specialistico), così come le Direzioni regionali e Compartimentali costituivano unità amministrative indirette di integrazione, cioè di coordinamento. Tale classificazione non escludeva, ovviamente, che le unità indirette potessero svolgere attività aventi un riflesso esterno (la proposizione di un parere, ad esempio) o attività sempre indirette, ma di tipo differente rispetto a quello prevalente (ad esempio, anche all'interno di una Direzione regionale vengono svolte attività "funzionali", quali la gestione del personale).

Ciò posto, si riteneva di poter valorizzare l'*output* di ciascuna unità amministrativa moltiplicando il numero di "prodotti equivalenti" generati, prima per il rendimento orario standard assunto per quel complesso di attività e poi con il costo orario (medio) standard della risorsa umana. Secondo la terminologia adottata, sia le unità organizzative indirette che quelle dirette producono "semilavorati", mentre solo quelle dirette "prodotti destinati all'esterno dell'Amministrazione finanziaria" (PREAF)¹⁹. Tale concettualizzazione permetterebbe addirittura di ottenere una sorta di "conti economici analitici" per ogni unità amministrativa diretta, in quanto "ciascuna UAD riceve risorse e semilavorati (ovvero PREAF il cui ciclo di produzione è stato svolto parzialmente da altre UAD) e versa PREAF e semilavorati. Per produzione versata (in un certo periodo) si intende la produzione effettivamente evasa dalla UAD e tra-

19. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 3.8.

sferita ai destinatari, che differisce in genere dalla produzione svolta per effetto delle variazioni dei ‘lavori in corso’”. Ciascuna UAD, in questo modello, conseguirà un “risultato economico”, positivo o negativo a seconda che il valore della propria produzione sia superiore o meno a quello delle risorse e ‘semilavorati’ ricevuti.

È evidente il riferimento al modello di produzione “industriale” ed addirittura il tentativo di superare la ineliminabile congiunzione spazio-temporale di *produzione e cessione* dei servizi (come molte, se non tutte, le attività amministrative possono essere considerate), come tali non immagazzinabili, con la finzione dei “semilavorati” e dei “lavori in corso”. Il modello risultante, però, alla suggestiva semplicità di descrizione dei fenomeni e, conseguentemente, di elaborazione delle relative misurazioni, accompagna un evidente allontanamento dal funzionamento e dalle caratteristiche della realtà amministrativa considerata. Si tratta di limiti intrinseci ad ogni tentativo di sovra-semplificazione della realtà, volta alla standardizzazione dei singoli elementi considerati nel modello, dai quali non saranno del tutto immuni anche le successive elaborazioni del modello di PeC, come avremo modo di vedere nel prosieguo.

La modellizzazione dei processi produttivi è solo uno degli aspetti critici del sistema di PPC che susciteranno in seguito, nel passare dalla fase di studio alla sperimentazione ed alle prime applicazioni, la ricerca di affinamenti, modifiche o differenti soluzioni nella sua architettura e strumentazione.

Preme in questa sede evidenziare come fin dall’inizio vi fosse coscienza che la complessità del sistema da implementare e la numerosità ed interconnessione dei problemi da risolvere richiedesse un’introduzione *graduale* e parallela, anche se non necessariamente contemporanea, dei vari strumenti e componenti del sistema di PPC. In particolare nel 1994 erano state individuate 5 componenti di base del nuovo sistema, cui corrispondevano anche altrettanti sotto-progetti, tra loro interagenti, la cui implementazione avrebbe portato, in un arco temporale di tre-cinque anni, alla piena operatività dello stesso, fatta salva ovviamente l’opportunità della sua successiva evoluzione ed adattamento alle nuove esigenze. Un’ulteriore fase o sottoprogetto, naturalmente, consisteva nella stessa definizione delle caratteristiche di base del sistema. La Figura 5 illustra la tempistica prevista per i vari sottoprogetti.

Tornando alle tipologie di variabili considerate nel progetto di PPC allo studio a metà degli anni ’90, uno degli obiettivi era quello di individuare delle “determinazioni metriche” che rappresentassero “il sottosistema (critico) della struttura tecnico-contabile di una completa soluzione di programmazione e controllo della attività”²⁰. Le *determinazioni metriche* avrebbero consentito un monitoraggio della complessiva attività ministeriale su tre livelli: della gestione o governo delle *leve*, dei processi, dei risultati. Il primo livello, che è quello più vicino alle problematiche strategiche e pianificatorie, perché va in direzione delle “cause” dei fenomeni gestionali, considererebbe elementi quali mete ed obiettivi, la strategia operativa e l’allocazione delle risorse, la

20. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.8.

Figura 5 - Le azioni fondamentali del piano di introduzione del nuovo sistema

	1994	1995	1996	1997
1. Specifiche tecniche: - studio quadro - messa a punto sistema operativo	—	—		
2. Sistema tecnico contabile (fase non monetaria)		DIFFUSIONE	FUNZIONANTE	→
3. Pianificazione ministeriale		—	—	
4. Struttura organiz. di supp. alla P.P.C.	AVVIO (VARI LIV.)	—	FUNZIONANTE	→
5. Formazione del personale	LANCIO	—	FUNZIONANTE	→
6. Sistema tecnico contabile (fase monetaria)		INTRODUZIONE	FUNZIONANTE	→

Fonte: Ministero delle finanze, 1995, p. 2.2a.

gestione del personale, il miglioramento di costi e tecnologie. Passando ai livelli ed agli elementi tipicamente oggetto della programmazione operativa e del controllo di gestione, si andrebbe dal monitoraggio della qualità dei processi, all'osservazione degli "stati" di efficienza, di realizzazione degli obiettivi, di valorizzazione delle risorse, nonché dei risultati "esterni", in termini di volumi, qualità, costi²¹.

Come risulta evidente dalla stessa terminologia adottata, il modello di programmazione e controllo di riferimento per il progetto avviato a metà degli anni '90 è riconducibile fondamentalmente a quello cosiddetto PPBS (sistema di pianificazione, programmazione e controllo o, secondo la terminologia anglosassone: planning, programming, budgeting system) nel caso di specie "corretto" con l'innesto della "logica per processi". Il modello PPBS è di tipo *razionale* e ciò comporta numerose conseguenze. Innanzitutto, esso presuppone sia possibile, una volta identificata la *mission* o le finalità aziendali ed esaminate le (prevedibili) condizioni/opportunità ambientali o di scenario, derivare da queste gli obiettivi (strategici) con riferimento al medio periodo ed esplicitarli in un piano (pianificazione); una volta adottato il piano, che sia possibile derivarne, anno per anno o comunque con riferimento al breve periodo, la programmazione direzionale ed operativa, che costituisce la guida alla gestione per il management; che a ciascun livello di pianificazione e programmazione, effettuate preventivamente rispetto alla gestione, corrispondano attività concomitanti e successive di *controllo*, tese ad identificare gli scostamenti dal programmato e suggerire gli interventi correttivi. La conoscenza (ottenuta attraverso analisi tecnico-organizzative) delle relazioni tra obiettivi, programmi e risorse permetterebbe, dunque, di effettuare la verifica a priori, l'imposizione durante lo svolgimento ed il riscontro a posteriori della coerenza tra i vari elementi²².

21. Cfr. Ministero delle finanze, 1995, p. 1.8.

22. Cfr. E. Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Milano, EGEA, 1996, p. 416.

In secondo luogo, nel classico modello PPBS la distinzione tra diversi livelli logico-temporali si riflette in una simmetrica distinzione relativa ai decisori competenti per ciascun livello: la proprietà o la componente politica per le scelte strategiche, l'alta direzione per la pianificazione, la dirigenza intermedia per la programmazione direzionale, la dirigenza di base per la programmazione operativa.

Anche il tipo di scelte/decisioni risultano, quindi, gerarchicamente strutturate e corrispondono alla distinzione di competenze/responsabilità vista: l'identificazione del tipo di *business* o, nel caso di enti pubblici, della funzione perseguita/attività svolta competerà al vertice strategico; le decisioni di *struttura* (investimenti, organizzazione, etc.) all'alta dirigenza; la programmazione ed il controllo della gestione alla dirigenza, con l'eventuale ulteriore distinzione per le attività più propriamente operative/produktive, attribuite alla dirigenza "di base".

Infine, nel modello PPBS ogni livello decisionale "riceve" le scelte del livello superiore e le declina per quanto di propria capacità/competenza, impegnandosi a realizzare quanto occorre per raggiungere i risultati previsti e voluti.

A prescindere poi dall'articolazione "gerarchica" delle singole fasi, vi è da osservarsi che l'enfasi è soprattutto sull'*output* (cioè sul risultato immediato dell'attività, in contrapposizione all'*outcome*, o impatto). Altre caratteristiche dell'approccio PPBS si rinvencono nella sua impostazione *formale*, basata cioè su precise procedure, schemi e documenti di riferimento, tecniche di elaborazione dei dati, sistemi di indicatori; nonché nella sua *globalità* o *sinotticità*, nel senso che si fonda sull'analisi globale di *tutti* i fattori rilevanti per una decisione²³.

Si noti, peraltro, che nel contesto delle amministrazioni pubbliche, l'approccio PPBS ha dato origine al filone "razionalista" del Public Management, compresa la terminologia utilizzata: parametri, dati, risultati, prodotti, programmi, alternative. Una certa quale eredità razionalista, peraltro, è pervenuta anche in taluni filoni dell'approccio noto come "New Public Management" (NPM)²⁴.

L'adozione di un modello di governo e controllo della gestione del tipo PPBS costituisce certamente un apprezzabile tentativo di superare la logica del *controllo burocratico*, ma si basa fondamentalmente su alcuni presupposti. Più in generale, assume che il modello di programmazione razionale, formale e globale su cui si basa sia applicabile al settore pubblico e consenta di governare "dall'alto" le amministrazioni, in condizioni ambientali prevedibili o quanto meno dominabili, orientando l'utilizzo delle risorse disponibili alla realizzazione delle attività definite a priori dal vertice politico e ritenute sufficienti al raggiungimento dei fini pubblici.

Passando poi ad un aspetto specifico del settore pubblico, presuppone che sia possibile sostituire, nel rapporto tra politica e burocrazia/management pubblico, il controllo burocratico (rispetto delle norme, controllo sull'adempimento e sulla correttezza formale degli atti) con il controllo non tanto e non soltanto sui risultati, quanto sullo svolgimento delle *attività* e sull'*impiego delle risorse*, ottenuto mediante la prescrizione dettagliata delle azioni da compiere, ad opera

23. Cfr. G. Marcon, *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 1978, p. 156.

24. Cfr. G. Gruening, *Origini e basi teoriche del New public Management*, "Azienda Pubblica", n. 6, 1998, p. 672.

di strutture di controllo interno che rispondono esclusivamente all'autorità politica²⁵.

Si tratta ad evidenza di un modello di controllo diverso da quello burocratico, ma parimenti *prescrittivo*, nel senso che si basa sull'assegnazione di azioni da compiersi (piani e programmi d'azione) e sull'osservazione successiva dei comportamenti tenuti (rendicontazione e confronto con il comportamento atteso). Il sistema di controllo mira cioè a generare informazioni (anzi: pretende che i responsabili le forniscano) non tanto per supportare il management stesso nel processo decisionale, quanto perché i "centri di responsabilità" vengano controllati (in senso stretto) "dall'alto". Il superamento di questo modello, i cui limiti sono abbastanza evidenti (meccanicismo, separazione tra concepimento della strategia e gestione, così come tra gestione e sistema informativo, con la possibilità di rimettere in discussione i "piani" solo a ciclo concluso e solo da parte del decisore "competente", e così via) non può che avvenire riconoscendo che il sistema di controllo deve essere capace di guidare e sostenere i processi decisionali dei responsabili di ogni livello, fornendo loro le informazioni di ritorno di volta in volta utili ad affrontare i problemi gestionali propri del rispettivo ambito gestionale²⁶. Il ciclo di programmazione e controllo, cioè, pur mantenendo una sua logica e strutturazione unitaria, giungerà a "chiudersi", nel senso di fornire pertinenti informazioni, a ciascun livello organizzativo. Il nesso tra obiettivi, risorse utilizzate e risultati sarà reso evidente per ciascun decisore/responsabile ed a ciascun livello, in coerenza con le deleghe formali. Ai responsabili sono assegnati obiettivi e risorse, e questo è il fulcro della responsabilizzazione, sia verso livelli gerarchici superiori, sia verso l'autorità politica. Essi saranno autonomi nello scegliere quali azioni mettere in pratica per conseguire gli obiettivi, dati i vincoli di risorse. Il sistema di controllo, quindi, non sarà qualcosa di imposto dall'alto, ma dovrà essere capace di soddisfare i fabbisogni informativi di ciascun ambito manageriale. Per fare questo, dovrà essere studiato e "tagliato su misura", ma anche continuamente adattato e sviluppato, non soltanto ricorrendo a specifiche professionalità specialistiche (i *controller*, ai quali invece sarà proficuamente affidata la gestione "tecnica" del sistema) ma, soprattutto, coinvolgendo quelli che sono i principali fruitori del sistema stesso.

Al riguardo, nel prosieguo si parlerà genericamente di *sistema di programmazione e controllo*, in considerazione del fatto che, riconoscendo senz'altro valide le considerazioni finora svolte, in concreto ogni azienda svilupperà un proprio modello di PeC. L'auspicabile, continua evoluzione delle proposte teoriche e delle soluzioni adottate nella prassi non rendono mai consigliabile, se non per schematizzare, attenersi a *paradigmi* più o meno rigidi. Si noti come la distinzione dei controlli interni operata dal D.Lgs. 286/99 da un lato favorisce l'elaborazione di modelli appropriati per ciascun ambito decisionale (distinguendo ad esempio tra controllo strategico e di gestione), dall'altro rischia di esasperare la distinzione stessa, quando invece è un principio aziendale acquisito che la *visione strategica*, o meglio i principi ed i valori in essa incorporati, deve guidare le scelte e le azioni a tutti i

25. Identificare l'oggetto della delega e della responsabilità manageriale con il raggiungimento dei risultati sicuramente esalta l'autonomia della dirigenza, ma pone ulteriori problemi di *accountability* o di controllo democratico dell'attività delle amministrazioni pubbliche. Cfr. R. Mussari, *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994. Cfr. inoltre cap. 2.

26. Per una più ampia illustrazione dell'impostazione concettuale dei sistemi di programmazione e controllo di gestione per le aziende pubbliche, si veda R. Mussari (a cura di), *Manuale operativo per il controllo di gestione*, Progetto finalizzato "Controllo di gestione: Best practices" – Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Soveria Mannelli, Rubbettino, 2001.

livelli aziendali: pena il ricadere in una suddivisione artificiosa tra ciò che “è strategico” e ciò che “non lo è”. Nel caso concreto dell’amministrazione finanziaria, due possibili limiti del modello di PPC adottato possono essere riassunti nella quasi esclusiva finalizzazione del sistema alla “rendicontazione” verso l’organo specialistico di supporto all’autorità politica (il S.In.Co.: abbastanza coerentemente, del resto, all’assetto normativo ex D.Lgs. 29/93 ed *ante* D.Lgs. n. 286/99) e nella enfasi data all’aspetto “produttivo” dell’attività dell’amministrazione, con la conseguente prioritaria attenzione alla dimensione dell’*efficienza/produttività*. La ricerca di un modello di PeC più soddisfacente andrà, come vedremo, proprio nel senso di ricercare un maggior *coinvolgimento* di tutte le componenti manageriali e di *ampliare* le variabili gestionali oggetto di controllo.

3.2 Le premesse per l’evoluzione del modello

La ricerca di soluzioni efficaci per la realizzazione del Sistema di PeC nel Ministero delle finanze ha seguito, come naturale, un’evoluzione nel tempo. Si è innanzitutto tenuto conto dei risultati dell’analisi organizzativa e dei processi condotta, anche attraverso il ricorso a consulenze esterne all’amministrazione, nel periodo di tempo trascorso dall’avvio del primo progetto. Questo sforzo è stato quindi diretto allo sviluppo di un sistema formale di PeC coerente con le caratteristiche “interne” dell’Amministrazione e rispondente alle esigenze dei livelli decisionali coinvolti. Naturalmente, il modello sviluppato non poteva mancare di essere non solo compatibile, ma strettamente connesso col complessivo sistema di programmazione economico-finanziaria dello Stato. Materia quest’ultima oggetto di significative innovazioni normative, tese proprio a completare il disegno di riforma di cui il D.Lgs. 29/93 è stato uno dei primi tasselli. In particolare, l’approvazione della L. 94/97 e del D.Lgs. 279/97 hanno determinato la revisione del modello adottato, con riferimento al processo di elaborazione del bilancio di previsione finanziario, ma anche all’esigenza della valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati, in relazione all’allocazione delle risorse umane, finanziarie e strumentali, nei termini della nuova normativa contabile. Successivamente, un’influenza altrettanto significativa assumerà il D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 286, teso proprio alla ridefinizione del sistema dei controlli interni nelle pubbliche amministrazioni. Si evidenzia in proposito come tale norma sia intervenuta in una fase già abbastanza avanzata del processo di sviluppo del sistema di PeC del Ministero delle finanze, quando il Progetto di Riposizionamento del Sistema medesimo voluto dal vertice politico del Dicastero era stato avviato da circa un anno (D.M. n. 7153 del 03.08.98).

La ricerca di un modello di PeC, naturalmente, non poteva trascurare i macroscopici cambiamenti intervenuti nella struttura organizzativa del Ministero: basti pensare al D.Lgs. 300/99, di riforma dell’Organizzazione Ministeriale, che ha significato per l’Ammini-

strazione in esame l'introduzione del modello *per Agenzie*. Senza contare la significativa trasformazione che ha subito nel periodo considerato l'articolazione periferica delle Finanze. Limitando l'esemplificazione all'Amministrazione delle Entrate, si possono citare l'istituzione delle Direzioni Regionali delle Entrate in luogo delle Intendenze di Finanza, con il conseguente spostamento del baricentro informativo e decisionale al livello regionale, all'istituzione degli Uffici Unici delle Entrate, in luogo degli Uffici locali specializzati per tipologia di tributi.

3.3 Il progetto di riposizionamento

Con il D.M. n. 7153 in data 03.08.98 del Ministero delle finanze è stato predisposto l'avvio di un Progetto di Riposizionamento del Sistema di Pianificazione e Controllo²⁷. Nel medesimo decreto sono indicati sia gli obiettivi in termini di *output* attesi del progetto stesso, sia gli elementi e le caratteristiche fondamentali sui quali il risultante modello di Pianificazione e Controllo si sarebbe basato. L'esperienza cumulata negli anni precedenti ha evidentemente suggerito non solo un modello rappresentativo della struttura organizzativa ministeriale ed interpretativo dei meccanismi operativi in essere, ma anche la scelta di un modello ideale o di riferimento di *Sistema di Pianificazione e Controllo* cui tendere.

In particolare, i principali obiettivi del progetto sono stati definiti nella:

- progettazione di un nuovo modello concettuale di pianificazione e controllo;
- definizione del percorso di avvicinamento dalla situazione attuale a quella a tendere;
- definizione del piano di gestione del cambiamento per la transizione verso il nuovo modello;
- definizione del nuovo programma di realizzazione del sistema di PeC (risultati attesi, obiettivi, aree critiche prioritarie, sottoprogetti, responsabilità, fasi, tempi, risorse, costi).

Quanto al *modello concettuale* di PeC, il Decreto stabilisce che il sistema risultante deve consentire di:

- agevolare il raggiungimento degli obiettivi complessivi assegnati, nonché il miglioramento "continuo" delle prestazioni in termini di efficacia, efficienza e qualità;
- supportare gli obiettivi di innovazione, di decentramento e di coinvolgimento del *management* nel miglioramento dei risultati complessivi.

Nel medesimo documento era poi sancita la distinzione, in termini di obiettivi e modalità di funzionamento, tra *pianificazione e controllo di gestione*, da un lato e *controllo di auditing interno*, dall'altro. In particolare, venivano definiti:

- la *pianificazione e controllo di gestione*, quale supporto per i tre momenti decisionali (cui corrispondono altrettanti ambiti o livelli

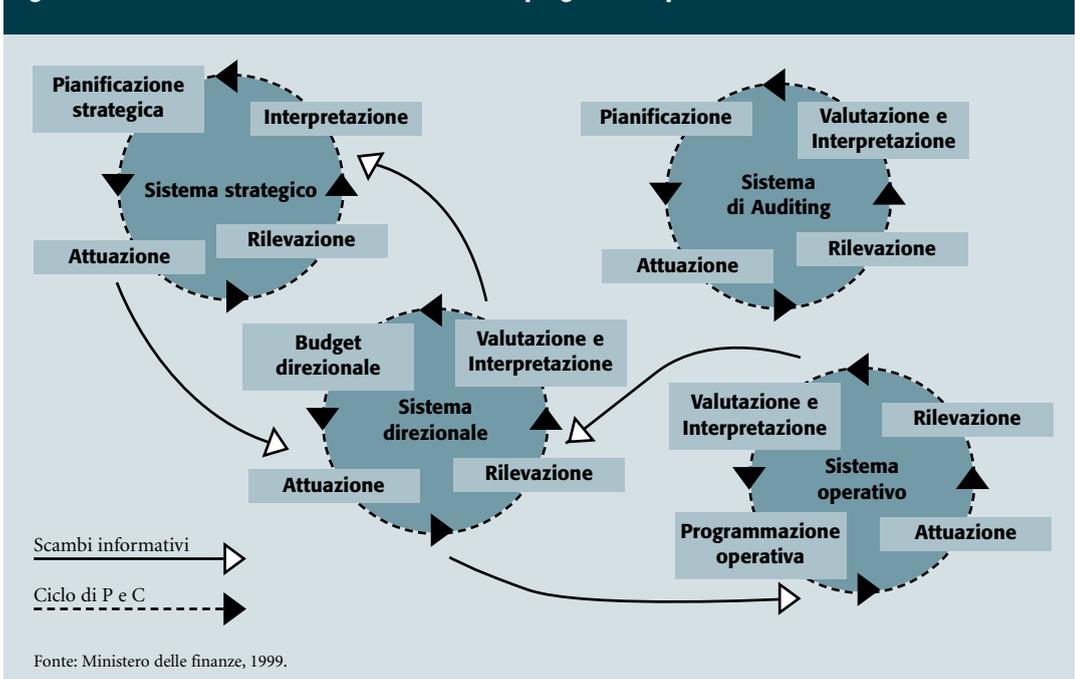
27. Il riferimento ai soli "Pianificazione" e "Controllo" non deve certo intendersi come manifestazione della volontà di escludere il momento della Programmazione dall'oggetto del progetto, ma come scelta di una dizione maggiormente sintetica per l'intero processo che comprende tutte le fasi testé nominate. Per questo, attesa la sostanziale coincidenza semantica, continueremo ad usare l'acronimo "PeC" anche in riferimento al Progetto di Riposizionamento, distinguendo tra pianificazione e programmazione soltanto dove necessario.

di responsabilità dirigenziali) individuati: *strategico, direzionale ed operativo*. Al fine di rafforzare, per ciascun livello, la completezza dei cicli di controllo (programmazione, consuntivazione, *reporting*, azioni correttive) e la responsabilizzazione dei vari attori, sono previsti tre sistemi *differenziati* e tra loro *integrati*: *pianificazione e controllo strategico, pianificazione e controllo direzionale e pianificazione e controllo operativo*. In particolare, i sistemi ai livelli direzionale ed operativo potranno essere modulati in relazione alle specifiche realtà ed esigenze dei centri di responsabilità;

- il controllo *di auditing interno*, quale attività specifica, distinta dalla pianificazione e controllo di gestione e pertanto senza responsabilità diretta sui processi operativi.

La suddivisione appare abbastanza facilmente sovrapponibile a quella, peraltro relativa ai soli sistemi di *controllo*, contenuta nel D.Lgs. 286/99, con la particolarità dell'ulteriore distinzione tra i momenti *direzionale ed operativo* della gestione, o meglio della relativa strumentazione programmatica e di *reporting*. Non vengono evidentemente considerati in questo ambito i *controlli di regolarità amministrativa e contabile*, di cui all'art. 1, c.1, lett. a) D.Lgs. 286/99. L'enucleazione, non solo a livello concettuale, ma di progettazione degli strumenti e meccanismi nei quali si concreterà il sistema, di un livello *strategico*, distinto da quello meramente "gestionale", al di là di considerazioni teoriche nelle quali non è opportuno addentrarsi in questa sede, è certamente da considerarsi congruente con la previsione contenuta nell'art. 6 della norma testé citata, che affida al S.In.Co. l'attività di valutazione e controllo strategico.

Figura 6 - Il sistema dei controlli definito con il progetto di riposizionamento



In definitiva, il modello di PeC sviluppato nell'ambito del Progetto di Riposizionamento distingue quattro cicli di controllo reciprocamente integrati:

- **controllo strategico**, che verifica la elaborazione delle strategie e dei piani, ne controlla l'attuazione e si concretizza nella direttiva annuale del Ministro;
- **controllo direzionale**, che supporta la definizione gli obiettivi manageriali;
- **controllo operativo**, che individua le metodologie migliori per la struttura produttiva in modo da gestire al meglio le leve disponibili per raggiungere gli obiettivi contenuti nel *budget*;
- **auditing interno**, che verifica l'adeguatezza dell'organizzazione rispetto agli obiettivi, la congruenza tra politiche e comportamenti, la rispondenza dell'azione amministrative alle prescrizioni.

Rispetto al modello PPC (si confronti in proposito la Fig. 3), la differenza non sta tanto nell'articolazione su più livelli, praticamente coincidente, quanto sulla ricerca di una maggiore integrazione del sistema, ricercata soprattutto attraverso la ricerca del coinvolgimento in ogni fase del *management* di ciascun livello, che è visto anche come il primo utente delle informazioni generate dal sistema.

L'attività del Progetto di Riposizionamento ha avuto il suo inizio formale con la prima seduta del Comitato esecutivo del progetto, tenutasi il 22 settembre 1998. In tale sede, si sono individuati gli specifici elementi nei quali concretizzare la *reimpostazione* del modello di PeC:

- l'integrazione tra i diversi cicli e livelli di controllo;
- i fattori critici da controllare per ciascun livello;
- le finalità generali del sistema;
- l'identificazione degli utenti del sistema, ovvero dei "decisori";
- l'articolazione logica e temporale dei tre livelli/cicli di controllo individuati e le relative modalità di integrazione;
- le unità organizzative cui affidare il presidio delle funzioni di pianificazione e controllo.

Perché il progetto non si riducesse ad una mera attività di "studio ed analisi", è stato costituito uno specifico gruppo di lavoro, composto essenzialmente da uno o più (di norma 2 o 3) rappresentanti di ciascun Centro di Responsabilità (d'ora in avanti, per brevità, CdR) di 1° livello, nominati dai relativi responsabili²⁸. Nel corso del progetto, sono stati coinvolti altri (26) interlocutori in una serie di interviste mirate e di incontri di approfondimento su tematiche specifiche per ciascun centro di responsabilità di 1° livello. Gli aspetti generali del sistema sono stati sviluppati in *workshop* che prevedevano la partecipazione dei componenti il Gruppo di progetto. Il percorso logico, dall'analisi delle motivazioni del riposizionamento alla presentazione del modello "finale" si è svolto in 6 *step* successivi, dall'ottobre '98 al marzo '99. Le problematiche specifiche hanno trovato spazio nell'ambito dei sottogruppi di lavoro individuati nell'ambito di ciascun CdR di 1° livello, oltre ad essere approfondite con lo strumento dell'intervista mirata. Il gruppo di progetto è stato, inoltre, accompagnato da uno

28. I CdR di 1° livello nell'ambito dei quali sono stati individuati i 22 membri del gruppo di lavoro erano costituiti, al momento della sua costituzione, da: Segretariato Generale (cui apparteneva il Coordinatore del Progetto); S.In.Co. (che esprime il Vice-coordinatore); Dipartimenti delle Entrate, del Territorio, delle Dogane; Direzione generale AA.GG. e del Personale; Se.C.I.T.; Scuola Centrale tributaria; Guardia di Finanza.

specifico e mirato apporto consulenziale, così come era avvenuto, peraltro ricorrendo a differenti professionalità, in occasione del precedente progetto di sviluppo del “Sistema di PPC” del 1994.

Si noti che, nel pianificare le attività del gruppo di lavoro o delle persone comunque coinvolte, è stato dato rilievo non soltanto alla identificazione dei “risultati” di ciascuna fase del progetto in termini di elementi analizzati o definiti, ma anche all’aspetto psicologico e relazionale inerente la partecipazione al gruppo. Le persone direttamente partecipanti al progetto, infatti, non sono state viste (soltanto) come apportatori di specifiche professionalità individuali, ma come i partecipanti alla prima fase di un processo di cambiamento, come tale ad elevata valenza psicologica e motivazionale.

Inoltre, era implicito sin dall’avvio del progetto che i partecipanti sarebbero poi stati, oltre che gli artefici di un modello astratto, anche i “diffusori” di nuove modalità di funzionamento dell’organizzazione: per questo, era importante che gli stessi si sentissero coinvolti e condividessero l’esperienza progettuale il più profondamente possibile, anche a livello emozionale. Significativamente, nella parte del rapporto sul progetto di riposizionamento dedicata al modello complessivo ed al piano di gestione del cambiamento, al percorso “logico” (analizzare il sistema esistente e definire logiche ed elementi di quello nuovo) è stato affiancato un percorso “cognitivo”, che comprendeva una fase preliminare di “scongelo” e creazione del gruppo, una fase di analisi ed elaborazione delle proposte, una fase di confronto e condivisione²⁹.

Il sistema di Pianificazione, Programmazione e Controllo è soprattutto un sistema che permette di gestire informazioni: nella sua progettazione o riprogettazione non si può prescindere dal considerarlo come parte integrante del complessivo sistema informativo aziendale.

3.4 La gestione del cambiamento ed il piano formativo

Si è già fatto cenno in precedenza all’importanza annessa, sia nel Progetto di sviluppo del sistema di PeC del 1994 che nel successivo Progetto di Riposizionamento, alla *gradualità nell’introduzione* dei nuovi strumenti ed alla rilevanza dell’impatto sulla *cultura organizzativa* di un intervento così importante sui meccanismi operativi dell’organizzazione. Per meglio dire, si trattava di implementare un vero e proprio processo di *cambiamento organizzativo*, la cui gestione ottimale richiede necessariamente la previsione e realizzazione di opportuni interventi *formativi*, tesi non solo ad introdurre nuove competenze tecnico/professionali o aggiornare quelle esistenti, ma anche a diffondere la condivisione delle finalità del sistema e stimolare la partecipazione attiva del maggior numero di soggetti coinvolti. Perché il nuovo sistema potesse decollare, bisognava far fronte ad alcune possibili aree di rischio, identificate sostanzialmente nelle seguenti tre³⁰:

1. *effettività del sistema*: intesa come capacità di rispondere ai requisiti attesi, sia dal punto di vista informatico (relativa alla capacità di

29. I risultati del progetto sono stati articolati in 5 documenti presentati al Comitato esecutivo il 31 marzo 1999: 1. Il modello complessivo di pianificazione e controllo e il piano di gestione del cambiamento; 2. Il modello del sistema di pianificazione e controllo strategico; 3. Il modello del sistema di pianificazione e controllo direzionale; 4. Il modello del sistema di pianificazione e controllo operativo; 5. Il modello di auditing interno.

30. Cfr. Ministero delle finanze – Sogei S.p.A., 1999, *Progetto di riposizionamento – Parte prima: Il modello per il sistema complessivo di pianificazione e controllo ed il piano di gestione del cambiamento*, p. 50.

interconnessione ed alimentazione di sistemi complessi) che, più in generale, di completezza e copertura di dati e flussi;

2. *utilità per il management*: il sistema sarà utilizzato solo se percepito e considerato utile dal *target* manageriale di riferimento;
3. *cultura e resistenza al cambiamento*: la validità dello strumento non può considerarsi in astratto, ma è mediata dalla cultura di chi lo utilizza. A livello elementare, si configurano rischi di difficoltà di *comprensione* dei concetti impliciti negli strumenti innovativi e di *inserimento* di questi ultimi nelle modalità operative, solitamente condizionate dalle abitudini e dalla *routine* diffusa.

Allo scopo, sono stati individuati alcuni principi che avrebbero dovuto guidare il processo di introduzione del nuovo sistema:

- individuazione di un gruppo di utenti chiave per ciascun sottosistema, costituito sia da *manager* di linea che appartenenti al (costituendo) *staff* di pianificazione e controllo, che assumessero un ruolo di verificatori e sperimentatori, nelle fasi di progettazione e avvio, e di diffusori, in seguito; l'obiettivo era il coinvolgimento anticipato degli utenti chiave, in modo da garantire fin dall'inizio la condivisione delle logiche e soluzioni adottate;
- *responsabilizzazione della periferia e decentramento*, in particolare in favore delle Direzioni Regionali/Compartimentali (CdR di 2° livello), dato il loro ruolo fondamentale nel sistema di PeC direzionale ed operativo;
- individuazione degli *attuatori* principali nei CdR di 2° livello periferici, cioè dei soggetti capaci di svolgere un ruolo di cerniera tra i tre livelli logici del sistema, ma anche di interfaccia tra centro e periferia, oltre che costituire un primo "nucleo" di staff di PeC decentrato;
- privilegio della *formazione-azione o sul campo*, cioè collegati a, o riproducenti (simulazioni), le attività concrete impostate o da sviluppare.

In sostanza, l'idea di base consisteva nel far avanzare contemporaneamente e parallelamente, per quanto possibile, i processi di formazione, di apprendimento e di gestione e sperimentazione sul campo.

In concreto, le attività sviluppate sono consistite in:

- coinvolgimento degli utenti chiave (a livelli differenziati di coinvolgimento) nei *gruppi di progetto*. L'attività di tali gruppi di lavoro era finalizzata alla progettazione di dettaglio, lo sviluppo, l'avvio ed il "posizionamento" dei sub-sistemi nell'assetto generale;
- formazione sul campo di tutti gli utenti potenziali, in modo da facilitare l'accoglimento dei nuovi strumenti nella *routine* operativa;
- supporto all'attivazione del sistema ed alla responsabilizzazione di tutti i livelli manageriali coinvolti (*start-up* del progetto), facendo affidamento in particolare su nuclei decentrati nelle Direzioni periferiche quali "agenti del cambiamento".

Parallelamente quindi ai "percorsi di avvicinamento" previsti a partire dal 1999 per l'attivazione graduale delle componenti logiche ed informative relative ai differenti livelli del sistema di PeC, cui corrispondevano altrettanti "sotto-progetti", il Progetto di Riposizionamen-

to ha previsto quale principale azione di supporto al processo di cambiamento la *formazione manageriale*, che è venuta a configurare un ulteriore, specifico sottoprogetto.

Il Piano Formativo, definito anche nei suoi aspetti di dettaglio tra giugno e settembre 1999, era mirato a favorire il cambiamento intervenendo sia sulle figure manageriali, che su quelle specialistiche (*staff* di PeC). Quanto al primo ambito, gli obiettivi principali, complementari tra loro, erano due: diffondere la consapevolezza delle opportunità e delle potenzialità dei nuovi strumenti messi a disposizione, evidenziandone la forte valenza gestionale per il dirigente; evitare che l'attività di pianificazione e controllo fosse percepita come un processo meramente amministrativo e/o, ancor peggio, come un infruttifero aggravio del carico di lavoro. Per gli *staff* di PeC, si trattava soprattutto di trasferire ai relativi componenti le competenze necessarie al corretto governo delle attività di pianificazione, programmazione e controllo.

Alla base dell'impostazione del processo formativo vi è stato il riconoscimento della necessità che i *manager* assumessero in esso un ruolo attivo nel processo di formazione, cioè che essi stessi partecipassero all'esplicitazione dei possibili impatti sulla gestione dei nuovi strumenti, che quanto appreso venisse immediatamente contestualizzato nella realtà operativa di ciascuno e che la formazione fosse l'occasione per favorire la nascita di gruppi organizzati (nuclei di un più vasto *network* o "comunità di pratica"). La scelta, conseguentemente, è stata di impostare gli incontri formativi prevalentemente in forma di *seminari*, o meglio ancora di *workshop*, cioè come riproduzione di situazioni di lavoro dove ciascuno apporta un contributo di conoscenza e di esperienza, caratterizzato dalla forte comunicazione interattiva tra tutti i partecipanti.

All'interno del personale destinatario degli interventi formativi, con riferimento all'assetto pre-riforma del Ministero nel suo complesso, sono stati individuati cinque differenti ruoli:

- *Staff* dell'autorità politica;
- Direttori Generali;
- Direttori centrali e Direttori regionali/compartimentali;
- Direttori degli uffici periferici;
- *Staff* di PeC.

Le modalità d'intervento formativo e gli obiettivi didattici sono stati così calibrati sulle attese esigenze di ciascun tipo di ruolo, tenendo conto delle risorse destinabili allo scopo e delle esigenze di integrazione e di raggiungimento degli obiettivi in tempi ragionevolmente brevi. Così, per quanto riguarda i responsabili di 2° livello (Direttori regionali e centrali) e gli *staff* specialistici, sono state utilizzate modalità d'intervento tipicamente d'aula, in forma di *seminari* per i primi e di *giornate di formazione* per i secondi, in modo da poter approfondire sufficientemente i temi trattati. Nel caso dei responsabili di 3° livello (Direttori uffici), considerato l'elevato numero di destinatari, ma anche per creare fin dall'inizio un senso di integrazione e cooperazione, si è scelto di utilizzare, valorizzando l'esperienza di "pionieri", i partecipanti di ciascun Dipartimento

al “gruppo di progetto” come docenti per gli interventi informativi nella struttura di appartenenza. Naturalmente, i futuri “docenti” hanno partecipato ad apposite sessioni di formazione dedicate allo sviluppo di abilità per la gestione attiva di esercitazioni, casi di studio e simulazioni. Non ci si sofferma ulteriormente in questa sede sugli specifici contenuti della formazione destinata ai differenti ruoli identificati, se non per sottolineare che il processo di apprendimento non è certo stato ritenuto concluso con l’espletamento delle attività formative, tenutesi nell’autunno del 1999. Con l’attività di formazione strutturata si è inteso fornire una prima familiarizzazione con gli strumenti e le logiche di PeC, con la consapevolezza che la loro interiorizzazione avviene gradualmente nel tempo, attraverso il suo utilizzo, e che il sistema di PeC stesso si evolve nella direzione che gli attori, suoi utenti o gestori, indicano e richiedono, anche implicitamente, nello svolgere le proprie attività gestionali, secondo un tipico processo di apprendimento organizzativo.

3.5 Evoluzione del modello e prospettive

Si è in precedenza già sufficientemente insistito sul concetto che lo sviluppo del sistema di PeC è un processo complesso e dinamico, e non comporta certo l’adattamento della gestione ad un modello “teorico” di governo e controllo, quanto la costruzione graduale di un sistema rispondente alle esigenze gestionali. Coerentemente con tali premesse, e secondo modalità oggetto di trattazione più ampia nei capitoli dedicate ai singoli aspetti o componenti del sistema, già nella fase di prima implementazione del sistema informativo di PeC, nel corso dell’anno 2000, è emersa l’opportunità di calibrare differenzialmente alcune variabili del sistema. Ad esempio, si è intervenuti sul formato di alcuni report, semplificandoli, a partire dal 2001, in modo da ridurre le informazioni ridondanti o troppo particolareggiate per il livello decisionale al quale sono destinati. Si è scelto poi di concentrare l’analisi di efficienza e produttività principalmente sulle attività/prodotti più significativi di ogni processo, sostanzialmente identificabili con i *prodotti equivalenti* (cioè, i prodotti-base, ai quali quelli di minore rilievo vengono “equiparati” tramite determinati coefficienti di conversione, al fine di non appesantire troppo la previsione/rilevazione analitica della destinazione delle risorse tenendo conto anche di attività/prodotti poco significativi: si tratta, a ben vedere, di un’applicazione del principio della *rilevanza*). Per le medesime ragioni, il numero dei *macro-processi* monitorati è sceso, accorpando quelli simili dal punto di vista dell’esito e delle risorse assorbite, da 48 a 40, con riferimento rispettivamente all’anno 2000 ed all’anno 2001.

Lo sforzo e, d’altro canto, le opportunità più significativi, tuttavia, sono connessi alla conduzione a regime della nuova piattaforma informativo-contabile basata sull’ambiente *Oracle*, nonché, ed in connessione con la precedente, all’introduzione della *Contabilità Generale*, conseguente al nuovo regime di autonomia contabile dell’Agenzia

delle entrate, che renderà senz'altro più agevole disporre di adeguate informazioni di contabilità analitica.

Un ulteriore campo aperto a proficui sviluppi, data la rilevanza delle grandezze monetarie in uscita, e soprattutto di quelle in entrata, potrà essere costituito dall'integrazione nel sistema di PeC "economico" di una programmazione della gestione finanziaria, nel senso aziendale di gestione dei flussi nel tempo, per quanto riguarda naturalmente le variabili controllabili da ciascun ambito di responsabilità, sfruttando anche la tendenziale maggiore tempestività nella conoscenza dei flussi monetari che l'istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze dovrebbe consentire.

4. Lineamenti generali del sistema di programmazione e controllo nell'amministrazione finanziaria

4.1 Il modello di programmazione del Ministero delle finanze

L'affermazione di modelli di governo fondati su logiche di programmazione aziendale all'interno della pubblica amministrazione (d'ora in poi, per brevità, PA) tende ad esaltare l'unitarietà del sistema delle amministrazioni centrali producendo delle ovvie implicazioni anche in riferimento alle procedure ed ai processi dai quali scaturisce il bilancio dello Stato. In tal senso, la progettazione del sistema di pianificazione, programmazione e controllo dell'amministrazione finanziaria, correttamente, deve coordinarsi e completarsi con il sovraordinato e più complesso sistema di programmazione finanziaria dello Stato. L'interfacciamento della programmazione ministeriale con quella dello Stato si concretizza primariamente nella continuità degli indirizzi strategici e nell'unitarietà delle logiche di determinazione congiunta degli obiettivi gestionali e delle risorse necessarie al loro raggiungimento. La realizzazione di condizioni di omogeneità e coerenza sia in merito agli obiettivi strategici, sia in merito alle modalità secondo le quali si programmano le attività utili al raggiungimento dei primi, colloca in un sistema unitario il processo di programmazione della PA centrale, costituendo connessioni dirette e di reciproco condizionamento tra i tre sottosistemi:

- il sottosistema sovraordinato della pianificazione economico-finanziaria dello Stato;
- il sottosistema di pianificazione e controllo strategico del Ministero delle finanze;
- il sottosistema di programmazione e controllo direzionale delle macrostrutture dell'amministrazione finanziaria.

Lo sforzo atteso nel governo dei tre sistemi è quello di giungere progressivamente alla piena continuità tra le diverse fasi di pianificazione della PA centrale. Assume particolare significatività l'esigenza di:

- un maggiore coordinamento verticale tra gli obiettivi governativi di più alto livello (Presidenza del Consiglio dei Ministri) e gli obiettivi ed indicatori definiti annualmente dai singoli dipartimenti/agenzie;
- un coordinamento *orizzontale* tra dipartimenti diversi nella programmazione delle attività per le quali è riscontrabile una sovrapposizione e/o complementarità delle aree di responsabilità;

- un coordinamento all'interno dei singoli dipartimenti, tra le direzioni centrali, tra queste e quelle periferiche, tra queste ed altre entità pubbliche operanti nell'ambito della medesima area di interesse. In alcuni ambiti di responsabilità (si pensi alle politiche a sostegno dell'occupazione) è opportuno che il momento programmatico sia valido strumento di coordinamento operativo, di convergenza e sincronizzazione dei risultati attesi;

Lo schema di seguito esposto richiede alcuni adattamenti nel momento in cui ci si riferisce allo sviluppo del sistema nelle agenzie dell'amministrazione finanziaria. Per ovvie ragioni di omogeneità ed analogia tra le quattro agenzie del Ministero, ci soffermeremo su un caso: quello dell'Agenzia delle entrate, in quanto il modello di PeC si riproduce secondo le medesime logiche all'interno di tutte le quattro agenzie.

Figura 1 - Il collegamento tra il ciclo di pianificazione dello Stato e quello del Ministero delle finanze



La definizione di piani strategici in un ambito complesso qual è il sistema della PA centrale non ha un rigido carattere sequenziale, ma presenta forti interrelazioni che ne ostacolano una dettagliata rappresentazione grafica. La continuità dei tre sottosistemi implica l'allineamento dei documenti in modo da favorire sia la convergenza dell'azione amministrativa del singolo ministero con gli indirizzi generali stabiliti dal Governo, sia un corretto processo di programmazione economica. Gli iter che conducono all'elaborazione del Documento di Programmazione Economico Finanziaria (d'ora in poi, per brevità,

DPEF) e del Bilancio dello Stato, infatti, si sovrappongono nel tempo e nei contenuti con il processo di formulazione della Direttiva e dei budget direzionali.

Quanto appena affermato pone in risalto come l'introduzione di sistemi di programmazione e controllo di gestione, in una prospettiva di piena ed evoluta attuazione, non rappresenti semplicemente un *fenomeno tecnico* che si risolve nei ristretti ambiti organizzativi del singolo dipartimento (o direzione generale) e nella misurazione dell'efficienza della "macchina amministrativa" ma, piuttosto, vada concettualmente inserita nel più ampio processo di riforma della PA, qualificandosi come "corollario" della transizione verso modelli di governo per obiettivi. I numerosi interventi legislativi prodotti nel corso degli anni '90 in materia di bilancio dello Stato e contabilità pubblica, di controlli interni e di pubblico impiego rappresentano le tessere del mosaico che l'amministrazione finanziaria si è riproposta di realizzare.

Al fine di cogliere con maggiore chiarezza la relazione che unisce la pianificazione strategica del ministero con quella statale è utile soffermarsi brevemente sui contenuti e sul ruolo che ciascuno dei documenti ora enunciati svolge, o dovrebbe svolgere, nella nuova prospettiva programmatica di matrice aziendale.

4.2 Funzione e contenuti del DPEF

Dopo la riforma della contabilità di Stato introdotta dalla legge Curti del 1964, le linee fondamentali del processo di bilancio e dell'intera manovra economico-finanziaria sono state ridisegnate dalla L. 468/78 e dalla L. 362/88 per quanto riguarda il ciclo del bilancio e dalla L. 94/97 per i contenuti del bilancio previsionale e per la redazione di un bilancio economico articolato per centri di costo e di spesa. Con la L. 468/78 è stato affiancato il bilancio di cassa a quello di competenza, è stato introdotto il bilancio pluriennale di previsione in termini di competenza, la legge finanziaria e con essa le leggi di assestamento al bilancio¹.

A dieci anni di distanza, con la L. 362/88 è stato definito l'intero ciclo del bilancio con indicazioni precise circa i tempi di presentazione al Parlamento dei diversi documenti contabili da parte del Governo² ed è stato introdotto un documento programmatico che negli anni ha assunto una rilevanza strategica nella costruzione delle politiche di settore del Governo: il documento di programmazione economico finanziaria (DPEF), approvato dal Parlamento con due distinte risoluzioni³. Con il DPEF il Governo individua gli obiettivi di politica economica e finanziaria di un triennio e fissa le regole per la predisposizione del bilancio annuale e pluriennale. Secondo le indicazioni della L. 362/88 il DPEF deve indicare⁴:

- i parametri economici fondamentali per valutare i flussi finanziari del settore pubblico a politiche invariate cioè presupponendo l'invarianza delle leggi che fissano il diritto alle prestazioni e il livello delle prestazioni e dei servizi erogati;
- gli obiettivi macroeconomici e di finanza pubblica, con particolare riferimento a quelli relativi al reddito e all'occupazione;

1. V. Onida, *Il Bilancio dinanzi al Parlamento*, in *Politica e Mezzogiorno*, a. II, n. 2, aprile-giugno 1993, p. 46; P. De Ioanna, *L'esperienza nel Parlamento italiano: decisione di bilancio e obbligo di copertura*, in *Politica e mezzogiorno*, a. II, n. 2, aprile-giugno 1993, p. 87.

2. Presentazione del bilancio annuale e pluriennale entro il 31 luglio, presentazione della legge finanziaria entro il 30 settembre; V. Lippolis, *Le procedure parlamentari di esame dei documenti contabili di bilancio*, in T. Martines, C. Decaro, V. Lippolis, R. Moretti, *Diritto parlamentare*, Rimini, Maggioli, 1992, p. 480.

3. D. Da Empoli, P. De Ioanna, G. Vegas, *Il bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, II ed., Il Sole 24 Ore, Milano, 1995, p. 197; A.P. Tanda, *Le norme e la prassi del Parlamento italiano*, II ed., Colombo, Roma, 1987, p. 179.

4. N. Lupo, *Le procedure di bilancio dopo l'ingresso nell'Unione economica e monetaria*, Quaderni Costituzionali, a. XIX, n. 3 dicembre 1999.

- gli obiettivi del fabbisogno complessivo, del disavanzo corrente del settore statale e del settore pubblico allargato (al lordo e al netto degli interessi) per ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale, i loro eventuali scostamenti nell'evoluzione tendenziale.

Queste indicazioni si completano con la previsione di regole di variazione delle entrate e delle spese del bilancio dello Stato e degli enti pubblici compresi nel settore pubblico allargato e con la determinazione degli indirizzi per gli interventi settoriali collegati alla manovra finanziaria.

Infine, in considerazione del processo di costruzione economica e monetaria dell'Unione Europea (d'ora in poi, per brevità, UE), il DPEF deve effettuare una rilevazione "puntuale e motivata degli andamenti reali e degli eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi fissati nei precedenti DPEF con riferimento alla evoluzione economico finanziaria internazionale, in particolare della Comunità Europea"⁵.

Sui contenuti del DPEF e sui tempi di presentazione in Parlamento è intervenuta: la L. 208/99⁶. Con questo intervento il legislatore ha voluto razionalizzare le procedure vigenti introducendo elementi di semplificazione, ma soprattutto riconsiderando i tempi dell'intero ciclo di bilancio. È stata posticipata la data di presentazione del DPEF (dal 15 maggio al 30 giugno) facendola coincidere con altri due importanti documenti finanziari: il rendiconto dell'esercizio precedente e l'assestamento del bilancio dell'esercizio in corso. Anche la data di presentazione del bilancio a legislazione vigente, fissata al 31 luglio, è stata fatta coincidere con la presentazione della legge finanziaria e il bilancio programmatico, cioè al 30 settembre⁷.

Definiti gli obiettivi, il DPEF deve individuare anche le regole di variazione delle entrate e delle spese del bilancio di competenza dello Stato e delle aziende autonome e degli enti pubblici ricompresi nel conto consolidato delle pubbliche amministrazioni per il periodo di riferimento del bilancio pluriennale. Infine, anche gli interventi di settore, collegati alla manovra di finanza pubblica per lo stesso periodo, devono essere illustrati nelle loro linee generali e con una valutazione di massima degli effetti economico finanziari loro attribuiti.

Il DPEF è articolato in più parti: una parte introduttiva che contiene una valutazione motivata in merito alla realizzazione degli obiettivi previsti nei precedenti documenti di programmazione economico finanziaria e all'evoluzione economico finanziaria internazionale, con particolare riferimento all'Unione europea; una parte che definisce i parametri obiettivo per la stabilità; una parte che illustra le politiche strategiche per lo sviluppo e diversi livelli di intervento.

La specificazione dei contenuti del DPEF voluta dalla L. 208/99 ha ulteriormente potenziato la funzione di programmazione economico finanziaria del Governo che, attraverso questo strumento, identifica gli obiettivi macroeconomici strategici da raggiungere entro un arco di tempo ben definito⁸. Oltre ad individuare le linee generali di politica economica e fiscale, il Documento disegna anche i confini entro cui ciascun Ministero, a seconda della competenza, dovrà operare per contribuire al raggiungimento degli obiettivi che soddisfano più

5. Art. 3, comma 2, L. 468/78, come modificato dalla L. 362/88; L. Lanzilotta, *Riflessi dell'Unione economica e monetaria sul sistema dei poteri costituzionali di finanza pubblica*, in *Politica del diritto*, 1991, p. 453, A. Alesina, M. Marè, P. Perotti, *Le procedure di bilancio in Italia. Analisi e proposte*, in *La costituzione fiscale*, a cura di F. Giavazzi, A. Penati, G. Tabellini, Bologna, 1998, p. 29.

6. Cfr. A. Palanza, *Una nuova legge e un ordine del giorno per la riorganizzazione del processo di bilancio come metodo della politica parlamentare*, in *Rass. Parlam.*, 1999, 635 s.

7. Art. 2 commi 1 e 2 L. 208/99.

8. P. De Ioanna, *Parlamento e spesa pubblica*, Bologna 1993, 11 ss. Lupò Avagliano.

opportunamente i bisogni della collettività⁹, nel rispetto dei vincoli esterni fissati dall'Unione europea. La necessità di realizzare uno stretto legame tra la programmazione economica nazionale e quella europea impone al Governo di utilizzare il DPEF come strumento per coordinare le politiche nazionali con le politiche europee di convergenza e di coesione secondo le regole fissate dal patto di stabilità e crescita. La legge di riforma ha sottolineato il coordinamento necessario con le politiche europee stabilendo che il Governo deve presentare al Parlamento una nota informativa per motivare eventuali nuove previsioni degli indicatori macroeconomici e dei saldi di finanza pubblica rispetto alle previsioni contenute nel DPEF (art. 3 comma 4 bis, L. 468/78).

Nel paragrafo precedente abbiamo proposto la schematizzazione grafica dei lineamenti di un modello teorico di PeC che ha un aspetto di assoluta criticità nella continuità logica e sostanziale tra i documenti di programmazione governativi e quelli propri del singolo dicastero.

Il DPEF costituisce oggi il "tableau de bord" di tutta la manovra economica finanziaria, fissando i limiti quantitativi della legge finanziaria e della legge di bilancio a legislazione vigente e anticipando il contenuto di interventi normativi di settore che realizzano gli obiettivi di politica economica generale illustrati nello stesso documento.

Tuttavia, l'applicazione delle logiche di programmazione aziendale richiede un ripensamento di tale documento in forme idonee ad affermarsi sia come strumento di avvio di processi di pianificazione strategica estesa all'intero settore della PA centrale, sia come base informativa di riferimento per l'esercizio di forme di controllo democratico sull'operato del Governo. In tal senso, è auspicabile che valutazioni collegate all'andamento delle variabili macroeconomiche e ai loro riflessi finanziari sulla gestione, siano integrate dalla capacità di definire politiche e programmi pubblici esprimendone, in termini chiari e misurabili:

- la tipologia, l'entità e la tempificazione dei risultati complessivi attesi;
- le risorse da destinare al loro raggiungimento;
- gli indirizzi strategici e progettuali per la loro attuazione.

Il DPEF, rappresentando l'unico documento di programmazione a medio-lungo termine, può affermarsi come strumento di pianificazione aziendale dell'intero sistema PA. Prospettata l'evoluzione del contesto socio-economico, la costruzione del documento si concentra nell'elaborazione delle politiche di settore e nel loro impiego come strumento di progettazione dei momenti di interazione e coordinamento di programmi di intervento che, pur coinvolgendo operativamente strutture pubbliche diverse, convergono nel perseguimento di una medesima finalità, nella soluzione di una medesima esigenza pubblica. Così, se è ampiamente condivisibile che problemi complessi quali quello dell'occupazione siano affrontati con azioni congiunte di dicasteri diversi, di soggetti pubblici e privati distinti, di governi di differente livello, deve essere altrettanto condivisibile che l'efficacia dell'azione collettiva sarà proporzionata al grado di coordinamento e di progettualità rinvenibile nell'azione dei diversi soggetti coinvolti.

9. L. D'Alessio, *La funzione di programmazione nel contesto normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento*, in Azienda Pubblica, 1998, n. 3, pp. 229 e ss.

Il DPEF diverrebbe quindi la sede di analisi privilegiata per l'elaborazione delle strategie attraverso le quali il sistema PA intende ripensare ed assolvere nel migliore dei modi il proprio ruolo istituzionale.

4.3 Il bilancio e le note preliminari: anello di congiunzione tra la definizione delle strategie e la gestione amministrativa

Motivazioni analoghe a quanto brevemente affermato in merito al ruolo, attualmente potenziale, del documento di programmazione economico finanziaria, rendono comprensibile come il percorso che conduce alla completa assimilazione di modelli di programmazione orientata agli obiettivi debba transitare attraverso la coerente ridefinizione delle metodologie di formulazione dei bilanci di previsione finanziaria (annuale e pluriennale) e del budget economico dello Stato. Presupposto per l'allineamento è il definitivo abbandono del metodo incrementale/decrementale e la contestuale costruzione delle previsioni di entrate ed uscite, di proventi e costi, secondo logiche mezzo-fine che correlino queste ultime alle attività da espletare.

I vantaggi attesi dal cambiamento ora prospettato sono numerosi.

Calibrare gli stanziamenti di spesa in funzione della prevedibile evoluzione della domanda (interna/esterna) di attività, beni e servizi, può condurre:

- ad una migliore efficienza nell'allocazione di risorse scarse;
- alla sottrazione della negoziazione delle risorse a valutazioni di ordine politico o, comunque, a valutazioni rigidamente connesse alle responsabilità gestionali pregresse del singolo dirigente;
- ad un miglioramento della gestione dei processi finanziari attraverso una riduzione delle forme patologiche di formazione dei residui passivi;

Ulteriori sinergie informative utili ad una migliore elaborazione delle previsioni di bilancio possono scaturire dalla corretta gestione del sistema di contabilità economica basata su rilevazioni analitiche per centri di costo. Le motivazioni che spiegano l'introduzione di questo nuovo sistema contabile coincidono con una delle più importanti finalità della riforma della PA: quella di migliorare l'azione amministrativa rendendola più efficiente ed economica. La contabilità economica analitica, introdotta con la riforma del bilancio dello Stato (D. Lgs. 279/97), assolve una funzione rilevante non soltanto in quanto strumento indispensabile per l'esercizio del controllo di gestione ma anche perché, riferendo il consumo di risorse all'architettura organizzativa dell'amministrazione (i centri di costo), presenta elementi di continuità con alcuni dei principi ispiratori della riforma di bilancio: la scelta dell'Unità Previsionale di Bilancio (UPB) come unità elementare del bilancio e la volontà di creare una maggiore corrispondenza tra l'articolazione delle previsioni di spesa e la struttura organizzativa delle amministrazioni centrali. È da attendersi quindi un più incisivo impiego della contabilità analitica come base informativa per la quan-

tificazione delle previsioni di molte voci di spesa e come supporto al miglioramento della programmazione finanziaria.

A tal proposito, la riforma del bilancio dello Stato delineata nella L. 94/97 e dal successivo D. Lgs. 279/97, ha introdotto nelle pubbliche amministrazioni un sistema di contabilità economica analitica per centri di costo finalizzato alla rilevazione, all'analisi, alla verifica e al monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione amministrativa¹⁰. Questo sistema si rivela utile non soltanto ai fini della rendicontazione ma completa il ciclo di programmazione integrando la prospettiva finanziaria con quella economica e affiancando al bilancio di previsione il budget dei costi dello Stato¹¹.

Il punto di raccordo fra le strategie di politica economica definite nel DPEF e la gestione finanziaria e amministrativa delle risorse dello Stato è rappresentato dalle note preliminari al bilancio previsionale. Le note preliminari sono contenute in ciascuno stato di previsione della spesa ed hanno la funzione di illustrare i criteri utilizzati per la formulazione delle previsioni coerentemente con i criteri ed i parametri indicati nel documento di programmazione economico finanziaria (art. 2 della legge 468/78 come modificata dalla legge 94/97)¹². Nella nota devono essere indicati gli obiettivi che le amministrazioni intendono conseguire con riferimento ai livelli di servizi e di interventi e gli indicatori di efficienza che si intendono utilizzare per valutare i risultati. Affinché la nota sia completa è necessario che siano indicate le eventuali assunzioni di personale programmate per l'esercizio di riferimento¹³. Sono infine indicati i criteri adottati per la formulazione delle previsioni con riferimento alla spesa corrente di carattere discrezionale e a quella corrente di carattere obbligatorio in particolare nei casi in cui presentino tassi di variazione significativamente diversi da quelli indicati nel DPEF¹⁴.

Ciascuno stato di previsione è integrato da un allegato tecnico in cui sono indicati, disaggregati per capitolo, i contenuti di ciascuna Unità previsionale di base e il carattere giuridicamente obbligatorio o discrezionale della spesa, nonché i tempi di esecuzione dei programmi e dei progetti finanziati nell'ambito di quella stessa UPB. In un ulteriore allegato sono contenute le previsioni sull'andamento delle spese per ciascuno degli esercizi coperti dal bilancio pluriennale.

Due riflessioni sono ora opportune: la prima, a carattere generale, conferma come la funzione delle note preliminari sia quella di fornire elementi conoscitivi utili alla comprensione dei criteri di determinazione sottostanti alle previsioni di spesa inserite nelle proposte di bilancio; la seconda evidenza come tali criteri si basino sulla relazione strumentale che unisce le risorse agli obiettivi e che vede le prime stabilite in funzione dei secondi, una volta definiti i livelli attesi di efficienza.

In sostanza, le informazioni delle note preliminari dovrebbero sintetizzare ed anticipare i contenuti programmatici delle direttive ministeriali. È quindi ovvio che debba esserci continuità e coincidenza sostanziale tra i due documenti e, più precisamente, che gli obiettivi sinteticamente riassunti nelle note siano poi ripresi, dettagliati e distribuiti unitamente alle

10. Il funzionamento del sistema di contabilità economica analitica per centri di costo richiede la definizione dei seguenti elementi: il piano dei centri di costo, l'elenco dei servizi, il piano dei conti. Il piano dei centri di costo identifica le strutture organizzative al livello delle quali si intendono programmare, monitorare e consuntivare i costi. I centri di costo di primo livello corrispondono con le strutture dirigenziali generali o equiparate. Tuttavia, ciascuna amministrazione è libera di definire centri di costo di livello inferiore per una più analitica distribuzione dei costi sugli ambiti organizzativi responsabili della gestione delle risorse.

11. Il bilancio redatto in termini economici fornisce informazioni sul sacrificio economico sopportato per l'effettivo utilizzo della risorsa acquistata. Sull'argomento cfr. C. Conte, *La contabilità analitica per centri di costo nelle amministrazioni dello Stato*, in *Atti del Convegno di Perugia del 2-3 dicembre 1999, I controlli delle gestioni pubbliche*, L. Pacifico, *La riforma del bilancio, in Azienda pubblica*, 1998, n. 3, pp. 201 e ss., M. Carabba, *La nuova disciplina delle procedure e della struttura del bilancio dello Stato*, in *Azienda pubblica*, 1998, n. 3, pp. 209 e ss.

12. Le note, avendo un contenuto esplicativo, non sono contenute nel disegno di legge di bilancio approvato dal Parlamento ma sono inserite solo nel testo del disegno di legge presentato dal Governo.

13. Manin Carabba, op. cit., pp. 211 e ss., F. Caneletti, *Nuove strutture contabili: i bilanci amministrativi nazionali*, in *Azienda pub-*

risorse attraverso la direttiva ministeriale. Ciò implica che la redazione della direttiva e la sua approvazione solo formalmente seguono l'approvazione del bilancio; da un punto di vista sostanziale il processo di negoziazione tra responsabili dei centri di responsabilità (d'ora in poi, per brevità, CdR) di primo livello (dirigenti generali) ed i vertici del ministero sostiene tanto la predisposizione delle proposte di bilancio, quanto lo sviluppo dei documenti attraverso i quali il ministro esercita le funzioni di indirizzo politico amministrativo formalizzando, in particolare:

- la definizione di obiettivi, priorità, piani, programmi e direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione;
- l'individuazione delle risorse umane, materiali ed economico-finanziarie da destinare alle diverse finalità e la loro ripartizione tra gli uffici di livello dirigenziale generale.

Sebbene il legislatore riconosca la centralità dell'individuazione degli obiettivi nel processo di programmazione finanziaria ed economica, i disegni di legge di bilancio annuale e pluriennale presentati dal Governo non sviluppano questo aspetto con il dovuto grado di approfondimento.

Al fine di disporre di maggiori indicazioni circa la missione dei singoli centri di responsabilità amministrativa, le attività prioritarie da svolgere nell'arco dell'anno finanziario considerato e gli strumenti per misurarne la concreta realizzazione, è necessario attendere l'emanazione delle direttive generali per l'azione amministrativa da parte dell'autorità politica.

In conclusione, è evidente che la difficoltà di dare concreta attuazione alle disposizioni sulle note preliminari limita la possibilità di inserire in un approccio logico e metodologico unitario tanto i processi di formazione del bilancio, quanto lo sviluppo della programmazione strategica ed operativa. Tale carenza, ravvisabile in riferimento al singolo ministero, si presenta ancor più evidente qualora si consideri l'intera amministrazione centrale: vi è, infatti, un'asimmetria tra le modalità di esposizione delle previsioni di assegnazione delle risorse e quelle degli obiettivi per il raggiungimento dei quali le stesse sono assegnate.

4.4 La chiusura del ciclo del bilancio: la direttiva del Ministro

Lo strumento di raccordo tra il momento politico e quello gestionale è rappresentato dalla direttiva generale del Ministro *disciplinata dagli articoli 4 e 14 del D. Lgs. 165/2001*. Con questo strumento gli organi di governo definiscono gli obiettivi e i programmi da attuare e verificano la rispondenza dei risultati della gestione amministrativa alle direttive generali impartite; i dirigenti, attraverso la diretta gestione finanziaria, tecnica e amministrativa, compiono tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno, con autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo¹⁵. In base alle risorse finanziarie riferibili ai procedimenti o subprocedimenti attribuiti alla responsabilità dell'ufficio e agli oneri per il personale e per le risorse strumentali assegnate, il Ministro, entro dieci giorni dalla pub-

blica, 1998, n. 3, pp. 219 e ss., L. D'Alessio, op. cit., pp. 233 e ss.

14. La significatività degli scostamenti è indicata nello stesso DPEF.

15. L. D'Alessio, op. cit., pp. 236 e ss. Manin Carabba, *Il controllo di gestione: la nuova ausiliarità della Corte dei Conti per il Parlamento e per i Consigli regionali*, in *L'Amministrazione italiana*, 2000, n.10, p. 1358.

blicazione del bilancio, assegna a ciascun ufficio di livello dirigenziale generale una quota parte del bilancio dell'amministrazione.

Come evidente, tale modello si applica per i centri di responsabilità compresi nella struttura organizzativa di ciascun ministero, ma non per gli organismi o enti da questa distinti, come nel caso delle agenzie fiscali. Ciò non vuol dire, ovviamente, che l'autorità politica sia priva della possibilità di indirizzarne la gestione e di fornire le necessarie linee guida strategiche, né che manchi qualsiasi correlazione tra la complessiva pianificazione strategica e programmazione a livello ministeriale e quelle a livello di agenzia, ma soltanto che tale integrazione avviene attraverso strumenti specifici. In particolare, ai sensi dell'art. 59 del D.Lgs. 300/99 "il ministro delle finanze dopo l'approvazione da parte del Parlamento del documento di programmazione economica-finanziaria ed in coerenza con i vincoli e gli obiettivi stabiliti in tale documento, determina annualmente, e comunque entro il mese di settembre, con un proprio atto di indirizzo e per un periodo almeno triennale, gli sviluppi della politica fiscale, le linee generali e gli obiettivi della gestione tributaria, le grandezze finanziarie e le altre condizioni nelle quali si sviluppa l'attività delle agenzie fiscali. (...) Il ministro e ciascuna agenzia, sulla base del documento di indirizzo, stipulano, per ciascun esercizio finanziario, una convenzione (...)”¹⁶.

Tornando all'organizzazione ministeriale in senso stretto, la direttiva generale traduce le politiche pubbliche di settore in indirizzi per la gestione.

La necessaria sinteticità della decisione parlamentare trova dunque il suo momento di dettaglio proprio nell'elaborazione delle direttive generali di indirizzo politico amministrativo, che delineano un'analitica e puntuale rappresentazione degli obiettivi, priorità e programmi che ciascuna amministrazione è chiamata a realizzare nel corso dell'esercizio finanziario¹⁷.

Il Ministero delle finanze, supportato dal buon funzionamento del Servizio di controllo interno, risulta aver predisposto la direttiva con un soddisfacente livello di affinamento a dimostrazione della concreta possibilità di realizzare il necessario passaggio istituzionale tra attività di indirizzo politico e gestione amministrativa. Presupposto per l'elaborazione della direttiva è la costruzione di un articolato sistema di definizione degli obiettivi e delle missioni dell'amministrazione, correlato alla definizione delle risorse necessarie per il loro raggiungimento.

4.5 Le direttive del Ministero delle finanze

4.5.1 La struttura logica delle direttive

La direttiva ministeriale costituisce il principale anello di congiunzione tra gli indirizzi generali di Governo e la programmazione annuale del singolo ministero. Su tale ruolo è opportuno soffermarsi brevemente.

La direttiva è un essenziale strumento attraverso il quale ciascun ministero formalizza le risorse a disposizione e le modalità attraverso le quali si impegna a raggiungere, di anno in anno, gli obiettivi di

16. Si confronti in proposito il cap. 6.

17. La rilevanza strategica delle direttive e la loro stretta relazione con l'operatività della riforma del bilancio e della pubblica amministrazione è stata più volte sottolineata dalla Corte dei Conti. Cfr.: Deliberazioni della Sezione controllo nn. 122/94; 167/95; 101/97; Relazioni delle Sezioni riunite al Parlamento sul rendiconto generale dello Stato per gli esercizi finanziari 1995 e 1996, in particolare, i capitoli "Organizzazione della pubblica amministrazione" e "Referto delle Sezioni riunite al Parlamento in tema di struttura e riclassificazione del bilancio di previsione e del rendiconto del 12 luglio 1995.

risultato perseguiti. Con essa si mira a realizzare il miglior grado di continuità tra le linee politiche del governo, gli indirizzi del ministro e l'attività e gli obiettivi gestionali della struttura amministrativa.

In particolare due aspetti assumono rilevanza: la coerenza “verso l'alto” con le politiche di governo che la direttiva deve recepire, da un lato; la coerenza “verso il basso” con la programmazione direzionale dei centri di responsabilità, dall'altro.

In riferimento al primo punto, la direttiva e il monitoraggio della sua attuazione rappresentano l'oggetto principale del controllo strategico; in riferimento al secondo aspetto, la direttiva definisce il quadro di riferimento nell'ambito del quale saranno sviluppati i processi di budgeting e di controllo di gestione.

Nei paragrafi seguenti, si presenta una breve analisi delle due direttive generali per l'attività amministrativa emanate dal Ministro delle finanze nel periodo a cavallo dell'adozione del modello organizzativo *per agenzie*. La direttiva relativa all'esercizio finanziario 2000, in quanto precedente al riassetto del ministero, è costruita sulla struttura organizzativa articolata in 3 dipartimenti, oltre al Segretariato Generale ed agli Uffici di diretta collaborazione col ministro. Essa appare interessante non solo perché consente di cogliere gli elementi di continuità – o meno – tra i due assetti, ma soprattutto perché consente di coglierne alcuni aspetti che, a parere di chi scrive, la caratterizzano positivamente da un punto di vista metodologico.

Particolare momento d'interesse per l'analogo documento emanato per il 2001 è invece costituito dalla circostanza che essa riprende e sviluppa alcuni dei suggerimenti formulati nella direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 12 dicembre 2000 e contenente gli *indirizzi per la formulazione delle direttive generali sull'attività amministrativa*.

4.5.2 La direttiva 2000 del Ministro delle finanze

Come prescritto dalla normativa, i destinatari della direttiva sono tutti i CdR di 1° livello (CdR di livello dirigenziale generale od equiparati); vi è tuttavia una distinzione tra CdR destinatari di obiettivi strategici e CdR che non lo sono e che sviluppano attività di coordinamento, di supporto o complementari a favore dei precedenti.

Nel primo caso, la struttura della scheda obiettivi-risorse si presenta più complessa. Infatti, per ciascun CdR destinatario di obiettivi a rilevanza strategica si sviluppano tre distinte sezioni, ognuna delle quali è articolata in più paragrafi, secondo il seguente schema (Tabella 1).

Il **piano delle attività** riassume innanzitutto gli indirizzi strategici destinati ad orientare l'azione del CdR alla luce del contesto (sociale, tecnologico, economico e legislativo) di riferimento e della sua prevedibile evoluzione. Successivamente la sezione comprende un riepilogo delle risorse umane a disposizione del CdR, illustrando, in una lettura comparata con i dati dell'esercizio precedente:

- la consistenza dell'organico a disposizione distinto per qualifica/area di inquadramento;
- il monte ore/uomo disponibili distribuito sulle missioni istituzionali al cui assolvimento contribuisce il CdR in esame.

Tabella 1 - L'articolazione della scheda obiettivi strategici della direttiva 2000

1. IL PIANO DELLE ATTIVITÀ PER L'ESERCIZIO DI RIFERIMENTO:

- evoluzione del contesto di riferimento
- previsioni di impiego di risorse umane
- previsione di impiego di risorse finanziarie

2. GLI OBIETTIVI STRATEGICI

- articolazione obiettivi strategici per missione istituzionale

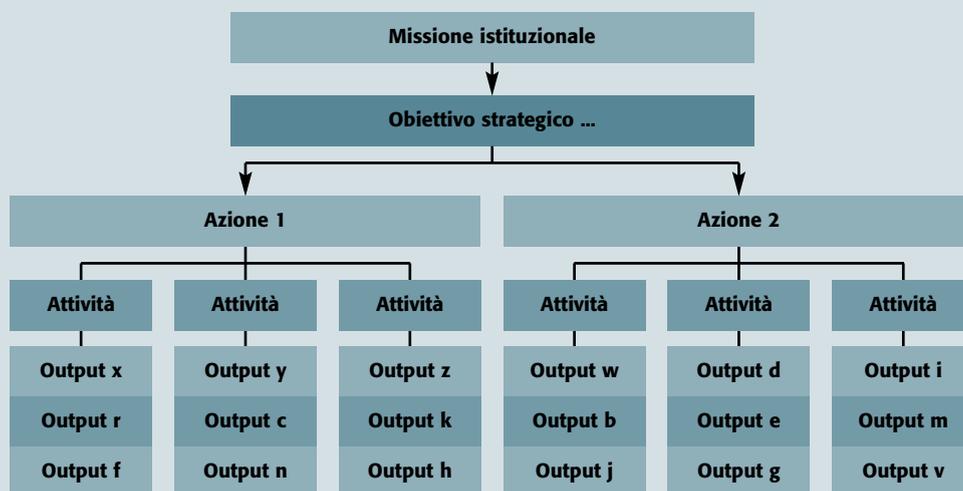
3. IL BUDGET ECONOMICO

La sezione dedicata ad illustrare il piano delle attività si conclude con l'individuazione delle risorse finanziarie stanziare per il conseguimento degli obiettivi assegnati e per l'espletamento delle altre attività d'istituto. L'importo della spesa stanziata in bilancio per l'UPB corrispondente al CdR considerato viene scomposto al fine di evidenziare gli importi assoluti e percentuali delle diverse tipologie di spesa, distinguendo quella per investimenti da quella corrente, quest'ultima scomposta in spese di funzionamento, per interventi, per trattamenti di quiescenza, integrativi e sostitutivi e per oneri del debito pubblico.

La sezione relativa ad **obiettivi strategici, attività ed azioni** è strutturata su tabelle che in un processo a cascata mettono in relazione la singola missione istituzionale con un (o più) obiettivo strategico, specificando poi i benefici attesi dal suo conseguimento ed, in un percorso di crescente dettaglio operativo, le *linee di azione* da sviluppare e le specifiche attività/prodotti da realizzare nel rispetto di tempi e scadenze prefissate. La seguente schematizzazione grafica (Tabella n. 2) permette di apprezzare meglio la linearità della relazione che unisce missione – obiettivo – attività/azioni – output attesi.

L'analisi dei contenuti della direttiva (si veda l'estratto riportato in figura 1) permette alcune riflessioni. Ogni obiettivo strategico è tra-

Tabella 2 - Lo schema logico della relazione missione - obiettivi strategici - output adottato dalla Direttiva 2000



dotto in una pluralità di target gestionali aventi per oggetto gli output delle attività, i processi ed in alcuni casi gli input. La scelta di un approccio di graduale transizione verso livelli tecnici di complessità superiori ha condotto alla definizione di target gestionali ed indicatori che, seppur semplici, presentano un buon grado di misurabilità e verificabilità. Apprezzabile è, inoltre, lo sforzo di tempificare i traguardi gestionali e di permettere in tal modo un monitoraggio degli andamenti gestionali anche in relazione alla risorsa "tempo".

Per quanto concerne la correlazione tra obiettivi e risorse, il riferimento alle missioni istituzionali (classificazione COFOG) costituisce l'anello di congiunzione tra obiettivi e risorse. In tal modo, la missione diviene il momento di unione tra:

- gli obiettivi strategici: riferiti in forma specifica alle missioni per le quali il CdR è competente;
- la distribuzione delle risorse finanziarie emergente dal bilancio;
- la distribuzione delle risorse umane riportata nel piano delle attività della direttiva.

Figura 1 – Estratto della Direttiva 2000 Ministero delle finanze – La scheda obiettivo

Obiettivo D1: Miglioramento dell'efficienza e della qualità del servizio attraverso la semplificazione degli adempimenti, la razionalizzazione delle procedure amministrative e l'attivazione di strumenti informatici e telematici

Benefici: Recupero di risorse impiegate nella Missione Istituzionale di Gestione del tributo" pari a circa 450.000 ore (- 7% rispetto all'impiego consuntivato nell'anno 1999). Incremento del 10% entro l'anno 2000, del numero delle autorizzazioni all'utilizzo della procedura semplificata di sdoganamento (circa 1300 nel 1999). Aumento di circa il 20% del numero di operazioni doganali trasmesse con mezzi telematici nell'anno 2000 (preconsuntivo 1999: su circa 4.6 mln di dichiarazioni doganali in procedura ordinaria, il 7% risulta trasmesso per via telematica)

Durata: Inizio 2000, Fine 2001

Azione D1.1: Semplificazioni ed automazioni di procedure amministrative relative alle attività di gestione delle operazioni doganali

Priorità: 1; **Durata:** Inizio 2000, Fine 2001

Attività

Cod.	Descrizione	P	Durata		Prodotto	Quantità	
			Inizio	Fine		Descrizione	2000	Totale
1	Snellimento delle procedure amministrative ed organizzative per la concessione dell'autorizzazione all'utilizzo della procedura semplificata di sdoganamento tramite: l'uso di un "modello unico" di domanda; la possibilità di avvalersi, ove ricorra il caso, dell'istituto dell'autocertificazione; il decentramento di talune competenze a favore degli uffici periferici; pubblicazione, anche a mezzo INTERNET, delle semplificazioni apportate	1	2000	2000	Istruzioni di servizio	1	1
					percentuale di incremento delle autorizzazioni all'utilizzo della procedura semplificata di sdoganamento rispetto al 1999	10%	10%
					Percentuale delle dichiarazioni doganali domiciliate rispetto al totale delle dichiarazioni presentate nell'anno 2000 (preconsuntivo 1999: su circa 7,5 mln. di dichiarazioni doganali, il 37% risulta in procedura semplificata)	50%	50%
					Inserimento nel sito internet opuscolo divulgativo	1	1

È tuttavia doveroso porre in evidenza come la quantificazione delle risorse non configuri in maniera scientificamente esatta e diretta l'entità delle risorse necessarie al raggiungimento dell'obiettivo poiché:

- gli obiettivi definiti in direttiva hanno carattere strategico e non si può dire coprano l'intero spettro di attività per cui un CdR è responsabile, né gli stessi obiettivi coinvolgono tutte le tipologie di azioni riferibili ad una singola missione istituzionale;
- diversamente, risorse finanziarie ed umane sono riferite in modo diretto alle missioni istituzionali e non agli obiettivi strategici; ne consegue che esse sono destinate ad alimentare l'intera attività del CdR e non solo quelle finalizzate al raggiungimento degli obiettivi strategici;
- da ultimo, ma non per rilevanza, gli stanziamenti di spesa non misurano il consumo atteso dei fattori produttivi. Dati previsionali sui profili economici della gestione sono desumibili dal budget economico redatto a conclusione di ciascuna scheda – obiettivo della direttiva.

Attraverso il **budget economico** sono illustrati, per ciascun CdR di 1° livello, i costi previsti per l'esercizio cui la direttiva si riferisce. La prospettiva economica ha il proprio focus sull'immissione e sul consumo di risorse e non sulla loro acquisizione o sulla "finanziabilità" del loro acquisto. La recente introduzione del sistema di contabilità economico patrimoniale e la conseguente assenza di dati storici consuntivi sui costi della gestione rende oltremodo complessa la formulazione delle previsioni economiche. Se la base informativa di riferimento per la quantificazione preventiva dei costi sono i dati finanziari di spesa (preventivi e storici), ciò che è indispensabile a garanzia della correttezza logica e metodologica delle previsioni è la capacità di rettificare ed integrare le previsioni finanziarie in funzione delle seguenti ipotesi operative:

- non sempre il CdR responsabile dell'acquisizione di un fattore produttivo coincide con quello che lo utilizza e consuma a fini produttivi, quindi, ad esempio, il CdR "y" utilizza fattori acquistati da altri CdR e fattori acquistati dal CdR "y" sono poi utilizzati da altri CdR;
- non tutti i fattori produttivi acquistati nel corso dell'esercizio sono anche consumati nel corso del medesimo e, viceversa, nel corso di un esercizio possono trovare impiego fattori produttivi acquistati nell'esercizio precedente;
- non tutti i processi di impiego di fattori produttivi hanno manifestazione finanziaria (ammortamenti, svalutazioni).

La direttiva presenta un rilevante profilo operativo. La specificazione di azioni ed attività strumentali al conseguimento dell'obiettivo può prestarsi a commenti non positivi in quanto non perfettamente in linea con un documento che ha finalità di indirizzo generale sull'attività amministrativa. L'impostazione seguita può, in prima battuta, indurre a critiche in merito ad un'ingerenza eccessiva del vertice politico nella sfera di autonomia decisionale e gestionale che la normativa vigente riconosce alla dirigenza. Tali rilievi dovrebbero però essere

opportunamente riveduti sulla base di alcune considerazioni in questa sede significative: la prima scaturisce dal fatto che la direttiva seppur a firma del ministro, è frutto del contributo congiunto e della collaborazione tra il vertice politico, gli uffici di diretta collaborazione ed i destinatari della stessa ovvero i titolari dei CdR amministrativa, in questo senso, le scelte operative formalizzate nel documento risultano condivise da coloro che dovranno implementarle.

È necessario riconoscere alla direttiva il carattere di flessibilità che qualifica ogni strumento di programmazione: sarebbe un errore grave ritenere la medesima come un documento rigido e imm modificabile. Più esattamente, le attività di monitoraggio e controllo dell'attuazione delle direttive generali possono, in alcuni casi, tradursi tanto in una revisione dei risultati attesi, quanto in una correzione delle modalità operative utili al raggiungimento dei primi.

Infine, l'estensione dei contenuti ad aspetti propriamente gestionali può ritenersi opportuna nella fase di prima introduzione dello *strumento direttiva*. La limitata esperienza della dirigenza pubblica in materia di programmazione può giustificare un supporto/contributo "forte" del ministro e del suo staff nella formalizzazione dei profili operativi dell'azione amministrativa futura.

4.5.3 La direttiva 2001 del Ministro delle finanze

La direttiva generale per l'azione amministrativa per l'anno 2001 si caratterizza e si distingue da quelle emanate negli anni precedenti per il quadro normativo di riferimento che ha sensibilmente innovato l'organizzazione dell'amministrazione finanziaria.

L'istituzione delle agenzie fiscali e l'attivazione del Dipartimento per le politiche fiscali (d'ora in poi, per brevità, DPF) hanno determinato un momento di particolare attenzione rivolto alla attribuzione ed alla realizzazione dei rispettivi compiti istituzionali. Pur in presenza di un quadro strategico e di lineamenti di indirizzo politici unitari, infatti, il modello per agenzie comporta lo sviluppo del processo di pianificazione e programmazione secondo due distinte sequenze per quanto riguarda l'ambito agenziale e quello ministeriale *stricto sensu*.

In relazione al primo ambito, in attuazione della previsione dell'art. 59 D. Lgs. 300/99 ed in vista dell'attivazione delle agenzie fiscali, successivamente formalizzata con D.M. 28.12.2000, il Ministro delle finanze ha emanato il primo *atto d'indirizzo triennale*¹⁸. La scelta di anticipare i tempi rispetto alla stipulazione delle convenzioni è stata dettata, in questo caso, anche dall'esigenza di definire più puntualmente la *mission* delle costituende agenzie, inquadrare in una visione strategica più ampia gli obiettivi da raggiungere, garantire la continuità con l'attività svolta dalla preesistente organizzazione. Naturalmente, la principale funzione dell'atto di indirizzo è di fornire gli indirizzi sul contenuto delle Convenzioni che vanno a regolare i rapporti tra agenzie e Ministero. Pertanto, per tutte e quattro le agenzie (entrate, dogane, territorio, demanio), oltre agli orientamenti generali, il documento contiene le linee guida per lo svolgimento dell'attività amministrativa volta a conseguire gli obiettivi del Ministero.

18. La convenzione ed il processo di pianificazione, programmazione e controllo, che da essa trae origine saranno oggetto di trattazione nei capp. 5 e segg., con particolare riferimento all'Agazia delle entrate.

Per quanto riguarda l'organizzazione ministeriale in senso stretto, è la *direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione* a delineare il *piano strategico* per l'esercizio 2001 (art. 2 della Direttiva) per ciascun CdR amministrativa, tenendo conto della complessiva impostazione discendente dal processo di pianificazione strategica, che ha un orizzonte, anche dal punto di vista temporale, più ampio. Tale documento non manca tuttavia di delineare un quadro di riferimento dell'attività ministeriale nel suo complesso, individuando innanzitutto, nella sua *Premessa*, gli **obiettivi generali** relativi al perseguimento dei compiti istituzionali assegnati alle varie componenti dell'amministrazione:

- adozione di misure idonee a favorire una maggiore equità, trasparenza e correttezza fiscale;
- miglioramento del livello qualitativo e quantitativo del servizio reso ai cittadini;
- potenziamento dell'efficacia dell'azione di prevenzione e repressione all'evasione e alle frodi;
- incremento del gettito erariale derivante dall'attività di riscossione.

Gli obiettivi generali vengono articolati in *obiettivi operativi* ed assegnati, rispettivamente, ai Centri di responsabilità dell'amministrazione finanziaria attraverso la Direttiva generale ed alle agenzie fiscali attraverso le Convenzioni. In questa visione generale e riepilogativa, le **agenzie fiscali, il Corpo della Guardia di finanza e l'amministrazione dei Monopoli di Stato** hanno il compito, nell'ambito delle diverse finalità, di perseguire gli obiettivi volti alla realizzazione della *tax compliance*, alla massimizzazione del gettito erariale, alla valorizzazione del patrimonio immobiliare dello Stato, al soddisfacimento dei servizi tecnico catastali e al miglioramento della qualità delle relazioni con i contribuenti.

Questi obiettivi generali sono stati articolati in obiettivi operativi ed assegnati ai **Centri di responsabilità**, identificati negli **uffici dirigenziali generali o equiparati**, secondo l'articolazione delle responsabilità previste dal D. Lgs. 300/99 e dal decreto del Ministro delle finanze n.1390 del 28 dicembre 2000.

Si noti che la direttiva in esame ha richiesto una sua successiva ridefinizione a seguito dell'approvazione dei due regolamenti disciplinanti la nuova organizzazione ministeriale, relativi agli uffici di diretta collaborazione del ministro (decreto del Presidente della Repubblica 6 aprile 2001, n. 121) e del DPF (decreto del Presidente della Repubblica 26 marzo 2001, n. 107).

La **Scuola Centrale tributaria** assicura le condizioni per il costante miglioramento dell'allineamento delle competenze delle risorse umane alle esigenze operative e di ruolo delle agenzie e degli uffici centrali.

Il **Servizio Consultivo ed Ispettivo tributario** fornisce all'autorità politica analisi e valutazioni su tematiche di politica economica e tributaria e sulle modalità di esercizio delle funzioni fiscali da parte del Corpo della Guardia di finanza.

Il **Segretariato generale e il DPF** forniscono gli elementi necessari per lo svolgimento delle funzioni proprie dell'autorità politica in

Tabella 4 - Elenco dei centri di responsabilità di 1° livello e dei dirigenti responsabili - Direttiva 2001 Ministero delle finanze

Centri di Responsabilità di 1° livello	Dirigenti responsabili
Gabinetto e altri uffici di diretta collaborazione del Ministro	Capo di gabinetto, Direttore ufficio legislativo, Presidente del Servizio di controllo interno
Servizio Consultivo ed Ispettivo tributario	Direttore del servizio
Scuola Centrale tributaria	Rettore della Scuola
Direzione Generale AA.GG. e personale	Direttore generale
Segretariato generale	Segretario generale
Corpo della Guardia di finanza	Comandante generale
Amministrazione dei Monopoli di Stato	Direttore generale

materia di politiche fiscali e si adoperano affinché le agenzie possano conseguire pienamente gli obiettivi loro assegnati.

Per il DPF, la direttiva individua uno specifico progetto, finalizzato al raggiungimento della sua piena operatività. Della realizzazione del progetto è direttamente responsabile il Segretariato generale.

Dall’emanazione della direttiva i centri di responsabilità di primo livello devono a loro volta provvedere entro 30 giorni all’assegnazione degli obiettivi ai centri di responsabilità di secondo livello attraverso la redazione di un **documento di budget**. I centri di responsabilità di primo livello, attraverso le strutture destinatarie degli obiettivi, dovranno effettuare il controllo gestionale contemporaneamente e successivamente allo svolgimento dell’attività.

Attraverso questa forma di controllo a cascata è possibile verificare il livello di conseguimento degli obiettivi assegnati, anche individuando fattori di impedimento che ostacolano la riuscita dei progetti e che, con opportuni correttivi in corso d’opera, sono eliminabili.

La direttiva 2001 si presenta diversa dalla precedente per due ragioni. La prima è rappresentata dal prevalere di un’impostazione di tipo progettuale. La seconda è invece riconducibile alla complessità del processo di riorganizzazione del Ministero delle finanze che ha comportato la trasformazione dei tre dipartimenti (entrate, dogane, territorio) nelle quattro agenzie (entrate, dogane, territorio e demanio) e la costituzione del DPF. La definizione, nel dettaglio, dei profili organizzativi e procedurali della nuova struttura e la necessità di garantirne la piena operatività e funzionalità entro tempi ristretti hanno indotto il ministro all’emanazione di una direttiva in cui il “progetto attivazione DPF” costituisce l’obiettivo di priorità assoluta.

L’individuazione delle macro funzioni del costituendo DPF nelle attività di supporto all’elaborazione delle politiche fiscali, gestione della fiscalità ed esercizio di attività operative di autogestione, di relazioni con i contribuenti e di servizio per altre strutture, racchiude un forte momento di discontinuità rispetto al passato con la conseguente necessità di introdurre significativi cambiamenti del sistema organizzativo e di garantire nuove e qualitativamente adeguate competenze professionali. In funzione delle esigenze di cambiamento

**Tabella 5 - L'articolazione della scheda obiettivi-risorse -
Direttiva 2001**

Descrizione del contesto di riferimento	
Individuazione degli obiettivi strategici del CdR	
	Individuazione dei Servizi Istituzionali e indicazione delle linee strategiche di azione
	Individuazione delle priorità gestionali per l'assolvimento dei Servizi attribuiti con DM 1390/2000 relativi alla fase transitoria di trasformazione del Ministero (avvio delle agenzie fiscali e costituzione del nuovo dipartimento)
	Servizi per l'autogestione
Attività progettuali e schede progetto	
Le risorse	
	Risorse umane: consistenza dell'organico per area inquadramento e assorbimento delle risorse umane per tipologia di attività (autogestione, att. indirette di servizio, attività dirette) in termini assoluti (h/uomo) e percentuali. Risorse umane (h/uomo) per missione istituzionale e materia (area di attività)
	Risorse finanziarie
Budget economico	

imposte dall'assunzione di un nuovo ruolo di governance delle politiche pubbliche in materia fiscale, il "progetto attivazione DPF" è stato articolato in progetti e sottoprogetti che insieme coprono tre principali aree tematiche:

- la definizione delle strategie operative del DPF, dei criteri di gestione e la determinazione degli obiettivi di lungo periodo;
- la definizione del modello organizzativo (disegno macrostruttura, mappatura dei processi operativi primari e di supporto al funzionamento interno);
- lo sviluppo dei sistemi gestionali ovvero dei sistemi informativi, dei sistemi manageriali e del sistema di gestione delle relazioni con le agenzie fiscali (indirizzo, supervisione, vigilanza e monitoraggio convenzioni).

Il piano delle attività che la direttiva definisce per ciascun CdR presenta una struttura simile a quella adottata con la direttiva 2000. La differenza più significativa scaturisce dalla previsione di schede di progetto (o sottoprogetto) per tipologie rilevanti di attività e per sistemi coordinati di attività finalizzate al raggiungimento di uno specifico traguardo.

Ad esempio, il *piano attività* del Segretariato Generale, centro responsabile dell'attuazione del progetto "attivazione DPF" e titolare, nel periodo transitorio, delle funzioni statali assegnate all'allora costituendo DPF, assume l'articolazione indicata nella Tabella n. 6.

Dalla lettura complessiva della direttiva emerge, nel complesso, un minor grado di misurabilità degli obiettivi. Non sempre la descrizione del target strategico è accompagnata dalla specificazione delle modalità di misurazione del suo grado di raggiungimento. In alcuni casi l'obiettivo (descritto nella sezione 2) è ripreso e collegato alla realizzazione di un progetto ad hoc la cui scheda presenta indicatori o comunque indicazioni per la sua misurazione.

Tabella 6 - Segretariato generale: risorse umane per Missione istituzionale e materie (in h/persona) – Direttiva 2001

Cod. Cofog	Missione istituz.	Materia	Ore /persona				Risultati attesi		
			2001	2000	Differenza		Parametro	2001	2000
					Ass.	%			
01.1.2.21	Gestione dei tributi	Analisi fiscali e statistiche	38.308	33.669	4.639	+14	Aree di indagine	3	5
							Pubb. Statistiche	7	7
							Aree normative esaminate	3	12
							Note mensili	12	12
		Relazioni Internazionali	43.221	40.853	2.368	+6	Riunioni	4	4
						Paesi contattati	75	75	
Totale missione istituzionale			81.529	74.522	7.007	+9			

Molto positivo è lo sforzo di enucleare il beneficio o l'impatto finale riconducibile alla efficace implementazione di ciascuna attività/progetto. Così la reingegnerizzazione dei processi e la ridefinizione dei sistemi di comunicazione interna è finalizzata in modo esplicito al miglioramento del rapporto tra amministrazione e utente/contribuente ed alla semplificazione e riduzione dei tempi di "reazione" della struttura a quesiti ed istanze presentate dal cittadino. In coerenza con quanto fin qui sviluppato è auspicabile che le direttive future presentino un maggiore orientamento all'*outcome* e che, parallelamente alla definizione dell'obiettivo/indicatore strategico, trovi esplicita quantificazione preventiva l'effetto ed il beneficio atteso dal raggiungimento del primo, pervenendo in tal modo ad una prima valutazione dei risultati delle politiche di settore.

Nelle pagine che seguono si riporta a titolo esemplificativo un estratto delle tabelle di distribuzione del personale per missione e materia (segretariato generale) ed una scheda progetto (Monopoli di Stato).

I dati contenuti nella prima tabella permettono di verificare l'adeguatezza della distribuzione delle ore/persona sulle diverse aree di attività inerenti una medesima missione istituzionale; il binomio risorse-risultati ed il confronto con i corrispondenti valori assunti nell'esercizio precedente consentono di estendere il giudizio di adeguatezza in una prospettiva temporale che tiene conto dell'andamento atteso delle attività istituzionali. Per tale ragione, il risultato atteso e il parametro utilizzato per la misurazione assolvono la funzione di strumenti di monitoraggio, per lo più quantitativo, delle attività ordinarie del CdR. Semplificando, se per una determinata attività il volume di "produzione" atteso è analogo a quello dell'esercizio precedente sarà opportuno, a condizioni operative invariate, assegnare alla medesima un monte ore uguale a quello dell'esercizio precedente o minore qualora, anche

Tabella 7 - Scheda progetto Monopoli di Stato - Direttiva 2001

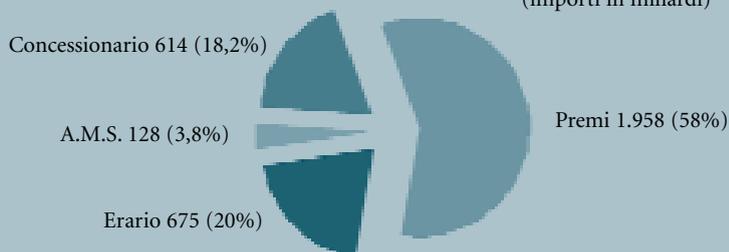
Missione Istituzionale		Gestione dei tributi - AREA GIOCHI
Denominazione Progetto		Avvio del gioco del Bingo
Descrizione Progetto		Predisposizione sotto il profilo giuridico, tecnico ed economico, delle misure e delle necessarie attività di natura organizzativa e di controllo per l'attivazione di 420 sale per la gestione del gioco, da affidare a privati concessionari.
Data inizio	Data termine	Risultati attesi
1.1.2001	31.10.2001	Espletamento delle attività amministrative e di organizzazione interna al fine di rendere operative le 420 sale destinate al gioco (cfr. diagramma a barre)
Costo del progetto (Mln. di lire)		Totale
		A consuntivo
Costo del progetto (ore/persona)		Totale
		Ricompreso nel servizio di A.M.S. "Gestione Bingo"
Benefici attesi		Incremento degli introiti erariali; per il 2001 è previsto un gettito pari a 675 miliardi, conseguente alla ripartizione dell'introito lordo evidenziata nel grafico

Tempificazione delle attività (diagramma a barre)

Attività	2001											
	G	F	M	A	M	G	L	A	S	O	N	D
Affidamento delle concessioni ai privati		■	■	■	■							
Collaudo ed apertura sale				■	■	■	■	■	■	■	■	
Gara per la stampa cartelle						■	■	■	■			
Gara per la gestione pubblicità						■	■	■	■			
Definizione procedure contabili, rendiconto cartelle e flussi finanziari			■	■	■	■	■	■	■	■		
Informatizzazione procedure contabili				■	■	■	■	■	■	■	■	■

Ripartizione dell'incasso lordo previsto (3.375 mld.)

(importi in miliardi)



sulla base di indicatori di efficienza, si ritiene siano possibili o necessari incrementi dei profili di produttività del fattore lavoro. Soluzioni opposte, quali quella presentata nella tabella seguente, dovranno essere giustificate dal responsabile di centro e, comunque, spiegate congiuntamente alla considerazione di fattori di ordine qualitativo degli output attesi e congiuntamente al binomio risorse-risultati proposto per le altre aree di attività per le quali il centro è responsabile.

Nella pagina precedente è riportata la scheda del progetto “Bingo” (Tabella n. 7) affidato al CdR “Monopoli di Stato” in quanto futuro responsabile e controllore centralizzato del nuovo gioco. Essa si presenta particolarmente dettagliata ed illustra attraverso un diagramma di Gantt la tempificazione delle diverse fasi del progetto, le attività, le risorse destinate, i risultati operativi attesi ed i benefici previsti in termini di incremento degli introiti erariali.

4.6 Il programma direzionale

Il programma direzionale rappresenta il documento attraverso il quale, sulla base della direttiva approvata, i responsabili dei CdR di 1° livello assegnano formalmente gli obiettivi e le risorse ai CdR di 2° livello. Entro 10 giorni dall’emanazione del programma direzionale, il processo di scomposizione e distribuzione a cascata degli obiettivi strategici si conclude con la ripartizione di obiettivi e risorse eseguita dai CdR di 2° livello a favore di quelli di 3° livello.

Per rendere il quadro ora delineato più chiaro, ci soffermiamo nella descrizione del programma direzionale per l’esercizio finanziario 2000 relativo al “vecchio” dipartimento delle dogane ed imposte indirette.

Esso è così articolato:

– **Introduzione**

Definizione delle tipologie di obiettivi e dei criteri di valutazione dei risultati

– **Sezione A - programma di produzione**

Griglia degli obiettivi di programma

Obiettivi relativi ai controlli in materia tributaria

– **Sezione B - obiettivi progettuali**

Azioni ed attività

– **Sezione C - risorse assegnate**

Risorse umane e finanziarie assegnate

La sezione introduttiva ha la finalità di individuare le diverse tipologie di obiettivi operativi e di specificare i criteri guida di valutazione dei risultati raggiunti, coerentemente con le attività caratterizzanti le strutture interne al dipartimento delle dogane. Per tale ragione, unitamente ad obiettivi aventi ad oggetto gli input (obiettivi di allocazione delle risorse), gli output (obiettivi di volumi di produzione) ed i relativi rapporti tra queste due grandezze (obiettivi di efficienza-produttività), si specifica che l’efficacia dell’azione tecnico amministrativa di

prevenzione e repressione delle frodi fiscali si misura sulla base di indicatori che rilevano:

- i Maggiori Diritti evasi Accertati (d'ora in poi MDA) mediante le azioni di verifica e controllo;
- il tasso di positività delle verifiche (percentuale delle verifiche concluse con esito positivo rispetto al totale delle verifiche eseguite);
- l'ammontare dei maggiori diritti riscossi a seguito delle attività di controllo (obiettivi monetari).

Questa connotazione degli obiettivi di efficacia palesa una crescente tensione dell'amministrazione finanziaria verso il monitoraggio dell'impatto ultimo dell'azione amministrativa. Tuttavia, la consapevolezza che quest'ultimo è condizionato anche da fattori esterni e non controllabili dalle strutture operative rende chiara la decisione di stabilire ex ante che l'azione del CdR sarà valutata positivamente anche nel caso in cui lo scostamento negativo rispetto agli obiettivi di MDA e di positività delle verifiche sia contenuta, rispettivamente, entro il 25% ed il 15%, purché nella rendicontazione annuale ciascun CdR motivi e documenti attraverso statistiche e dati quantitativi:

- l'adeguatezza della programmazione dei controlli, in termini di distribuzione sul territorio, tipologie, dimensioni e pericolosità dei soggetti controllati;
- l'adeguatezza dei criteri di selezione dei soggetti da assoggettare a controlli;
- l'adeguatezza del grado di professionalità, formazione ed esperienza del personale impiegato nell'esecuzione delle verifiche.

Ulteriori aspetti di rilievo sono quelli connessi agli obiettivi finalizzati allo sviluppo innovativo dei sistemi e delle capacità operative del dipartimento ed al potenziamento delle professionalità e della motivazione dei dipendenti, perseguito attraverso obiettivi di formazione delle risorse umane.

In merito ai criteri di valutazione, la sezione introduttiva al *programma direzionale* sottolinea come l'orientamento al cittadino/cliente renda prioritaria la soddisfazione delle esigenze dell'utenza per qualità e quantità di servizi resi e, quindi, sia coerente con tale impostazione la statuizione di obiettivi che si concentrino su ampi recuperi di efficienza nell'espletamento delle attività indirette per liberare risorse da destinare in primo luogo ai processi diretti e, laddove possibile, alle attività progettuali e di formazione degli organici.

Sezione A – programma di produzione

Si compone di schede (griglie di programma) all'interno delle quali (Tabella n. 8) sono riportati ed assegnati a ciascun CdR di 2° livello gli obiettivi di input (allocazione delle ore-uomo) e di output per ognuno dei macroprocessi/processi trattati. Si tratta essenzialmente di target gestionali connessi all'attività espletate in forma ordinaria dal CdR. Per ciascun obiettivo si individua infine il parametro utilizzato per la costruzione e la misurazione dell'indicatore di risultato.

La sezione A si conclude con le tavole (Tabelle 9 e 10) all'interno delle quali, in attuazione delle indicazioni formulate nella direttiva in merito alle attività di verifica e controllo, si assegnano ai CdR di 2°

Tabella 8 - Griglia di programma (estratto del programma direzionale Dipartimento delle dogane e delle imposte indirette 2000)

Struttura organizzativa Codice						X21100								
						Descrizione: dir.ne compart.le Dogane Roma								
Missione istituzionale codice						05			Codice COFOG			01.1.2.22		
						Descrizione: gestione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari								
Macroprocesso/processo						Risorse umane (ore persona)			Volume di produzione					
Codice		Descrizione		Tipo					Parametro di misura		Prodotti			
D25100		Verifiche con accesso presso le aziende		D		74,155			N. di verifiche equivalenti		2475			
D25400		Revisioni di iniziativa su base documentale in ufficio		D		12.355			N. di revisioni		11335			
D25500		Esiti dei controlli in materia doganale		D		11.240			N. di verbali di contestazione trattati		2553			
.....				
		Totale M.I												

livello gli obiettivi di impatto distinguendo i *maggiori diritti evasi accertati* da quelli *riscossi (obiettivo monetario)*.

Sezione B – Obiettivi progettuali

La sezione B riprende e completa le indicazioni operative formulate nella direttiva generale.

Più esattamente, questa sezione riproduce per ciascun obiettivo strategico del documento ora menzionato, le azioni e le attività strumentali al suo conseguimento individuando, ed è questa l'informazione aggiuntiva, i CdR di 2° livello cui è formalmente assegnato l'obiettivo. Considerata la complessità degli obiettivi e la necessità del contributo coordinato di CdR diversi per l'efficace implementazione delle attività progettuali dedicate al conseguimento dei risultati attesi, il programma direzionale indica il CdR investito della responsabilità primaria dell'obiettivo ed accanto ad esso i CdR *corresponsabili* cui è riconosciuta una responsabilità di secondo livello.

Un ultimo elemento, che si ritiene opportuno sottolineare, è legato al riconoscimento di come la complessità dei progetti innovativi richieda l'assunzione di una prospettiva temporale che vada ben oltre il solo esercizio finanziario successivo. I termini previsti per la realizzazione delle distinte fasi in cui si articola un'iniziativa progettuale (si veda l'esempio sotto riportato) confermano l'impegno dell'amministrazione finanziaria per l'impiego dei documenti di programmazione/budgeting come strumento di coordinamento e regia di iniziative strutturate. L'esempio riportato di seguito (Tabella n.11) mostra con chiarezza il ruolo e il livello di responsabilità attribuito alle direzioni centrali e compartimentali nell'attuazione del progetto "Sviluppo del sistema qualità e del sistema informativo dei laboratori chimici in accordo con le disposizioni comunitarie".

Tabella 9 - Obiettivi di impatto dell'azione di verifica e controllo nel settore Dogane - Anno 2000

Compartimenti dogane (CdR 2° liv.)	Maggiori Diritti evasi Accertati (mld di lire)	Maggiori Diritti Riscossi Obiettivo monetario (mld di lire)
Ancona	14	3,7
Bari	11	3,4
.....
.....
Totale	.....	.....

Tabella 10 - Obiettivi dell'attività di verifica - settore Dogane - Anno 2000

Compartimenti dogane (CdR 2° liv.)	Totale verifiche	Verifiche intra	Tasso positività verifiche intra	Verifiche plafond	Tasso positività verifiche plafond	Revisioni ed altre verifiche	Tasso positività revisioni ed altre verifiche	Totale verifiche equivalenti
Ancona	1260	710	15%	100	35%	450	10%	993
Bari	1304	700	15%	94	25%	510	5%	995
.....
.....
Totale	.....	.....	.....%	.....	.....%	.....	.....%	...

Sezione C – Risorse assegnate

Il programma direzionale si conclude con l'assegnazione delle risorse umane e finanziarie. Per ciascun CdR di 2° livello sono sintetizzati i dati relativi a:

- la consistenza media del personale;
- il numero di ore di lavoro ordinario disponibili;
- il numero di ore di lavoro straordinario disponibili;
- la spesa corrente prevista, in termini assoluti e l'incidenza percentuale rispetto al totale delle medesime voci previste per l'intero dipartimento;
- la spesa in conto capitale prevista, in termini assoluti e l'incidenza percentuale rispetto al totale delle medesime voci previste per l'intero dipartimento.

In conclusione, ci sia consentito evidenziare due aspetti di lacunosità della sezione ora descritta. Al fine di poter cogliere con maggiore completezza la relazione che dovrebbe correlare gli obiettivi gestionali alle risorse necessarie per il loro raggiungimento, sarebbe stato opportuno:

- prevedere all'interno delle tabelle di assegnazione delle risorse un apposito spazio informativo dedicato alla strumentazione tecnica disponibile. In un contesto di crescente automatizzazione dei processi, le capacità operative di una struttura, e quindi i traguardi che essa si può prefiggere, dipendono in misura significativa dalla disponibilità di tecnologie adeguate per quantità e qualità;

Tabella 11 - Schema di distribuzione delle responsabilità

AP	ATT	Descrizione dell'azione/progetto/sottoprogetto	CdR di 2° livello					Scadenza
			Dir. Centr. AGP	Dir. Centr. SD	Dir. Centr. PC	Dir. Centr. AMLC	Dir. Comp.	
D2.3		Sviluppo del sistema qualità e del sistema informativo dei laboratori chimici in accordo con le disposizioni comunitarie				R		31.12.2002
	1	Estensione del progetto attivato nel 1999 per l'adeguamento delle procedure	Cr					31.12.2001
	2	Istituzione del servizio centrale di assicurazione della qualità						31.12.2000
	3	Sperimentazione e progressiva diffusione presso i singoli laboratori del nuovo sistema informativo di gestione delle attività analitiche dei laboratori, volto ad automatizzare l'elaborazione delle informazioni statistiche e la gestione degli strumenti apparecchiature scientifiche	Cr			R	Cr	31.12.2002
	4	Progettazione ed organizzazione di corsi di formazione relativi al sistema qualità ed al sistema informativo dei laboratori chimici	Cr				Cr	31.12.2000

Legenda: AP: azione progettuale; ATT: attività; R: responsabilità primaria; Cr: centro corresponsabile

- integrare la sezione contabile con previsioni economiche dei costi d'esercizio ed in conto capitale. Le previsioni finanziarie di spesa assegnano infatti una responsabilità di acquisizione dei fattori produttivi che non può ritenersi idonea a rilevare da un punto di vista organizzativo e temporale i fenomeni di utilizzo/consumo dei fattori acquistati.

4.7 Il ruolo del Sinco nella valutazione e nel controllo strategico per l'anno 2001

La direttiva, nell'articolo sulle modalità di rendicontazione dell'attività svolta, individua il Servizio di controllo interno (d'ora in poi, per brevità, Sinco) come organo a cui riferire tutte le informazioni necessarie per effettuare valutazioni sui risultati di gestione conseguiti. In attuazione di tali disposizioni, ha provveduto nel 2000 alla predisposizione delle istruzioni tecnico metodologiche a supporto della valutazione e del controllo strategico.

Il documento si compone di due capitoli, uno incentrato sulle modalità di verifica dell'attuazione degli indirizzi emanati dall'autorità politica con la direttiva generale, il secondo relativo alle procedure per la gestione e trasmissione dei dati e degli elementi informativi che ciascun CdR deve inoltrare periodicamente al Sinco

Con cadenza semestrale, il Sinco esegue il monitoraggio del livello di realizzazione delle strategie stabilite in direttiva, accerta la possibilità di conseguire gli obiettivi sulla base dei risultati conseguiti al

momento della verifica, garantisce al responsabile del CdR il supporto informativo utile a valutare l'opportunità di rivedere gli obiettivi o di correggere il percorso operativo intrapreso per la loro attuazione.

Più precisamente, colta l'unitarietà della gestione e l'orizzonte temporale di lungo termine degli obiettivi strategici, le informazioni che scaturiscono dal monitoraggio sostengono i vertici politici ed amministrativi sia nelle decisioni di ripianificazione, sia nella formulazione delle strategie e degli obiettivi per gli esercizi successivi a quello dell'ultima direttiva emanata.

Le risultanze della medesima attività costituiscono, infine, la base informativa per la valutazione della performance dei dirigenti apicali e per la coerente corresponsione degli incentivi economici legati ai risultati ottenuti.

Tra i criteri che ispirano l'attività di controllo del Sinco, particolare rilevanza assume:

- la congruenza tra le missioni affidate dalle norme, gli obiettivi strategici e le scelte operative effettuate;
- il grado di attuazione di piani, progetti ed obiettivi;
- la misurazione quali-quantitativa dei risultati, il controllo dei profili di efficienza ed economicità della gestione e, in particolare, dei costi consuntivati rispetto a quello previsti nel budget economico consolidato del CdR di 1° livello;
- il controllo finanziario della spesa in relazione alle somme stanziante, quelle impegnate e quelle liquidate.

Il controllo della direttiva 2001 prevede due momenti di verifica semestrale¹⁹. Al termine del primo semestre ed a fine esercizio ogni CdR di primo livello trasmette una relazione informativa il cui contenuto si sofferma sulle risorse umane a disposizione (distinte per area d'inquadramento), sul dettaglio del loro utilizzo per missione istituzionale e servizio ed infine sul livello di assorbimento del budget economico. L'esecuzione delle quattro tipologie di controllo sopra elencate implica la trasmissione al Sinco di alcuni specifici documenti:

- il budget direzionale dei CdR subordinati a quello di 1° livello ed una relazione sull'andamento della gestione per missione istituzionale che evidenzia:
 - il contesto di riferimento, le sue evoluzioni e le eventuali esigenze emerse successivamente alla fase di pianificazione e programmazione;
 - i nessi causali tra missione, obiettivi e programmazione operativa;
 - la coerenza tra obiettivi strategici ed obiettivi gestionali;
- una relazione sull'efficacia del processo di autocontrollo attivato nell'ambito del CdR direzionale con circostanziata analisi della qualità del dato prodotto dal sistema di controllo di gestione, i tempi e la tempestività del relativo sistema informativo, il grado di sviluppo del sistema, l'effettivo utilizzo da parte della dirigenza centrale e periferica, gli elementi di criticità e lacunosità, le soluzioni ai medesimi e la prevedibile evoluzione del sistema di controllo direzionale;
- le schede sullo stato di avanzamento dei progetti e quella illustrativa del livello di conseguimento dell'obiettivo assegnato con la direttiva

19. I risultati della rilevazione, secondo l'art. 6 della direttiva, devono essere riferiti al Servizio di controllo interno 30 giorni prima della scadenza del semestre.

- indicando per ciascuna iniziativa progettuale: denominazione, descrizione aggiornata dell'andamento con eventuale revisione delle stime iniziali in merito a tempi e grado di assorbimento di risorse, i risultati conseguiti e la valutazione dell'impatto che risultati ed azioni intraprese hanno sul raggiungimento dell'obiettivo;
- una relazione generale sui risultati conseguiti a fronte delle risorse impiegate in termini di confronto tra i costi sostenuti al momento della verifica e quelli previsti nel budget economico, in termini di risorse umane e finanziarie utilizzate, di volumi di servizi resi, distinguendo quelli istituzionali da quelli erogati ad altri CdR ed, infine, in termini di economicità della gestione intesa come capacità di minimizzare la spesa per l'acquisizione dei fattori produttivi, definito il livello minimo di qualità accettabile;
 - i report di contabilità finanziaria per il riepilogo delle spese stanziare, impegnate e liquidate dal CdR.

In margine a questa sintetica analisi delle modalità di monitoraggio della direttiva, è opportuno aggiungere alcune riflessioni conclusive.

Difficoltà di diversa origine possono impedire il pieno raggiungimento degli obiettivi concordati tra i CdR e gli organi di direzione politica e richiedere interventi di correzione della gestione concreta o di quella pianificata nei documenti di programmazione. In alcune circostanze, la periodicità semestrale della verifica può non essere conciliabile con la necessità di dare luogo ad azioni correttive con la massima tempestività, è quindi auspicabile che i futuri sviluppi del sistema di controllo strategico e dei relativi sistemi informativi possano garantire sulla base di una periodicità quadrimestrale o trimestrale un numero più elevato di verifiche ad esercizio in corso.

È altresì vero che i momenti formali di monitoraggio complessivo della direttiva non debbono essere confusi con le verifiche informali, né essere considerate come le uniche opportunità di "rivedere la rotta" tracciata in sede di pianificazione. In sintonia con il processo di crescente responsabilizzazione per i risultati dei dirigenti e di quelli generali in particolare, è lo sviluppo di una maggiore capacità di autocontrollo. È da giudicarsi come una buona prassi quella che vede il responsabile del CdR avvalersi del Sinco e delle staff per il controllo di gestione per sviluppare analisi gestionali ad hoc e valutare, ogni qualvolta lo ritenga opportuno, l'esigenza di apportare modifiche ai programmi gestionali, di apportare modifiche al bilancio e di proporre al vertice politico una ridefinizione dell'obiettivo, dei tempi di realizzazione, delle risorse stanziare per il suo raggiungimento.

Quanto detto si traduce nella previsione di **due azioni correttive**: la prima in occasione della redazione della relazione finale da parte di ogni CdR di 1° livello; la seconda in sede di assestamento di bilancio. Nella relazione finale, infatti, ciascun Centro può evidenziare la necessità di modificare gli obiettivi per superare "criticità e devianze riscontrate"²⁰; in sede di assestamento di bilancio quelle stesse criticità pos-

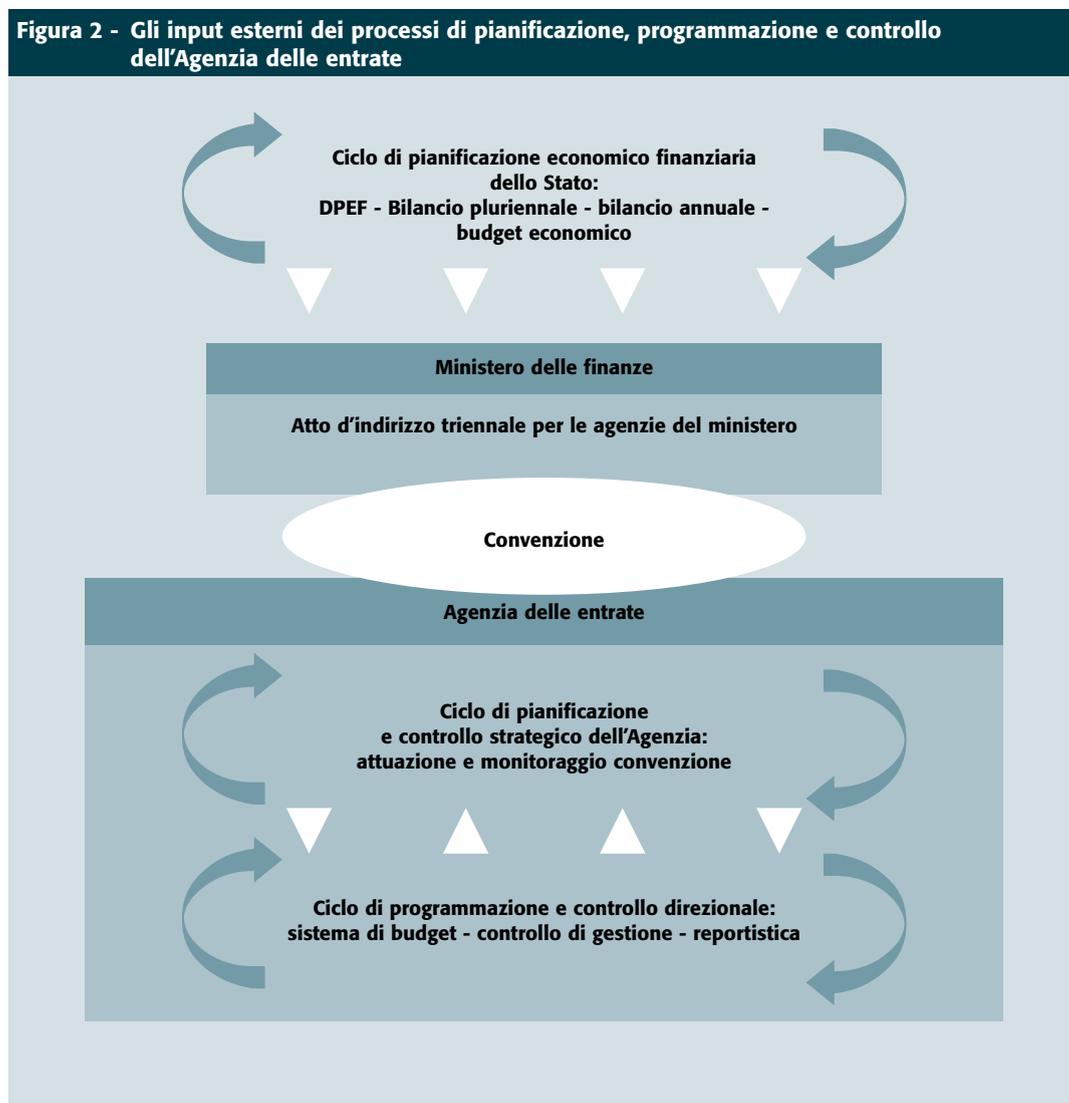
20. Art. 6 della *Direttiva Generale per l'azione amministrativa e la gestione per l'esercizio finanziario* 2001.

sono assumere la veste di vera e propria ripianificazione degli obiettivi attraverso modifiche del bilancio.

La diversa definizione degli obiettivi, dovuta a sopraggiunti provvedimenti normativi, a preesistenti criticità insuperabili, al mutato orientamento politico, alla variazione della domanda dei servizi da parte dei cittadini, può infatti riverberarsi in un differente assetto del bilancio, con trasferimenti di risorse finanziarie tra unità previsionali di base.

4.8 Il modello di pianificazione, programmazione e controllo dell'Agenzia delle entrate: una visione complessiva

Il modello logico di pianificazione, programmazione e controllo dell'agenzia si sviluppa su quattro momenti fondamentali:



- i documenti di programmazione dello Stato (DPEF, bilanci di previsione, budget economico);
- l'atto di indirizzo triennale del Ministro delle finanze;
- la convenzione;
- il sistema di budgeting.

Analogamente a quanto evidenziato per il DPF nel paragrafo precedente, il modello ha il suo momento d'avvio nel documento di programmazione economico finanziaria del Governo. Le previsioni contenute in tale documento, *che dovrebbe affermarsi come matrice delle politiche e strumento del loro reciproco coordinamento*, delineano un quadro programmatico in coerenza del quale l'amministrazione finanziaria stabilisce le linee strategiche destinate a caratterizzare, nel triennio cui l'atto si riferisce, la programmazione delle attività delle agenzie. L'atto di indirizzo definisce, per i tre anni successivi a quello di emanazione, vincoli e obiettivi prioritari della gestione in considerazione dei quali, annualmente, si sviluppa un percorso negoziale tra ministero ed agenzia che conduce all'approvazione della convenzione e, con essa, alla definizione degli obiettivi che l'agenzia si impegna a raggiungere e delle risorse finanziarie necessarie a tale scopo. La fase conclusiva, quella della programmazione operativa, è basata sul sistema di budgeting dell'agenzia e si concretizza nella distribuzione di obiettivi e risorse su tutti i CdR della struttura agenziale.

Seconda Parte

5. Il sistema di pianificazione e controllo dell'Agenzia delle entrate: profili organizzativi e logiche di controllo

5.1 Il modello di controllo di gestione sviluppato presso l'Agenzia delle entrate

5.1.1 La struttura organizzativa dell'Agenzia delle entrate e il ruolo delle staff per il controllo di gestione

Il documento che definisce i criteri per la “*Progettazione organizzativa della rete di staff di Pianificazione e Controllo*” è stato elaborato nel mese di ottobre del 1999¹; tuttavia, la sua implementazione, avviata nel 2000, ha ricevuto nel corso del 2001, rispetto all'elaborazione originale, alcune modifiche coerenti con la riorganizzazione derivante dalla trasformazione del Dipartimento delle entrate in agenzia².

Nel presente capitolo si farà riferimento al sistema di programmazione e controllo (d'ora in avanti, per brevità, PeC) nella versione, ancora da considerarsi in via di evoluzione, adottata dall'Agenzia delle entrate per l'esercizio 2001: in particolare, si tratterà delle sue modalità di applicazione, ponendo particolare attenzione alla struttura organizzativa, al ruolo ed ai compiti delle strutture di staff ed al processo di controllo messo in atto.

Infine, si descriveranno i “macroprocessi” dell'agenzia che costituiscono uno degli oggetti del controllo e in relazione ai quali sono definiti gli obiettivi di gestione.

Seguendo un approccio sistemico, il controllo di gestione (d'ora in avanti, per brevità, CdG) può essere visto come composto da tre sottosistemi quali: la struttura organizzativa, la struttura tecnico-contabile, il processo³. I sottosistemi compongono le due dimensioni del CdG, una statica, che comprende le strutture, ed una dinamica, che fa riferimento al processo, fra le quali esistono evidenti e forti relazioni di complementarietà.

In questo capitolo tratteremo della struttura organizzativa e del processo di pianificazione e controllo definiti per l'Agenzia delle entrate, mentre, sulla struttura tecnico-contabile si rimanda al capitolo 9.

Sull'organizzazione interna, si farà riferimento alle strutture di vertice centrali e regionali dell'agenzia ed alla posizione delle strutture di staff per il CdG sulla base della Disposizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 Febbraio 2001, operativa dal 1° Marzo 2001.

1. Cfr. Cap. 3.

2. Decreto del Ministro delle finanze 28 Dicembre 2000 recante disposizioni per l'avvio delle agenzie fiscali e l'istituzione del ruolo speciale provvisorio del personale dell'amministrazione finanziaria a norma degli art. 73 e 74 del D.lgs. 30 Luglio 1999, n. 300.

3. “La struttura organizzativa del controllo riguarda la distribuzione della responsabilità economica nell'ambito dell'organizzazione e presenta evidenti problemi di congruenza con la distribuzione della responsabilità organizzativa”. “La struttura tecnico-contabile si traduce nella contabilità di controllo, vale a dire quell'insieme di strumenti tecnico-contabili (quindi a valore), nei quali si esprimono sia gli obiettivi (budget e standard) sia consuntivi (rilevazione, a consuntivo, dei fenomeni effettivamente accaduti)”. “Il processo è la metodologia, inserita in una realtà organizzativa, in base alla quale si svolge il controllo: definizione degli obiettivi, svolgimento dell'attività verifica dei risultati mediante raffronto con gli obiettivi, analisi degli scostamenti e azioni correttive o ritardatura degli obiettivi”. Brunetti G. (1992), *Il con-*

L'organizzazione dell'agenzia prevede la struttura centrale, le Direzioni Regionali (d'ora in avanti, per brevità, DR) e gli uffici operativi locali (d'ora in avanti, per brevità, UL) presenti sul territorio⁴.

La costruzione della struttura organizzativa segue una logica di tipo *bottom-up* e fa perno sulle due missioni fondamentali dell'agenzia, che trovano corrispondenza nelle due aree in cui gli UL sono strutturati: "servizio e assistenza ai contribuenti" e "azione di controllo volta a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale".

La struttura organizzativa di vertice è articolata su due livelli: il primo consiste nella Direzione dell'Agenzia, il secondo comprende le Direzioni Centrali (d'ora in avanti, per brevità, DC) e le DR.

L'organizzazione delle strutture centrali e regionali è ispirata ai principi di sussidiarietà rispetto ai compiti degli UL e di funzionalità rispetto al loro modello organizzativo.

La struttura di vertice centrale (figura n. 1) è costituita da quattro uffici di *staff* al Direttore dell'Agenzia (pianificazione e controllo, relazioni esterne, ispettivo, studi) e da sette DC (gestione tributi, accertamento, rapporti con enti esterni, normativa e contenzioso, personale, amministrativa, sistemi e processi).

Le strutture di vertice periferiche sono costituite da 19 DR (figura 2) e da due Direzioni per le province autonome (Trento e Bolzano). La struttura interna delle DR mantiene la precedente articolazione in cinque aree funzionali (gestione tributi, accertamento, consulenza giuridica, gestione risorse, gestione del cambiamento).

Questo assetto della struttura organizzativa, ad eccezioni di alcune modifiche, rispecchia quello del Dipartimento delle entrate che già nel 2000 era stato rivisto in prospettiva della sua trasformazione in Agenzia.

L'attività di CdG è svolta da uffici di staff di 1° e 2° livello funzionalmente dipendenti che svolgono attività di supporto alle strutture di vertice.

La struttura di staff al 1° livello è costituita dall'Ufficio Pianificazione e Controllo i cui compiti sono quelli di provvedere alla costruzione e mantenimento del sistema di controllo strategico e di gestione, di definire ed attuare la metodologia del processo di pianificazione, di coordinare le attività relative alla definizione ed alla gestione della convenzione con il Ministero⁵, di gestire il budget, di curare i rapporti con la Corte dei Conti per i controlli sulla gestione finanziaria.

L'ufficio in questione è articolato in tre sezioni: Pianificazione strategica, CdG e Programmazione economica e progetti.

Le sezioni operano in rapporto di forte e necessaria interazione in quanto sono reciprocamente complementari. La prima si occupa della definizione delle linee strategiche di medio-lungo periodo e del "controllo" delle missioni assegnate all'agenzia traducendo in obiettivi operativi gli orientamenti strategici del Direttore generale e le direttive contenute nell'atto di indirizzo del Ministro. La seconda si occupa del funzionamento del sistema di CdG nel suo complesso, del supporto agli uffici di CdG di 2° livello, dell'elaborazione e produzione di report periodici e consuntivi sulla gestione operativa per procedere alla veri-

trollo di gestione in condizioni ambientali perturbate, Angeli, Milano. Sui profili organizzativi e contabili legati all'introduzione di sistemi di controllo direzionale si legga: *Manuale operativo per il controllo di gestione*, a cura di Mussari R., Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001.

4. Atto del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo 2001 e succ. modifiche inerente "Organizzazione interna delle strutture di vertice dell'Agenzia delle entrate".

5. Sul contenuto della convenzione si rimanda al cap. 6.

Figura 1 - Struttura Centrale dell'Agencia delle entrate

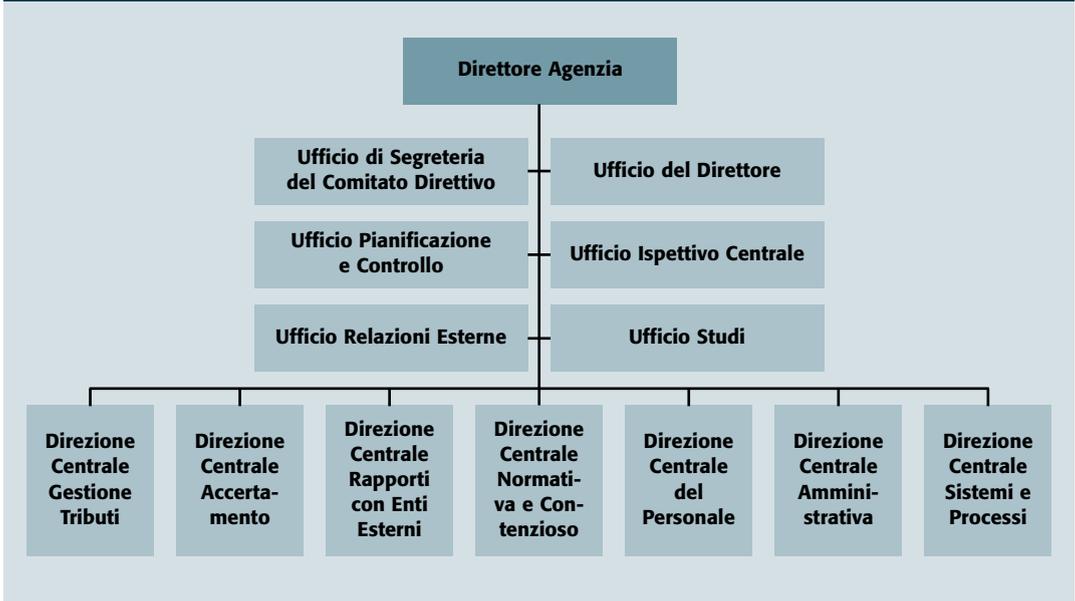
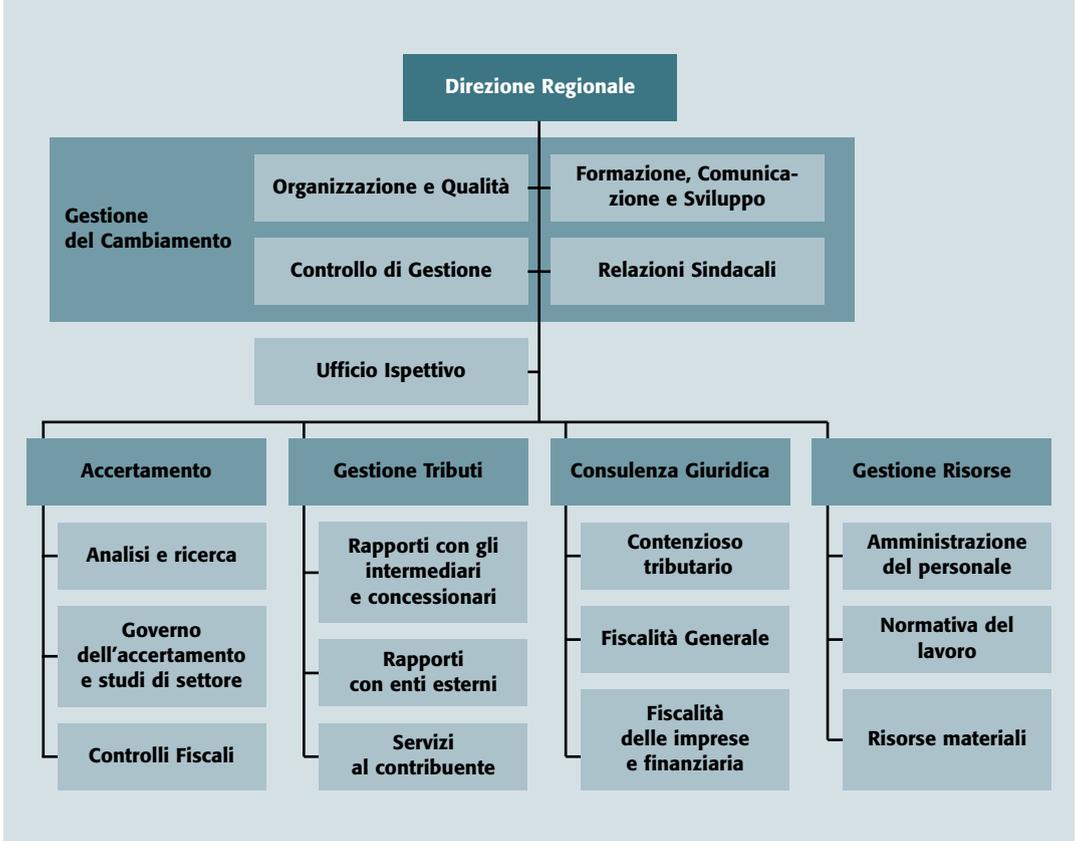


Figura 2 - Struttura delle Direzioni Regionali della Lombardia, del Piemonte, del Veneto, dell'Emilia Romagna, della Toscana e del Lazio



fica dei risultati rispetto agli obiettivi di gestione fissati in sede di programmazione, dell'analisi sulla qualità dei dati provenienti dalle strutture di 2° livello. La terza sezione si occupa prevalentemente della gestione dei budget assegnati all'agenzia, della gestione e manutenzione del sistema di contabilità gestionale e del coordinamento e controllo dell'attività di realizzazione dei progetti.

Nelle DC le funzioni di CdG sono gestite da un ufficio in staff al Direttore (Ufficio del Direttore centrale) che, sempre all'interno del sistema definito e gestito dall'Ufficio Pianificazione e Controllo, gode di una certa autonomia nell'organizzare e realizzare l'attività di controllo della DC di competenza.

Nelle DR l'Ufficio Controllo di Gestione è collocato nell'area "Gestione del Cambiamento" in staff alla Direzione mentre, per le strutture regionali di minore dimensione tali competenze sono assegnate all'Ufficio Organizzazione e Qualità e, per il Molise e la Valle d'Aosta, all'Ufficio Gestione Risorse.

Le competenze assegnate agli uffici regionali di CdG comprendono⁶:

- gestione del processo di pianificazione e controllo;
- formulazione delle proposte di programma e consuntivazione dei risultati di gestione;
- formulazione di proposte per la predisposizione del budget ed assegnazione dello stesso alle strutture competenti;
- controllo di gestione della DR e degli UL dipendenti;
- servizio statistico.

Negli UL (già Uffici delle entrate – strutture operative di 3° livello) normalmente è un referente del Direttore che mantiene il collegamento con la struttura di controllo di gestione regionale. Il suo compito è prevalentemente quello di garantire la rilevazione sistematica dei dati rilevati manualmente e di controllare l'esattezza dei dati forniti in via automatica, ai fini dell'elaborazione dei report periodici.

5.1.2 Il processo di pianificazione programmazione e controllo

In generale, possiamo affermare che l'introduzione del sistema di CdG nelle Pubbliche Amministrazioni è volto ad ottenere adeguati livelli di efficacia ed efficienza della gestione. Questo strumento, però, non può conseguire i risultati desiderati se non utilizzato come mezzo attraverso il quale orientare il comportamento delle persone che costituiscono l'organizzazione verso il raggiungimento dei fini aziendali.

In questo senso, il controllo come guida della gestione dovrà essere, oltre che conseguente, anche concomitante e preventivo, cioè rivolto alla gestione trascorsa, a quella in corso ed, infine, a quella futura. Per ottenere questi risultati è necessario attivare i processi di *feed-back* e di *feed-forward* che permettono di produrre quel flusso informativo di dati essenziali per il "controllo" e indispensabili per valutare la gestione, rispettivamente, a consuntivo ed in corso di svolgimento.

Entrambi i processi si basano su report periodici e consuntivi su cui applicare l'analisi degli scostamenti. Il confronto dei risultati effet-

6. Disposizione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 Febbraio 2001, operativa dal 1° Marzo 2001.

tivi con quelli attesi permette di verificare il grado di conseguimento degli obiettivi programmati evidenziando anche i motivi dei possibili scostamenti.

La valutazione complessiva conseguente a questa analisi permette di individuare le azioni correttive che, se adottate in corso di gestione, possono “riorientare” l’azione verso gli obiettivi programmati; in questo caso, le azioni correttive da intraprendere a seguito dell’analisi degli scostamenti possono seguire tre direttrici tese a ridefinire, alternativamente o simultaneamente: le ipotesi-obiettivo errate, le modalità di svolgimento dell’attività operativa per l’attuazione dei programmi, il sistema di controllo utilizzato.

Se si riferiscono ad una gestione già svolta, le azioni correttive serviranno da input per la programmazione di quella futura (controllo ex ante)⁷.

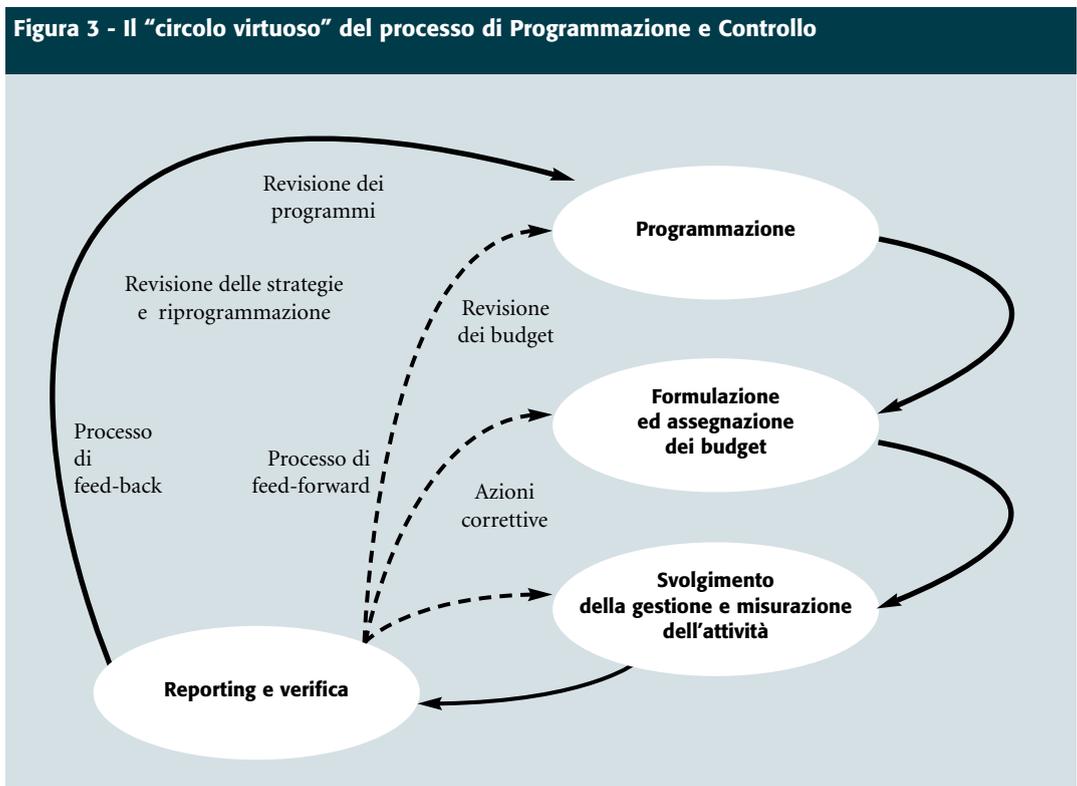
I suddetti processi di *feed-back* e di *feed-forward* sono attivati dalla struttura preposta al CdG che effettuerà delle rilevazioni periodiche di dati per sottoporli all’analisi degli scostamenti rispetto ai valori di riferimento. I risultati e le proposte derivanti dal processo di controllo forniranno dei reports per il *top-management*⁸ per la verifica del grado di conseguimento degli obiettivi programmati, per un giudizio complessivo sulla gestione e per la valutazione dei dirigenti responsabili.

Il processo di PeC gestito dalle strutture di Staff dell’Agenzia delle entrate segue l’andamento, ormai diffuso e largamente condiviso, del “circolo virtuoso” che, attraverso fasi successive, passa dalla program-

7. Cfr. *Manuale operativo per il controllo di gestione*, a cura di R. Mussari, Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001

8. Per un approfondimento sul concetto di *management pubblico*: Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche*, Padova, Cedam, 1994.

Figura 3 - Il “circolo virtuoso” del processo di Programmazione e Controllo



mazione, all'azione, al controllo ed alla verifica dei risultati per tornare alla *programmazione* (Figura n. 3).

L'applicazione di questo processo permette di proiettare la gestione verso un "miglioramento continuo", in termini di efficacia ed efficienza, in cui l'attenzione sui risultati non riguarda solo la valutazione della gestione trascorsa ma rappresenta un importante riferimento su cui costruire la programmazione di quella futura.

5.1.3 Ruolo e compiti delle staff di Pianificazione e Controllo

La funzione tipica delle strutture di PeC è quella di supportare i centri di responsabilità (d'ora in poi, per brevità, CdR) durante le fasi di "programmazione", per la formulazione e l'assegnazione dei *budget*, e di "controllo" per attivare delle azioni correttive in corso di gestione ed alimentare il processo di programmazione dell'anno successivo.

Queste strutture hanno, inoltre, il compito di mantenere il funzionamento del processo di PeC direzionale attraverso l'attivazione di sottoprocessi di supporto quali, ad esempio, la verifica dei sistemi informativi e l'aggiornamento degli archivi.

Facendo riferimento all'impostazione del sistema di PeC originariamente previsto per il Dipartimento delle entrate, le attività di competenza delle staff possono essere raggruppate in tre aree di riferimento: preventivazione, consuntivazione e funzionamento.

L'Ufficio di PeC (staff di 1° livello) è competente delle seguenti attività raggruppate nelle tre aree sopra indicate:

Area preventivazione: è composta dalle attività relative al processo di budget integrato che si conclude con la redazione di un budget (economico, di produzione e di risorse umane) elaborato consolidando i budget assegnati alle DR e Centrali. In particolare le attività di preventivazione possono essere individuate come segue:

- supportare il processo di pianificazione strategica sulla base delle linee guida fissate nella convenzione con il Ministero delle finanze;
- partecipare allo stato di previsione della spesa con riferimento all'individuazione delle risorse finanziarie funzionali al raggiungimento degli obiettivi assegnati dalla convenzione;
- supportare il processo di definizione del budget dell'agenzia;
- partecipare alla formulazione dello stato di previsione delle entrate;
- gestire e coordinare il processo di PeC direzionale garantendo l'integrazione e la coerenza complessiva del ciclo con quello strategico;
- assicurare un supporto costante al Direttore dell'agenzia in sede di negoziazione degli obiettivi previsti dalla convenzione;
- garantire la puntuale e tempestiva diffusione, a tutte le strutture di staff, delle linee guida di *budget*;
- curare la definizione ed il consolidamento del *budget* a livello di agenzia.

Area consuntivazione: comprende le attività inerenti la rilevazione dei dati ai fini del monitoraggio della gestione. Il controllo concomitante e consuntivo è rivolto alla formulazione di proposte per azioni

correttive che possono essere dirette sia alla gestione in corso, per riorientarla verso i risultati attesi, sia alla gestione dell'anno seguente, per la programmazione di nuovi obiettivi. Le attività svolte sono le seguenti:

- segnalare eventuali problemi di alimentazione dei dati ed intervenire per garantirne la tempestiva rilevazione;
- assicurare la puntuale raccolta dei dati “manuali” attraverso l'interazione con le strutture di staff centrali e regionali;
- elaborare le note tecniche sulla gestione per le DC;
- garantire il costante supporto interpretativo dei dati consuntivi al Direttore dell'agenzia ed alle DC e Regionali attraverso l'analisi degli scostamenti, per fornire elementi utili alla successiva formulazione di nuove proposte di intervento;
- svolgere tutte le attività necessarie alla preconsuntivazione a livello centrale.

Area funzionamento: riguarda le attività di supporto al processo di PeC necessarie per il corretto funzionamento di tutto il sistema e per il coordinamento degli attori coinvolti in esso. Le attività sono rivolte a svolgere i seguenti compiti:

- definire il calendario di budget e la periodicità del reporting assicurandone la tempestiva comunicazione alle DC e Regionali;
- definire gli eventuali fabbisogni in termini di strumenti di supporto necessari al corretto funzionamento del sistema di PeC direzionale;
- coordinare funzionalmente le attività di PeC delle DC e Regionali;
- proporre al Direttore dell'agenzia adeguamenti/miglioramenti del sistema di PeC (anche attraverso la creazione di gruppi di lavoro o di progetto);
- fornire alle DC e Regionali il necessario supporto alla comunicazione di dati ad altri enti interni ed esterni, anche su base storica e statistica;
- utilizzare gli archivi interni dedicati ai dati di competenza del sistema direzionale assicurandone il puntuale aggiornamento.

Le funzioni proprie degli uffici deputati al CdG sono dirette a supportare le DC e Regionali. Come detto in precedenza, anche le attività svolte da queste strutture di *staff* (di 2° livello) possono essere distinte nelle tre aree di preventivazione, consuntivazione e funzionamento in quanto sono complementari a quelle svolte dall'Ufficio Pianificazione e Controllo:

Area preventivazione: l'attività è strettamente legata a quella dell'ufficio centrale e consiste nel supporto ai Direttori Centrali e Regionali, durante le fasi di predisposizione del budget integrato, di negoziazione, di assegnazione degli obiettivi agli uffici dipendenti e di riprogrammazione degli obiettivi di gestione. In particolare i compiti sono quelli di:

- facilitare l'applicazione delle linee guida previste dalla convenzione;
- curare la predisposizione del budget delle DC e Regionali;
- assicurare un supporto costante ai Direttori Centrali e Regionali in sede di negoziazione degli obiettivi con il Direttore dell'agenzia;

- assistere i Direttori Centrali e Regionali in sede di assegnazione degli obiettivi agli uffici dipendenti;
- fornire il supporto tecnico in sede di richiesta di revisione degli obiettivi di competenza.

Area consuntivazione: le attività sono rivolte al corretto funzionamento del processo di rilevazione dei risultati di gestione, attraverso l'elaborazione di report predisposti con periodicità infrannuale e annuale, ed al supporto per l'interpretazione dei dati derivanti dall'analisi degli scostamenti al fine di formulare delle proposte di intervento. Nel dettaglio i compiti sono i seguenti:

- segnalare eventuali problemi di alimentazione da parte dei “sistemi alimentanti” (con riferimento ai dati contabili, curando anche le relazioni con le strutture organizzative dedicate alla contabilità a livello di DR);
- fornire consulenza alle strutture dipendenti di terzo livello, per assicurare l'alimentazione e il funzionamento del sistema di PeC direzionale;
- elaborare le note tecniche sulla gestione delle DC e Regionali;
- garantire il costante supporto interpretativo dei dati a consuntivo delle strutture di 2° livello, per la formulazione delle proposte di intervento;
- svolgere tutte le attività di competenza necessarie alla preconsuntivazione.

Area funzionamento: riguarda le attività di supporto al processo di PeC necessarie per il corretto funzionamento di tutto il sistema. In particolare:

- fornire alla DC e Regionale il necessario supporto nella comunicazione di dati, anche su base storica e statistica, ad altri enti interni ed esterni all'agenzia;
- formulare proposte di miglioramento del set di report.

Volendo schematizzare le fasi dei processi di preventivazione e di consuntivazione attivati presso l'Agenzia delle entrate, esse possono essere descritte come rappresentato nelle Figure 2 e 3.

5.2 Il controllo sui processi

5.2.1 I “macroprocessi” dell'Agenzia delle entrate

Tra gli elementi maggiormente rilevanti ai fini del CdG, nella convenzione tra agenzia e ministero sono evidenziati i risultati richiesti alla prima durante l'anno di gestione e che realizzano, nel breve periodo, le missioni ad essa assegnate. Più in dettaglio, il documento contiene gli “Obiettivi generali” che specificano l'atto di indirizzo del Ministro e le “Direttive generali” alle quali l'attività dell'agenzia deve conformarsi durante il perseguimento degli “obiettivi generali”. La convenzione contiene, infine, gli “Interventi specifici per il conseguimento degli obiettivi generali” definiti in termini quantitativi per essere di riferimento alla gestione operativa.

Figura 4 - Processo di preventivazione dell'Agazia delle entrate

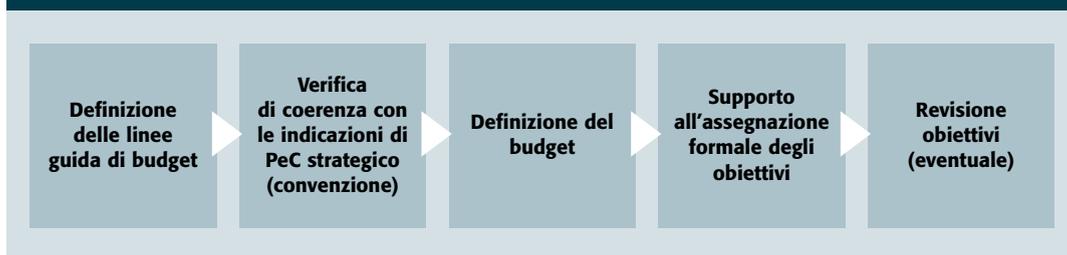


Figura 5 - Processo di consuntivazione dell'Agazia delle entrate



Le direttive e gli obiettivi generali rappresentano le *linee guida* che l'agenzia deve seguire per compiere le sue "Missioni Istituzionali" che sono state così individuate:

- gestione dei tributi;
- prevenzione e repressione delle violazioni agli obblighi tributari;
- servizi ai cittadini, alle imprese ed agli Enti Locali.

Le *missioni* costituiscono la base su cui sono organizzati i "macroprocessi" dai quali si ottiene la produzione dei servizi dell'agenzia. I macroprocessi attualmente individuati sono nove di cui quattro classificati come "diretti", in quanto collegati direttamente alla realizzazione delle "missioni" sopraelencate:

- gestione dei tributi;
- consulenza in materia di tributi erariali;
- contrasto all'evasione;
- servizi al contribuente;

e cinque classificati come "indiretti", in quanto si riferiscono ad "oneri indivisibili e non altrimenti classificabili" perché ausiliari ai primi:

- servizi generali;
- gestione delle risorse materiali;
- gestione e sviluppo delle risorse umane;
- direzione e servizi di staff;
- attività progettuali.

Per ogni macroprocesso è stato definito un obiettivo corrispondente che sintetizza i risultati di carattere generale che si vogliono conseguire ed a cui dovranno essere confrontati i risultati dei singoli "processi" che lo compongono. La valutazione del grado di efficienza ed

efficacia raggiunto dalla gestione non farà solo riferimento a singoli risultati ma anche a come questi complessivamente realizzano gli obiettivi di fondo di ogni macroprocesso.

Gli obiettivi assegnati in corrispondenza dei suddetti macroprocessi possono essere così sintetizzati:

- assicurare il corretto adempimento formale degli obblighi tributari;
- garantire la corretta interpretazione della normativa fiscale da parte dei contribuenti;
- recuperare le somme connesse alla repressione delle violazioni degli obblighi tributari, anche attraverso il miglioramento delle attività investigative ed istruttorie e l'utilizzo degli strumenti di definizione;
- soddisfare le richieste del contribuente;
- assicurare il corretto funzionamento della struttura;
- assicurare il corretto utilizzo delle risorse tecnologiche e finanziarie;
- amministrare il personale e gestire lo sviluppo delle capacità professionali;
- assicurare il governo della struttura;
- assicurare lo sviluppo organizzativo e il miglioramento dell'azione amministrativa.

La convenzione, oltre agli "obiettivi generali" della gestione specificati nel Piano delle Attività ad essa allegato, contiene anche le modalità per la verifica dei risultati e per il calcolo della quota incentivante spettante all'agenzia.

Il Piano delle Attività delinea per i principali settori di intervento, nel rispetto della missione istituzionale dell'agenzia, i servizi pianificati, nonché i risultati complessivi da conseguire nell'anno di riferimento.

Per ciascuna area di intervento sono definite le previsioni di produzione, di impiego di risorse e di costo. In particolare sono indicati i volumi di produzione previsti, la percentuale di impiego delle risorse umane rispetto alla dotazione complessiva dell'agenzia ed il costo previsto per il complesso degli interventi specifici presenti all'interno di ciascuna area. Inoltre, per procedere alla verifica dell'efficacia dell'attività svolta, è previsto un "Prospetto degli indicatori di produzione" in cui sono selezionati alcuni indicatori di risultato che rappresentano gli elementi per la quantificazione del grado di realizzazione di ogni intervento⁹.

5.2.2 Il "prodotto equivalente" e le modalità di rilevazione dei dati

Il *processo* costituisce uno degli oggetti del controllo e rappresenta l'insieme più elementare di attività significative ed omogenee che ha come risultato un prodotto/servizio.

I processi sottoposti ad un controllo sul volume di produzione sono quelli il cui prodotto finale è diretto all'esterno dell'agenzia (*processi diretti*) mentre, quelli che si rivolgono al supporto della struttura interna (*processi indiretti*) sono monitorati con altre modalità.

La tecnica di controllo utilizzata è quella del "prodotto equivalente di base" che rappresenta l'unità di misura del volume di produzione del processo.

9. Piano delle Attività e degli Investimenti, "Allegato 1" della convenzione per l'esercizio 2001.

Per ogni struttura produttiva sono stati individuati i prodotti di maggiore rilevanza, definiti *Componenti principali*, sulla base della quantità delle risorse assorbite o dell'interesse che destano ai fini gestionali.

Ogni *Componente principale* è identificato con un codice numerico che riporta anche il riferimento al macroprocesso ed al processo di appartenenza. A questi prodotti è assegnato un tempo unitario medio di produzione (TUM) espresso in ore o frazioni di ore che permetterà in fase di consuntivazione, come precisato nel seguito, di rilevare la produzione equivalente realizzata. Ad esempio, al processo "controlli sostanziali tributi settore registro", corrispondono tredici prodotti qualificati come "componenti principali", ad ognuno dei quali è assegnato un TUM espresso in ore o frazioni di queste. Alcuni di questi tredici prodotti sono di seguito elencati:

1. controlli sostanziali settore registro equivalenti (TUM 7);
2. atti pubblici con almeno un avviso di accertamento notificato (TUM 7);
3. atti privati autenticati con almeno un avviso di accertamento notificato (TUM 7);
4. atti pubblici definiti con adesione (senza avviso di accertamento notificato) (TUM 11);
5. dichiarazioni di successione definite con adesione (senza avviso di accertamento notificato) (TUM 11);
6. atti di adesione perfezionati per avvenuto pagamento a seguito di avviso di accertamento notificato (TUM 4);
7. atti di adesione (giudiziari) perfezionati per avvenuto pagamento a seguito di avviso di accertamento notificato (TUM 4).

Esistono tuttavia dei casi in cui è stato ritenuto non opportuno determinare un TUM perché considerato non attendibile. Si tratta in pratica:

- dei prodotti che presentano notevole variabilità in termini di assorbimento di risorse;
- delle attività sperimentali.

In questi casi è prevista la rilevazione delle ore impiegate in luogo dei volumi di produzione realizzati. Nel caso preso ad esempio, si tratta di quattro tipologie di prodotti. Essi sono:

1. ore dedicate al controllo nei confronti dei soggetti che hanno omesso la registrazione dei contratti di locazione;
2. atti di contestazione notificati per omessa risposta al questionario relativo ai contratti di locazione;
3. avvisi di liquidazione notificati per omessa registrazione dei contratti di locazione;
4. ore dedicate all'attività di sperimentazione della valutazione dell'avviamento nelle cessioni d'azienda.

In questo elenco, ove come si può notare non compaiono accanto ai singoli prodotti i relativi TUM, vengono racchiusi, quindi, prodotti scaturenti da attività e processi denominati "non standardizzati"¹⁰.

I prodotti appartenenti ai *Componenti principali* consentono di monitorare almeno l'80% delle risorse dedicate ad ogni processo; i

10. Si rimanda, per una trattazione più approfondita, al par. 8 del cap. 7 denominato: "Il processo di budgeting della produzione".

rimanenti prodotti (*Altri componenti*), caratterizzati da un limitato assorbimento di risorse o da un volume di produzione poco significativo non sono oggetto di consuntivazione, anche per non renderne onerosa la rilevazione.

I processi costituiscono la base su cui si costruisce il budget e di conseguenza rappresentano uno degli oggetti del reporting.

Durante la fase di programmazione per l'elaborazione dei budget si determina il monte ore complessivo delle ore lavorabili da ogni struttura di 3° livello tenendo conto della consistenza media del personale assegnato suddiviso per area d'inquadramento. Esso è ottenuto moltiplicando le ore annue lavorabili da ogni individuo (e suddivise per area di inquadramento contrattuale) per il numero delle persone in forza alle singole strutture. Il monte ore a disposizione risultante è ripartito tra i vari processi individuati nella griglia dell'anno, seguendo le indicazioni delle relative istruzioni operative, con riferimento agli obiettivi di produzione che ogni struttura è tenuta a realizzare (processo di assegnazione delle risorse sui processi e sulle attività).

L'attività di consuntivazione utilizza la procedura "Risorse per destinazione" (RpD) per la rilevazione delle ore lavorate e l'allocazione delle stesse nei vari processi e la procedura "Sistema di programmazione e consuntivazione" per la quantificazione della produzione realizzata.

La rilevazione delle risorse umane utilizzate in ogni processo avviene mensilmente; sempre con cadenza mensile sono determinati automaticamente i volumi di produzione per tutti i *Componenti principali* rilevati dalle procedure informatiche utilizzate presso gli uffici. Per quelli non rilevati automaticamente, le strutture di 3° livello devono provvedere all'inserimento manuale con cadenza trimestrale o, preferibilmente seppure in via facoltativa, al termine di ciascun mese.

La misurazione periodica dell'attività svolta e dell'output ottenuto da ogni processo permette di verificare se la gestione si sta svolgendo rispettando gli obiettivi fissati nel budget. Il controllo dei risultati utilizza un altro strumento proprio del CdG: il *sistema degli standard*, cioè di parametri che indicano le risorse necessarie ad ogni processo per generare un'unità di "prodotto/servizio".

Durante il controllo "concomitante"¹¹, lo "Schema di consuntivazione dei processi diretti" prevede di:

- verificare l'avvenuto caricamento dei *Componenti principali* risultanti al sistema informativo (c.d. prodotti automatici);
- inserire il numero dei prodotti o, in taluni casi, delle ore lavorative utilizzate, per i *Componenti principali* non risultanti al sistema informativo (c.d. prodotti manuali);
- inserire le ore complessivamente utilizzate per la realizzazione delle restanti attività (c.d. *Altri componenti*);
- verificare che le ore attribuite ai processi, attraverso le sintesi mensili di "Risorse per destinazione", siano correttamente confluite nella procedura "Sistema di programmazione e consuntivazione".

La trasformazione dei *Componenti principali* in "prodotti equivalenti di base" viene operata automaticamente dal sistema mediante il rapporto tra i rispettivi tempi unitari medi. Per i *Componenti princi-*

11. Al momento della conduzione della presente analisi, il controllo periodico risultava essere previsto obbligatoriamente alla fine di ogni trimestre, ma era allo studio l'ipotesi di effettuarlo mensilmente.

pali la cui rilevazione è limitata alle sole ore dedicate, la trasformazione viene eseguita semplicemente dividendo l'ammontare delle ore stesse per il tempo unitario medio del "prodotto equivalente di base".

Anche le ore complessivamente attribuite agli *Altri Componenti* vengono computate in aumento dei "prodotti equivalenti di base" mediante la trasformazione sopra descritta.

Questo garantisce uniformità di trattamento nel calcolo del prodotto equivalente di base di ogni processo come nelle fasi di programmazione e consuntivazione. Tornando all'esempio concreto fatto in precedenza, il prodotto equivalente di base è quello denominato "controlli prodotti sostanziali settore registro equivalenti". Di conseguenza, per tutti i prodotti la cui realizzazione è stato stabilito lo stesso TUM, si avrà che il fattore di equivalenza corrisponde ad un valore unitario. Relativamente al prodotto n. 5, denominato "dichiarazioni di successione definite con adesione (senza avviso di accertamento notificato)" il cui TUM è pari a 11 ore, si ha dunque fattore di equivalenza 1,57 (11 ore/7 ore). La trasformazione, quindi, delle quantità via via realizzate (espresse in prodotto principale) in produzione equivalente, avviene attraverso una semplice moltiplicazione del fattore di equivalenza per il numero di prodotti realizzati. Si ottiene in questo modo una produzione "omogeneizzata" ad un solo prodotto (quello definito "equivalente") e quindi più facilmente analizzabile in termini di efficienza.

Per i processi indiretti, dove non è previsto un "prodotto equivalente di base", non vengono rilevati i volumi di produzione realizzati ma soltanto le risorse dedicate a tali processi.

La convenzione tra Ministero delle finanze e Agenzia delle entrate come strumento di *performance management*: analisi e linee di sviluppo

6.1 Uno strumento di *performance contracting*

Il nuovo modello di agenzia proposto dal D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, recante “Riforma dell’organizzazione del Governo”, si caratterizza per l’ampia autonomia conferita a tali organismi e per la loro focalizzazione. Tutte le attività concernenti l’insieme di funzioni distintivo di ciascuna agenzia, sia quelle finali di erogazione dei servizi che quelle ad esse strumentali sono state, infatti, raggruppate ed affidate ad un istituto ben distinto e dai confini organizzativi chiaramente identificabili. Altra caratteristica fondamentale è che le agenzie sono deputate allo svolgimento delle attività maggiormente operative, distinte da quelle di indirizzo, svolte dalle strutture *stricto sensu* ministeriali¹.

L’ulteriore rilevante elemento di novità del modello delineato nel decreto sopra citato è costituito dall’introduzione di un sistema di regolazione dei rapporti fra ciascuna agenzia ed il ministero cui la stessa afferisce, basato sulla stipula, con cadenza periodica, di una apposita *convenzione*. La convenzione è il risultato di un processo di negoziazione tra le due parti, ministeriale ed agenziale, che conduce a definire gli obiettivi in termini di servizi erogati da conseguire, le attività da svolgere e le risorse allo scopo assegnate e prevede, in misura correlata ai risultati conseguiti, la corresponsione di una quota incentivante, aggiuntiva rispetto alla dotazione di risorse negoziata ed agli ulteriori proventi derivanti dalla prestazione di servizi in favore di altri soggetti, che lo status di autonomia proprio delle agenzie consente di svolgere.

Passando a considerare il caso dell’Agenzia delle entrate, si nota innanzi tutto che la convenzione relativa all’anno 2001, stipulata con l’allora Ministero delle finanze (all’epoca non ancora divenuto parte del nuovo Ministero dell’economia e delle finanze) si presenta di particolare interesse, in quanto costituisce la prima concretizzazione dello strumento previsto dal D.Lgs. 300/99².

La convenzione ha una valenza molto ampia, rappresentando lo strumento di trasmissione degli indirizzi dal ministero all’agenzia. In questo senso la sua importanza si estende anche oltre gli aspetti di strumento per il miglioramento dell’efficienza ed efficacia dell’attività della pubblica amministrazione, che sono oggetto di esame nel segui-

1. Cfr. cap. 1.

2. Le agenzie fiscali sono state attivate con D.M. 28.12.1999. La riforma dell’organizzazione del Ministero delle finanze, infatti, si è attuata, per espressa previsione normativa del D.Lgs. 300/99, in tempi più brevi rispetto a quella relativa ai restanti ministeri.

to. Tuttavia, il miglioramento delle prestazioni e lo sforzo gestionale teso al suo perseguimento (*performance management*) è una finalità rilevante nell'adozione del nuovo modello di amministrazione *per agenzie*.

Le caratteristiche di autonomia e focalizzazione proprie delle agenzie dovrebbero infatti permettere:

- il miglioramento generale delle prestazioni, in termini sia di efficienza che di qualità dei servizi resi;
- l'accrescimento della motivazione del personale e la creazione di condizioni maggiormente favorevoli allo sviluppo professionale;
- il miglioramento dei rapporti con l'utenza, anche nella direzione dell'incremento della collaborazione e fiducia da parte dei cittadini.

Nel contesto di queste aspettative di fondo, la convenzione rappresenta lo strumento chiave per il funzionamento dell'intero modello dell'agenzia.

Seguendo la distinzione adottata in una recente ricerca a livello internazionale sulle agenzie, si evidenzia, infatti, che le caratteristiche qualificanti l'*idea* di agenzia vertono sulla presenza congiunta di elevata *autonomia* e *specializzazione*, da un lato, e dell'*orientamento al conseguimento delle prestazioni* perseguito attraverso lo *strumento contrattuale* (in senso organizzativo, anche se in taluni ordinamenti non è tale sotto il profilo giuridico), dall'altro³. La convenzione si qualifica, dunque, come strumento di *performance contracting*, cioè del ricorso ad una relazione di tipo contrattuale⁴ per formalizzare la responsabilizzazione sul conseguimento degli obiettivi, ritenuta, nello spirito della riforma, mezzo capace di favorire il miglioramento delle prestazioni.

Per questa ragione la convenzione tra l'allora Ministero delle finanze e Agenzia delle entrate viene di seguito analiticamente esaminata, fornendo anche alcune linee di valutazione in merito alle condizioni affinché il meccanismo definito possa effettivamente tradursi in uno strumento per l'incremento delle prestazioni (*performance management*)⁵.

L'approccio seguito nell'analisi della convenzione fa riferimento al paradigma *input-output-outcome* di rappresentazione dell'attività gestionale di una azienda pubblica. Può essere utile cercare di chiarire, preliminarmente, il significato delle espressioni appena riportate⁶.

Per *input* si intendono le risorse (beni e servizi) destinate alla produzione che si intende realizzare (che cioè *entrano* nel processo produttivo). Esso può esprimersi in termini monetari (costo o valore in denaro) o con altre unità di misura (fisiche) proprie del fattore utilizzato (ore di lavoro, chili di materia prima, etc.). Come vedremo, è importante distinguere le risorse *acquisite* dalle risorse *consumate*.

L'*output* è la quantità di beni o servizi prodotti, ossia il volume di produzione o risultato del processo produttivo. Deve essere espresso in opportune unità di misura, a seconda del bene o servizio considerato.

3. Cfr. Talbot, C., Pollitt, C., Bathgate, K., Caulfield, J., Reilly, A. and Smullen, A., "The idea of agency", paper presentato alla American Political Studies Association Conference, Washington DC, Agosto, 2000.

4. Sotto il profilo dell'analisi organizzativa e non necessariamente in termini giuridici; in merito cfr. anche Pollitt C., Bouckart G., *La riforma del management pubblico*, Milano, EGEA, 2002, cap. 4.

5. È possibile trovare il testo integrale e gli allegati alla Convenzione per l'esercizio 2001 sul sito www.finanze.it.

6. Le definizioni sono tratte da: Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Progetto finalizzato "Controllo di Gestione: best practices", Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, pp. 366-67.

7. Si noti che in ciascuno dei parametri considerati assumono grande rilevanza gli aspetti qualitativi, che non sono considerati separatamente proprio perché l'orientamento alla qualità è una componente fondamentale nella valutazione delle performance conseguite. Cfr. Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Progetto finalizzato “Controllo di Gestione: best practices”, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, pp. 365-66.

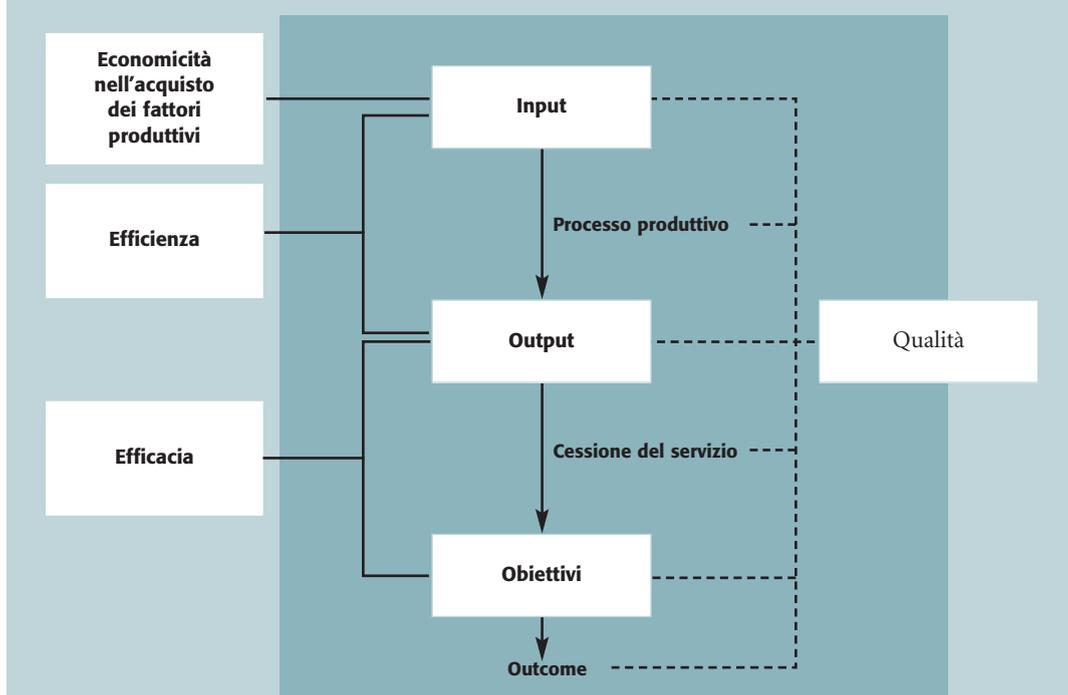
L'outcome o impatto è l'effetto prodotto sulla comunità amministrata, comprensiva degli utenti ma anche dei non utenti, come conseguenza dell'utilizzo dei beni e servizi prodotti o, in generale, dell'attuazione del programma pubblico considerato. Si precisa che deve esistere una chiara relazione di causa-effetto tra output e impatto, formalizzata fin dalla fase della pianificazione strategica dell'attività aziendale pubblica, perché abbia senso estendere l'analisi a questa dimensione di risultato che non rientra nel campo di osservazione del CdG, come tradizionalmente inteso.

La valutazione dell'economicità della gestione può effettuarsi in relazione ai distinti momenti di produzione ed apprestamento dei servizi o programmi pubblici, schematizzati nella figura che segue.

L'apprezzamento dell'economicità della gestione richiede dunque di considerare l'insieme coordinato di quattro parametri minimali, che costituiscono le dimensioni lungo le quali tale valutazione può esplicarsi, in relazione alle distinte fasi del processo di produzione:

- economicità nell'acquisizione dei fattori produttivi;
- efficienza nell'uso delle risorse disponibili;
- efficacia nel conseguimento degli obiettivi assegnati al management (efficacia manageriale);
- efficacia nel conseguimento degli obiettivi sociali di cui si fa carico l'amministrazione nel suo complesso (efficacia globale)⁷.

Figura 1 - Fasi del Processo di Produzione



Fonte: Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001 p. 366.

Nella letteratura e nella prassi internazionale è consolidata la scomposizione delle prestazioni o *performance* gestionali in tre diverse e complementari dimensioni, universalmente note come “the three Es”: *economy* (economicità nell’acquisizione dei fattori), *efficiency* (efficienza) ed *effectiveness* (efficacia), tipiche dell’approccio del *Value for money*, assai diffuso nel mondo anglosassone. Tale approccio non deve essere confuso con il paradigma efficienza, efficacia, economicità sopra considerato. Nella impostazione qui seguita, evidentemente, si è ulteriormente precisato il concetto di efficacia. Il concetto di *Economy*, o *economicità nell’acquisizione dei fattori produttivi*, inoltre, deve essere tenuto ben distinto da quello di economicità della gestione, dato che quest’ultimo si riferisce all’equilibrio economico dell’intera azienda, mentre il primo si riferisce unicamente ai processi di acquisto.

La dimensione dell’ *economy* ha per oggetto esclusivamente l’input in quanto l’obiettivo informativo riguarda la minimizzazione del costo di acquisizione dei fattori produttivi.

Un sistema di criteri per la valutazione delle prestazioni di un’amministrazione pubblica basato sul paradigma efficienza, efficacia, economicità è stato illustrato da Borgonovi, che suggerisce le seguenti definizioni:

- economicità della gestione intesa come capacità mantenuta nel lungo periodo di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse dalla comunità facendo affidamento su un flusso di ricchezza “fisiologico”, ossia considerato economicamente sopportabile e socialmente accettabile dalla comunità stessa (rapporto di lungo periodo tra outcome – impatto sui risultati finali – e input – risorse disponibili),
- efficacia dell’azione, intesa come coerenza tra quantità e qualità del “prodotto” dell’attività (prestazioni e servizi), considerato come risultato intermedio dell’attività amministrativa, e quantità e qualità dei bisogni il cui soddisfacimento costituisce il “risultato finale” (rapporto tra outcome e output – prestazioni e servizi realizzati);
- efficienza nell’impiego delle risorse, intesa come rapporto tra quantità e qualità delle risorse impiegate e quantità e qualità delle prestazioni e dei servizi prodotti (rapporto tra output e input)⁸.

L’apprezzamento dell’economicità gestionale, quindi, non può basarsi solo sulle determinazioni contabili di sintesi. Tale condizione può dirsi conseguita solo a seguito del contemporaneo soddisfacimento delle condizioni di efficienza e di efficacia. Ciò richiede l’elaborazione di un sistema informativo *ad hoc*, basato principalmente sulla misurazione dei *risultati* (in termini di efficienza ed efficacia) della gestione, o meglio dei vari processi di gestione.

Infatti, per l’amministrazione pubblica nella sua componente tipica di esercizio delle funzioni istituzionali (di produzione di beni collettivi o di produzione di beni istituzionali che però si è deciso di sottrarre al mercato), il giudizio sull’adeguatezza delle prestazioni erogate a soddisfare i bisogni dell’utenza non è demandabile ad un compratore ed incorporato in un prezzo di mercato. Pertanto, è di fundamenta-

8. Cfr. Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, EGEA, Milano (2a ed.), 2000.

le importanza introdurre esplicite ed autonome valutazioni di efficacia, nella duplice accezione sopra indicata.

A completamento dell'esame del paradigma efficienza, efficacia, economicità si richiama il legame esistente tra autonomia ed economicità⁹. La maggiore autonomia è infatti condizione determinante la responsabilizzazione sui risultati economici di un'amministrazione pubblica, così come di qualsiasi azienda.

L'analisi della convenzione è sviluppata nel seguito del capitolo esaminando dapprima la definizione degli obiettivi e gli indicatori di prestazione (par. 6.2), quindi il meccanismo della quota incentivante (par. 6.3). Successivamente si traggono alcuni spunti da significative esperienze estere (par. 6.4) ed, infine, si focalizza il rapporto con la programmazione e controllo di gestione e si propongono alcune considerazioni in merito a possibili linee di sviluppo della convenzione (par. 6.5).

6.2 La definizione degli obiettivi

La convenzione rappresenta in primo luogo uno strumento di trasmissione degli obiettivi delle politiche fiscali dal ministero all'agenzia. Il ministero elabora i programmi fiscali, nell'ambito della più generale programmazione del sistema delle amministrazioni centrali, svolta con l'indirizzo ed il coordinamento della Presidenza del consiglio dei ministri, e ne presidia l'attuazione, demandata, per quanto di interesse in questa sede, alle agenzie. L'indispensabile anello di collegamento è dunque la convenzione, stipulata tra ministro e direttore dell'agenzia avendo riguardo alle linee guida definite nell'atto di indirizzo triennale.

Dal punto di vista dell'agenzia, la convenzione rappresenta il termine di riferimento per la fissazione dei propri obiettivi (e per certi versi perfino per una più puntuale definizione della propria missione istituzionale). La stipulazione della convenzione, dunque, costituisce il momento fondamentale del processo di programmazione. Tale priorità non deve però essere concepita in senso temporale. Infatti, affinché il processo di programmazione abbia senso, sia efficace e non sia percepito come un qualcosa (ancorché frutto di negoziazione) "imposto dall'alto", bisogna sottolineare ancora una volta l'importanza del coinvolgimento, fin dalla fase di prima elaborazione dei programmi, di tutte le strutture ed i livelli gerarchici in grado di dare un contributo rilevante. In questo senso, la convenzione è un punto di arrivo, più che di partenza, del processo di programmazione della gestione.

Seguendo lo schema adottato nella convenzione per l'esercizio finanziario 2001, la definizione degli obiettivi assegnati all'agenzia si articola in quattro sezioni:

- obiettivi generali della gestione,
- direttive generali sui criteri della gestione,
- interventi specifici per il conseguimento degli obiettivi generali,
- interventi strutturali di miglioramento.

9. Cfr. Zangrandi A., *Autonomia ed economicità nelle aziende pubbliche*, Giuffrè, Milano, 1994.

Essi vengono di seguito analizzati, dapprima in modo specifico per ciascun tipo, quindi considerando il quadro d'insieme configurato dalla convenzione.

6.2.1 Obiettivi generali della gestione

Nella convenzione per l'anno 2001 sono stati individuati sei obiettivi generali, che vengono indicati come declinazioni dei compiti istituzionali (in altri termini, della *mission*) dell'agenzia:

- a) l'incremento dell'azione di contrasto all'evasione fiscale e del gettito derivante dall'attività di accertamento, anche mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie informatiche, il coordinamento con le altre strutture dell'Amministrazione finanziaria ed il potenziamento dell'attività formativa degli addetti;
- b) il miglioramento dei servizi resi all'utenza al fine di instaurare rapporti di reciproca collaborazione e fiducia, assicurando la massima efficienza dell'attività degli uffici e la minima onerosità per i contribuenti;
- c) la riduzione del contenzioso, anche attraverso il pieno utilizzo di strumenti quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e l'autotutela;
- d) il miglioramento dell'attività dei concessionari della riscossione, tendente sia alla qualità e tempestività della riscossione coattiva dei ruoli che alla revisione dei rapporti con gli intermediari della riscossione mediante la stipula di apposite convenzioni, così da migliorare i rapporti con i cittadini e ridurre i costi di gestione;
- e) l'adozione di soluzioni organizzative e tecnologiche trasparenti per la rendicontazione ed il monitoraggio degli aspetti contabili e gestionali ed il miglioramento degli strumenti di controllo della gestione;
- f) lo sviluppo della professionalità delle risorse umane, mediante adeguati ed idonei processi formativi e la ridefinizione di percorsi di carriera improntati a reali criteri meritocratici.

Ricorrendo al paradigma input-output-outcome precedentemente introdotto, è possibile classificare i singoli obiettivi in relazione alle tre tipologie di risultato che lo caratterizzano.

Considerando dapprima la dimensione relativa all'*outcome* (risultato finale dell'azione amministrativa), si può notare che gli obiettivi sostanzialmente individuati in questi termini sono tre:

- la riduzione dell'evasione fiscale ed il correlato incremento del gettito (a parità di pressione fiscale);
- la creazione di un clima di "reciproca collaborazione e fiducia" tra uffici fiscali e contribuenti;
- la riduzione del contenzioso.

L'ultimo obiettivo è leggibile in termini di *outcome* in quanto la riduzione del contenzioso, intesa quale riduzione della propensione alla conflittualità da parte del cittadino-contribuente (imputata non alla sfiducia nei rimedi amministrativi e giurisdizionali, quanto al

riconoscimento delle pretese del fisco), può ritenersi un effetto finale o impatto dell'azione dell'agenzia. L'obiettivo di riduzione del contenzioso può anche essere visto semplicemente come un sotto-caso del precedente, la creazione di un clima di reciproca collaborazione e fiducia. L'utilità della distinzione può essere apprezzata in relazione alla sua più agevole misurabilità (basta contare i procedimenti contenziosi instaurati nel periodo di riferimento, eventualmente distinti per classi) mentre il "clima di reciproca collaborazione e fiducia" può essere misurato solo in modo approssimativo e soggettivo, tramite questionari sulla soddisfazione dell'utenza o indagini sociologiche sul grado di fiducia nelle amministrazioni fiscali.

Per entrambi, tuttavia, si pone il problema della correlazione con gli *output* prodotti dall'agenzia. Il clima di collaborazione e fiducia, ma anche la più misurabile riduzione del contenzioso, sono infatti influenzati anche da una pluralità di fattori non controllabili dall'agenzia. Accanto a fattori di ordine molto generale, che possono essere indipendenti non soltanto dall'azione delle amministrazioni fiscali, ma anche dalla complessiva azione del sistema delle amministrazioni pubbliche, è utile richiamare fattori quali il livello di imposizione fiscale, l'identificazione dei soggetti e della base imponibile, e più ampiamente il quadro delle posizioni soggettive determinate dalla legislazione fiscale. Essi non sono significativamente influenzabili dall'agenzia, ma probabilmente lo sono, anche se in misura più o meno elevata a seconda del complessivo quadro politico ed economico, dal Dipartimento delle politiche fiscali. Ad esso infatti spetta un ruolo rilevante nell'elaborazione del quadro normativo e delle complessive politiche in materia fiscale, a partire dalle modalità di accertamento e verifica, fino agli adempimenti soltanto indirettamente connessi alla fiscalità. Per non parlare del relevantissimo ruolo svolto nell'attività di controllo e verifica dalla Guardia di finanza. Pertanto, almeno parte della "responsabilità" su tali outcome deve considerarsi condivisa fra l'agenzia e le restanti componenti del ministero.

Nella convenzione, peraltro, è puntualmente precisato che tali outcome si possono conseguire attraverso il miglioramento dei servizi resi all'utenza e l'utilizzo di strumenti quali l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale e l'autotutela, cioè gli *output* dell'attività dell'agenzia, lasciando intendere che essi andrebbero valutati nella misura in cui possono a questi ultimi correlarsi. La difficoltà, naturalmente, consiste nell'isolare, tra tutti i fattori che determinano gli outcome sopra identificati, quelli controllati o influenzati dall'azione dell'agenzia.

Maggiormente definito, in termini sia di misurabilità dell'outcome che di correlabilità di questo con gli *output*, è il primo degli obiettivi posti, il contrasto all'evasione fiscale e il conseguente recupero di gettito. Sono, infatti, disponibili indici che permettono la stima dell'incidenza dell'evasione fiscale e soprattutto, poiché i risultati sono meglio apprezzabili in termini differenziali rispetto al passato, la rilevazione di eventuali trend di miglioramento.

Per quanto riguarda la correlabilità, sembra del tutto ragionevole ritenere che il contrasto all'evasione ed il recupero di gettito siano positivamente legati al numero ed alla qualità degli accertamenti, dei controlli e delle verifiche. Inoltre, anche se ovviamente l'evasione fiscale è influenzata da un ampio insieme di fattori, di ordine giuridico ed economico, ma anche culturale ed etico, le variazioni da un anno all'altro possono essere in modo abbastanza diretto correlate a tali output (perlomeno in assenza di provvedimenti normativi esplicitamente mirati all'emersione dell'evasione).

I rimanenti tre obiettivi hanno un *focus* molto differente e fanno riferimento allo sviluppo organizzativo dell'agenzia, considerato sia in relazione a variabili interne (struttura e sistemi operativi, in particolare il sistema informativo, il controllo di gestione e lo sviluppo delle risorse umane) che alla capacità di interagire con gli altri attori coinvolti (nella specie, i concessionari della riscossione) che rappresentano una importante interfaccia con l'utenza finale.

Naturalmente, la determinazione di obiettivi siffatti non può prescindere dalla definizione delle relazioni tra l'agenzia e il ministero, in riferimento alla necessità che l'agenzia adotti una metodologia di rendicontazione della propria attività tale da consentire al ministero un'agevole azione di monitoraggio.

Se per motivi espositivi si è condotta un'osservazione analitica dei singoli obiettivi, non si vuole per questo trascurare il fatto che assumono importanza anche aspetti "trasversali" ad essi, quali l'attenzione agli aspetti qualitativi dei risultati e le interrelazioni tra i diversi obiettivi. Nella convenzione non mancano, tuttavia, riferimenti a queste dimensioni più difficilmente misurabili, ma che qualificano significativamente e tipicamente l'azione pubblica. Infatti, nei diversi punti della convenzione che descrivono gli obiettivi sopra considerati, sono incluse indicazioni relative al miglioramento della qualità o all'equilibrata composizione delle varie "linee" di attività e di output. Ad esempio, vi è spesso l'esortazione al "pieno utilizzo di strumenti quali...", che, ancorché si presti poco ad una precisa quantificazione e rendicontazione, quanto meno è indicativa della consapevolezza del rischio che vengano "preferiti" il perseguimento di obiettivi "più facili da raggiungere" e l'utilizzo di strumenti "di più facile utilizzo". A ben guardare, però, l'equilibrata composizione degli obiettivi dovrebbe essere perseguita attraverso una ponderazione nella valutazione dei risultati che compensi i differenziali di "costo" nel raggiungimento degli obiettivi ed un accorto uso degli strumenti incentivanti, più che con esortazioni generiche. È bene tuttavia considerare, al riguardo, che quella esaminata è la prima convenzione stipulata e che non è possibile tarare "al tavolino" gli strumenti volti ad influenzare il comportamento delle persone, in mancanza di una effettiva sperimentazione sul campo, per insormontabili ragioni di complessità sistemica delle organizzazioni umane.

6.2.2 Direttive generali sui criteri della gestione

In questa parte della convenzione, secondo lo schema adottato per l'esercizio 2001, viene evidenziata la necessità di soddisfare alcuni criteri

ed esigenze di carattere generale. Le direttive emanate allo scopo sono state classificate a seconda che facciano riferimento al perseguimento della missione istituzionale, all'organizzazione o alla gestione del sistema informativo. Nel seguito si procederà ad esaminarle, focalizzando l'attenzione dapprima sulle direttive relative alla missione istituzionale e successivamente, in maniera congiunta, su quelle relative all'organizzazione ed al sistema informativo.

Direttive in merito al perseguimento della missione istituzionale

Le direttive cui attenersi nel perseguimento della missione istituzionale sono volte al soddisfacimento delle seguenti esigenze:

- a) l'omogeneità dell'azione amministrativa nelle diverse aree territoriali, nel rispetto delle funzioni e dei compiti spettanti alle regioni e agli enti locali, secondo i principi del federalismo fiscale;
- b) il costante presidio del recupero dell'efficienza ed il conseguimento di progressivi abbattimenti dei costi unitari di erogazione dei servizi;
- c) l'adeguata presenza sul territorio, la ricerca ed il perseguimento dei reali fenomeni evasivi con coerenti azioni di controllo;
- d) il miglioramento dei rapporti con il contribuente, nella logica di servizio volta all'adempimento spontaneo degli obblighi tributari. In particolare, il livello di soddisfazione degli utenti, relativamente ai servizi offerti, definito attraverso adeguati indicatori di qualità, dovrà essere monitorato nel tempo al fine di adeguare il livello qualitativo dei servizi resi alle aspettative rilevate;
- e) la promozione e lo sviluppo di servizi, nelle materie di competenza, a favore di altri enti, sulla base di disposizioni di legge o di rapporti convenzionali;
- f) la massima collaborazione ed il pieno coordinamento con gli altri soggetti pubblici della fiscalità e, in particolare, con il Dipartimento per le politiche fiscali, le altre Agenzie fiscali, la Guardia di Finanza ed il sistema delle autonomie locali;
- g) tutte le misure idonee a rendere disponibili per il Ministero le informazioni di cui l'Agenzia viene in possesso nell'esercizio delle funzioni assegnate, garantendo i flussi informativi necessari all'alimentazione ed all'aggiornamento del sistema informativo unitario della fiscalità.

In primo luogo, si nota che vengono introdotti due criteri generali cui l'azione dell'agenzia deve ispirarsi: il criterio dell'efficienza (ormai ampiamente diffuso nella legislazione italiana) e il criterio dell'omogeneità di trattamento (punti a e b). Quest'ultimo viene ad assumere una specifica importanza, e viene probabilmente per questo esplicitato in un punto a sé stante della convenzione, in virtù del fatto che l'agenzia esercita un tipico potere pubblico, avente carattere sovraordinato. Pertanto, il perseguimento degli altri obiettivi deve essere attuato temperando le esigenze in termini di efficienza ed efficacia con l'esigenza di conformarsi ad un criterio di omogeneità di trattamento.

Viene successivamente introdotto, al punto c), l'obiettivo della presenza sul territorio, finalizzata alla individuazione e perseguimento dei fenomeni evasivi. Si osserva che tale criterio può essere considerato come un obiettivo intermedio, espresso in termini di attività e di output (articolazione e distribuzione sul territorio delle attività di verifica) rispetto all'obiettivo finale, già individuato nella sezione precedentemente esaminata, relativo alla riduzione dell'evasione fiscale.

Al punto d) è ripreso l'obiettivo del miglioramento dei rapporti con il contribuente, finalizzato in questo caso ad ottenere l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari o *compliance*, centrale per ogni amministrazione finanziaria. Si consideri a tale proposito la priorità data alla compliance dall'*Inland Revenue* nel Regno Unito, dove tale aspetto ha costituito l'area sulla quale si è concentrata una quota rilevante degli investimenti (par. 6.4).

Specifico interesse assume la previsione contenuta nel punto e), concernente la promozione e lo sviluppo di servizi a favore degli altri enti. Tale attività costituisce, infatti, una potenziale, rilevante fonte di ricavi propri per l'agenzia, in un'area di attività dove la correlazione tra le prestazioni rese ed i proventi conseguiti è immediata ed evidente.

Il punto prefigura, inoltre, un ruolo pro-attivo dell'agenzia che, anticipando ed intervenendo sulla possibile evoluzione dello scenario nella direzione di gradi sempre maggiori di federalismo fiscale, le permetta di porre le sue competenze (ed anche il suo status e le prerogative delle quali è titolare) al servizio degli istituti pubblici territoriali regionali e locali, in prospettiva probabili titolari di una sempre maggiore autonomia impositiva, ma privi, in tutto o in gran parte, delle risorse organizzative necessarie all'esercizio diretto di tale prerogativa.

I punti f) e g) richiamano, rispettivamente, il principio della massima collaborazione ed il pieno coordinamento con gli altri soggetti pubblici della fiscalità e l'attivazione di tutte le misure idonee a fornire al ministero le informazioni necessarie allo svolgimento della propria azione di monitoraggio. L'enunciazione di tali criteri è significativa di un più ampio problema presente in tutte le riforme che hanno, fra i propri contenuti qualificanti, il ricorso sempre più esteso a formule di natura contrattuale (dal punto di vista organizzativo e indipendentemente dal fatto che giuridicamente si qualificano o meno come contratti) in sostituzione di tradizionali rapporti gerarchici¹⁰. Tale trend è ampiamente diffuso in molte riforme del management pubblico, quantomeno nell'ambito dei paesi aderenti all'OCSE¹¹. Lo sviluppo sistematico di forme contrattuali ha assunto una rilevanza tale da assurgere a tratto caratterizzante uno dei paradigmi delle riforme del management pubblico, il "paradigma dello stato decentralizzato", seguendo l'efficace riflessione proposta da Peters in merito ai trend nelle riforme del settore pubblico¹².

La sostituzione di rapporti guidati dal principio gerarchico-funzionale con rapporti di natura contrattuale ha una profonda influenza sulle condizioni di funzionamento e sul rapporto costi-benefici conseguibile. Tale tematica, che si può inquadrare nel filone di ricerca avviato da Williamson nei termini dell'opzione gerarchia-mercato, ha nella

10. Analogamente, il significato di rapporto gerarchico è tecnico e rimanda al principio organizzativo o direzionale del coordinamento tramite livelli di responsabilità direzionale.

11. Cfr. Pollitt C., Bouckart G., *La riforma del management pubblico*, Milano, EGEA, 2002.

12. Cfr. Peters B.G., *The future of governing: four emerging models*, Kansas, University Press of Kansas, 1996.

questione dei costi dell'informazione e delle asimmetrie informative uno dei nodi concettuali e pratici¹³. Tale tema, le cui implicazioni generali esulano dagli scopi della presente analisi, ha un forte risvolto pratico nel senso che l'instaurazione di un rapporto contrattuale, a fronte dei benefici sopra illustrati, crea però anche una situazione di asimmetria informativa tra chi genera le informazioni, l'agenzia, e chi esercita il ruolo di indirizzo e controllo, il ministero. La trasmissione di tali informazioni diventa dunque un'attività cruciale, molto meno controllabile da parte delle strutture componenti il ministero in senso stretto, che in precedenza potevano avvalersi della "catena di comando" per l'acquisizione di tali informazioni. Inoltre, la separazione tra attività di supporto all'elaborazione delle *policy* in materia fiscale (assegnata al ministero) e attività di riscossione dei tributi determina una situazione di maggiore separazione fra i due distinti circuiti delle informazioni necessarie allo svolgimento delle diverse attività.

Al di là delle enunciazioni in termini di direttive sui criteri della gestione, riportate nella convenzione, tale problema si pone in termini di progettazione dei flussi informativi (anche ma non esclusivamente avvalendosi delle tecnologie informatiche), nella cornice del complessivo sistema informativo fiscale, e di strumenti per la gestione del rapporto contrattuale. Per quest'ultimo in particolare devono essere sviluppate competenze di *contract management* per molti versi nuove rispetto al tradizionale *know how* presente nelle amministrazioni pubbliche italiane.

Quest'ultimo punto si collega strettamente con le questioni dello sviluppo organizzativo dell'agenzia.

13. Cfr. Williamson O. E., *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications*, New York, Free Press, 1975; per una trattazione sui costi dell'informazione cfr. Malone T. W. "Modelling co-ordination in organisations and markets", *Management Science*, n. 33 (10), 1987 e Malone T. W., Crowston, K., *The interdisciplinary study of co-ordination ACM Computing Surveys*, n. 26 (1), 1994. Per una definizione del concetto di capacità di elaborazione delle informazioni applicato alle amministrazioni pubbliche cfr. Brambilla R., Francalanci C., Ongaro E., *Modelling the information processing capacity of local authorities with different degrees of structural decentralisation*, Atti della VI Conferenza "Evaluation of Information Systems", Brunel University, Londra, 1999.

Direttive in merito allo sviluppo organizzativo ed al sistema informativo

Le direttive in tema di sviluppo organizzativo (che nella convenzione sono presentate distintamente per organizzazione e sistema informativo) rappresentano sostanzialmente alcuni vincoli posti all'autonomia dell'agenzia, che sembrano per più versi esprimere soprattutto una preoccupazione che l'autonomia concessa non dia luogo ad una eccessiva disomogeneità nell'azione dell'agenzia rispetto alle linee sin qui tenute dalle preesistenti strutture ministeriali.

Tuttavia, deve essere osservato che alcune di esse appaiono tendenzialmente superflue e/o evidenti, perlomeno assumendo una concezione in cui l'autonomia non è, in alcun modo, confusa con lo "sganciamento" di un'istituzione dal sistema al quale fa riferimento. Sembra piuttosto riemergere (considerando in particolare il punto e), la questione delle asimmetrie informative e delle condizioni affinché il ministero sia in grado di esercitare un'effettiva azione di monitoraggio.

Di particolare interesse appare l'indicazione di definire il sistema di incentivazione in modo da ponderare l'apporto individuale e l'apporto dell'ufficio di appartenenza al raggiungimento dei risultati, nonché, analogamente, di introdurre un sistema di direzione per obiettivi che sia in grado comunque di identificare l'apporto dei singoli dirigenti. Emerge dunque una sorta di "freno" rispetto a modelli radicali di responsabilizzazione congiunta o di gruppo sui risultati, dovuto forse

all'esigenza di equiparazione fra i dirigenti ed il personale afferenti all'agenzia ed i dirigenti ed il personale ascritti al ministero.

Ferme restando le fondate critiche, condotte sul piano strettamente gestionale, a modelli di incentivazione del personale che trascurino completamente l'identificazione dell'apporto individuale ai complessivi risultati aziendali, porre dei vincoli al sistema degli incentivi (e, più ampiamente, al complessivo sistema di ricompensa) per mere ragioni di omogeneità, appare limitante rispetto allo spirito complessivo del modello di riforma, improntato all'autonomia di ciascuna agenzia. Perché l'agenzia possa considerarsi dotata di autonomia, infatti, sempre di più essa dovrà essere controllata attraverso la trasmissione degli obiettivi e la rendicontazione sul conseguimento degli stessi, piuttosto che sulle scelte organizzative interne (pur non trascurando le esigenze, già in precedenza evidenziate, di trasparenza sui processi organizzativi e di continuativa e collaborativa trasmissione delle informazioni generate nell'ambito della propria attività).

6.2.3 Interventi specifici per il conseguimento degli obiettivi generali

Al successivo articolo della convenzione sono definiti gli "interventi specifici per il conseguimento degli obiettivi generali". In effetti, bisognerebbe più che altro parlare di *obiettivi specifici*, in quanto essi consistono nella declinazione, in forme più misurabili e riferiti ad un orizzonte temporale annuale, degli obiettivi generali precedentemente individuati. Gli obiettivi specifici costituiscono il principale punto di raccordo con la quota incentivante, dato che ad essi, generalmente, sono riferiti gli indici che concorrono a definire il punteggio utilizzato per la definizione della quota di finanziamento connessa alla *performance*¹⁴.

Gli interventi/obiettivi individuati sono raggruppati in tre ambiti:

- gestione dei tributi e dei servizi al cittadino,
- contrasto all'evasione,
- avvio dell'agenzia ("impianto dell'agenzia e gestione delle risorse").

I primi due fanno riferimento alla produzione ed erogazione dei servizi rivolti all'utenza e vengono di seguito discussi. L'ultimo ambito riguarda lo sviluppo organizzativo dell'agenzia e viene discusso nel successivo punto, congiuntamente all'esame degli interventi strutturali.

Sul piano operativo questa parte della convenzione, insieme a quella attinente alla determinazione della quota incentivante, rappresenta forse l'elemento di maggiore novità nel panorama italiano. Infatti, in essa trovano traduzione operativa, in molti casi anche quantitativa, gli obiettivi specifici della gestione assegnati all'agenzia.

Analizzando i diversi obiettivi individuati, si osservano:

- sul piano metodologico, il netto orientamento alla definizione, per quanto possibile, in termini quantitativi degli obiettivi, ricorrendo, laddove tale definizione fosse maggiormente difficoltosa, a formulazioni qualitative in generale chiare e vincolanti;

14. Si confronti il par. 6.3 per le modalità di determinazione della quota incentivante ed il cap. 7 per un esame del complessivo ciclo della programmazione e controllo dell'agenzia.

- sul piano contenutistico, il complessivo orientamento a definire indicatori ascrivibili alla categoria delle misure di output o, in altri casi, di attività; peraltro, tali misure sono prevalentemente espresse in termini di volumi; è ipotizzabile ed utile un'evoluzione nella direzione della stima della qualità dell'output, attraverso il ricorso a strumenti quali i questionari di *customer satisfaction*, ampiamente utilizzati ed incorporati (in termini di punteggi conseguiti) nelle convenzioni adottate in altri paesi¹⁵;
- sul piano della gerarchizzazione degli obiettivi, l'assenza di articolazione in modo gerarchico degli obiettivi.

Come osservato, la parte relativa agli interventi specifici è direttamente connessa agli indicatori individuati per la determinazione della quota incentivante.

6.2.4 Interventi strutturali e di miglioramento

Nell'analisi sviluppata nel presente contributo si considerano congiuntamente le indicazioni della convenzione inserite fra gli interventi specifici e relative all'avvio dell'agenzia e le indicazioni contenute sotto la denominazione di interventi strutturali. Il motivo risiede nel fatto che entrambe si riferiscono alla questione dello sviluppo organizzativo dell'agenzia. Va tuttavia precisato che sul piano dei contenuti specifici esse differiscono nettamente in quanto:

- negli interventi specifici sono contenute prescrizioni molto dettagliate; in questo caso il problema principale riguarda la compatibilità di tali indicazioni con lo spirito di un rapporto che dovrebbe essere improntato alla massima autonomia e responsabilizzazione sui risultati di effettivo interesse per l'utenza;
- negli interventi strutturali sono contenute indicazioni molto generali, e talvolta anche decisamente generiche; qui il problema principale ruota intorno all'utilità di tali prescrizioni; anche in questo caso sembra piuttosto trasparire un timore di "sganciamento" dell'agenzia rispetto a comportamenti, regole, procedure o, più semplicemente, a progetti già in essere, al cui compimento l'agenzia è espressamente vincolata dalla convenzione.

In entrambi i casi è probabile che le difficoltà nell'identificazione di un sistema sufficientemente completo di indicatori abbiano spinto verso una elevata formalizzazione delle attività da svolgere e delle modalità di conduzione delle stesse, inserendo le relative indicazioni nella convenzione allo scopo di dare ad esse una valenza vincolante. Tuttavia, si ritiene che in prospettiva l'enfasi debba spostarsi sui "prodotti" erogati all'utenza, e sulla correlazione di questi con gli outcome.

L'esempio neozelandese mostra a questo proposito un chiaro orientamento a definire obiettivi relativi all'output erogato, vincolando in misura minore attraverso la convenzione le scelte organizzative dell'agenzia.

15. Si veda, sul ruolo essenziale dell'aspetto qualitativo nella definizione e valutazione della performance, Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Progetto finalizzato "Controllo di Gestione: best practices", Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, cap. 6.

6.2.5 Il sistema degli obiettivi definito dalla convenzione

Il problema della gerarchia interna degli obiettivi

Il punto di maggiore criticità nel sistema degli obiettivi definiti dalla convenzione concerne le relazioni tra le diverse categorie di obiettivi.

Un rischio rilevante è che si crei una dicotomia tra obiettivi generali e obiettivi specifici. I primi potrebbero cioè rimanere troppo “sullo sfondo”, mentre l’attenzione potrebbe risultare rivolta in prevalenza agli obiettivi specifici, in particolare a quelli che trovano traduzione nella quota incentivante. È questo un rischio tipico, nei casi concreti di attuazione dei modelli di agenzie, come mostrano anche vari studi sul management pubblico in Nuova Zelanda: si accresce in misura sempre maggiore l’attenzione sugli obiettivi specifici e misurabili contenuti nella convenzione, mentre tende a ridursi l’attenzione dei vertici, sia dell’agenzia che dell’amministrazione centrale di riferimento, sui risultati ultimi – gli outcome. Tra gli obiettivi specifici, inoltre, tendono a prevalere quelli più facilmente misurabili. Infine, in questo scenario, il presidio di molteplici aspetti ritenuti prioritari si realizza aumentando considerevolmente il numero degli obiettivi. In questo caso il rischio della perdita di focus sulle priorità (e quindi sulla gerarchia interna degli obiettivi) tende ad accrescersi.

Un possibile approccio per cautelarsi dai rischi della deriva sopra illustrata può consistere nel raggruppare gli obiettivi, individuando, per ogni gruppo, uno o due obiettivi di livello superiore e delineando quindi una gerarchia a due o tre livelli, collegando in modo esplicito obiettivi generali e obiettivi specifici¹⁶. In questo modo è più facile (anche se deve essere precisato che tale piano di analisi non coincide col precedente) raccordare misure di outcome e misure degli output ad essi correlati, rendendo quindi possibile anche la definizione di utili valutazioni di efficacia.

Gli obiettivi di livello superiore potrebbero costituire il termine di riferimento per i momenti di confronto di più alto livello fra agenzia e ministero sui risultati conseguiti.

Il problema dell’articolazione degli obiettivi di agenzia nell’assegnazione di obiettivi alle direzioni regionali.

Tale aspetto, affrontato anche in altra parte del lavoro, coinvolge in modo rilevante la funzione del controllo di gestione. Gli obiettivi debbono infatti essere ripartiti tenendo in considerazione le risorse a disposizione, ma anche le caratteristiche del territorio di riferimento.

A titolo di esempio, si consideri l’importanza di rapportare le verifiche effettuate sulle imprese di elevato volume di affari con il numero delle imprese presenti sul territorio: questo anche in relazione all’obiettivo generale di deterrenza individuato, conseguibile solo se il rapporto tra verifiche e totale delle imprese è sufficientemente elevato in ogni regione e non appaia sbilanciato tra un ambito regionale e l’altro.

16. Cfr. Azzone G., *Innovare il sistema di controllo di gestione*, ETAS, Milano (2^a ed.) 2000.

6.3 La quota incentivante

Il principale strumento “formale” di incentivo e stimolo al miglioramento delle prestazioni è rappresentato dalla quota incentivante, che correla la parte variabile del finanziamento dell’agenzia (da erogarsi, se spettante in relazione ai risultati conseguiti, nell’esercizio successivo) al conseguimento di un determinato insieme di risultati.

Nella convenzione per il 2001 sono stati individuati tredici indicatori di risultato, raggruppati in tre aree:

- gestione dei tributi e servizi al cittadino;
- contrasto all’evasione;
- attivazione dell’agenzia e gestione delle risorse.

Di seguito, si esaminano il meccanismo di determinazione della quota incentivante, la corrispondenza fra obiettivi specifici e misure di risultato, gli indicatori definiti in relazione agli obiettivi.

Modalità di determinazione della quota incentivante

La modalità di determinazione della quota incentivante è esplicitata nell’Allegato 2 alla convenzione, secondo un tipico meccanismo a punteggio. Il massimo importo erogabile a titolo di quota incentivante è costituito da un importo pari al 5% della somma stanziata in parte corrente nel bilancio previsionale dello stato per il 2002 per l’unità previsionale di base dell’Agenzia, più ulteriori somme da destinarsi all’incentivazione del personale, già prevista da norme precedenti (art. 13 della convenzione).

La percentuale di effettiva erogazione della quota, rispetto all’importo massimo, è determinata in relazione al punteggio totale (o punteggio sintetico) assegnato alle prestazioni dell’agenzia. Il punteggio sintetico, a sua volta, è costituito dalla sommatoria ponderata dei punteggi conseguiti in riferimento a ciascuno dei tredici indicatori considerati.

Al conseguimento del 100% di ciascun obiettivo corrisponde un punteggio totale di 138 punti. La quota incentivante viene erogata solo se il punteggio totale raggiunge la soglia minima di 90 punti e varia dal 60% al 100% del massimo erogabile. Al raggiungimento di un punteggio sintetico di risultato pari a 131 punti, che rappresentano il 95% di 138, la quota incentivante spettante corrisponde al 100%.

La quota incentivante verrà erogata in base alle proporzioni ed ai limiti indicati nel prospetto di seguito riportato.

Sono poi precisate delle regole specifiche per la stima dei diversi indicatori, in merito alle quali in questa sede si richiama soltanto il fatto che, per più indicatori, viene impiegato il concetto di “prodotto equivalente”, definito come tempo unitario medio (“standard”) necessario per l’erogazione di determinati output (es.: accertamenti, verifiche, ecc., differenziati a seconda delle tipologia)¹⁷. Il tempo consuntivato su un singolo accertamento o verifica viene suddiviso per tale tempo unitario medio, al fine di determinare il numero di accerta-

17. Cfr. par. 6.2.2 e par. 7.7.

Tabella 1 - Il calcolo della quota incentivante

Punteggio sintetico di risultato conseguito (P.S.R.)	Quota incentivante erogabile
Inferiore a 90 punti	0%
Da 90 a 110 punti	Dal 60% all'80% Per P.S.R. compresi nell'intervallo tra 90 e 110, ciascun punto aggiuntivo determina la crescita di un 1% del valore della quota incentivante erogabile
Da 110,1 a 130,9 punti	Dall'80,1% al 95% Per P.S.R. compresi nell'intervallo tra 110,1 e 130,9, ciascun punto aggiuntivo determina la crescita di uno 0,715% del valore della quota incentivante erogabile
Uguale o superiore a 131 punti	100%

Fonte: Ministero delle finanze - Agenzia delle entrate, Convenzione per l'esercizio 2001, Allegato 2 – Metodologia di calcolo della quota incentivante (estratto).

menti, verifiche, ecc., considerato in sede di stima del valore assunto dagli indicatori.

Soglie per il calcolo degli indicatori (articolo 9 comma 4 Convenzione)

Ogni singolo indicatore sarà valorizzato quando il risultato conseguito raggiunge o supera la soglia minima espressa nella tabella riportata nell'articolo 7; nel calcolo verranno comunque considerati anche i risultati eccedenti il risultato atteso, nei limiti individuati dalla soglia massima riportata per ciascun indicatore nella tabella.

Gli indicatori di risultato fanno riferimento agli interventi specifici definiti. È pertanto importante esaminare preliminarmente la corrispondenza esistente fra gli obiettivi specifici individuati nella convenzione e gli indicatori definiti.

6.3.1 Corrispondenza fra obiettivi specifici ed indicatori di risultato

Il primo aspetto da considerare riguarda il grado ed il modo in cui gli indicatori che concorrono a determinare il punteggio totale ai fini del calcolo della quota incentivante riflettono gli obiettivi specifici (denominati nella convenzione "interventi specifici") assegnati. Si deve osservare che non vi è piena corrispondenza tra obiettivi specifici e indicatori: in generale, fermo restando che un obiettivo può trovare riscontro in più indicatori, si osserva che gli indicatori coprono solo un sotto-insieme degli obiettivi.

In particolare, con riguardo all'area della "gestione tributi e servizi al cittadino", i quattro indicatori definiti forniscono misure riferibili soltanto ad una parte abbastanza limitata degli obiettivi individuati.

Più completa appare la copertura dell'area "contrasto all'evasione", dove due dei quattro obiettivi trovano pieno, e gli altri almeno parziale, riscontro negli indicatori individuati allo scopo. Analoga valutazione può essere proposta per l'area relativa all'"attivazione dell'agenzia e gestione delle risorse".

La *ratio* soggiacente alla definizione del sistema degli indicatori appare dunque riferibile ai seguenti criteri:

Tabella 2 - Indicatori per la definizione dell'incentivo

Indicatori di risultato	Risultato atteso (Ra)	Punteggio prefissato (P)	Soglie Minima-Massima
A. Gestione dei tributi e servizi al cittadino			
a1) Numero dei rimborsi non automatizzati eseguiti	800.000	10	70%-125%
a2) Comunicazioni inviate rispetto al numero delle dichiarazioni (Modello unico 2000) pervenute	90%	8	70%-125%
a3) Numero delle dichiarazioni trasmesse per via telematica direttamente dal contribuente o tramite ufficio	180.000	8	70% - 125%
a4) Risposte fornite dai centri di risposta rispetto al totale delle chiamate ricevute (al livello nazionale)	80%	5	70% - 125%
B. Contrasto all'evasione			
b1) Numero dei controlli sostanziali II.DD. e IVA effettuati	400.000	22	70% - 125%
b2) Numero di accertamenti parziali automatizzati eseguiti	180.000	6	80% - 125%
b3) Totale accertamenti con adesione e accertamenti con acquiescenza rispetto al totale accertamenti notificati	20%	6	70% - 125%
b4) Numero di verifiche su soggetti di rilevanti dimensioni effettuate	250	14	70% - 125%
b5) Numero di verifiche su soggetti con volume d'affari inferiore a 50 mld effettuate	8.250	14	70% - 125%
b6) Entrate riscosse nell'anno, a seguito di attività di accertamento e controllo	Incremento di 500 mld rispetto al cons. 2000	22	70% - 125%
C. Attivazione dell'agenzia e gestione delle risorse			
c1) Numero di Uffici delle Entrate attivati nell'anno	110	11	70% - 125%
c2) Attuazione di un programma di formazione manageriale e tecnico-tributaria	1.700.000 ore	7	70% - 125%
c3) Avvio dei sistemi gestionali dell'Agenzia (contabilità e acquisti)	Si/no	5	Si/no
Totale punteggio prefissato		138	

Fonte: Ministero delle finanze – Agenzia delle entrate, Convenzione per l'esercizio 2001, Tabella di cui all'art. 8.

- introdurre un numero limitato di indicatori,
- definire solo indicatori di facile ed univoca misurabilità, anche tenendo conto delle difficoltà connesse all'avvio dell'agenzia e dei complessi meccanismi che dovranno permettere il raccordo ministero-agenzia.

Il criterio adottato rappresenta uno dei possibili approcci alla soluzione di un problema ampio e generale, che si ripropone in tutte le forme di agenzia introdotte nei diversi Paesi che hanno fatto proprio questo modello. Il problema riguarda sostanzialmente le seguenti due scelte:

- inserire nella convenzione solo indicatori che concorrono a determinare la quota incentivante, oppure inserire anche indicatori sui quali l'agenzia sia tenuta a proporre un rendiconto, anche se questi non concorrono a formare la quota incentivante;
- inserire solo misure di risultati che dipendono in modo determinante dalle attività poste in essere dall'agenzia, oppure introdurre anche indicatori di risultati che dipendono solo in parte dall'azione dell'agenzia¹⁸.

Il primo profilo concerne la rendicontazione degli obiettivi individuati. Se si fa proprio l'approccio secondo il quale la misurazione degli obiettivi, oltre a fornire un supporto conoscitivo, ha anche un effetto di stimolo al raggiungimento degli stessi, l'inserimento nella convenzione di un più ampio insieme di indicatori può avere degli effetti positivi. Infatti, l'ufficializzazione e la visibilità degli obiettivi può stimolare il presidio sistematico di tali obiettivi "privilegiati", creando così una condizione favorevole al conseguimento degli stessi.

Lo sviluppo di tali indicatori, associati anche agli obiettivi generali e ad obiettivi di outcome, supporta la valutazione del conseguimento degli obiettivi, potenziando quindi la capacità di rendicontazione dell'agenzia. La circostanza che costituiscano oggetto dei momenti di confronto fra agenzia e ministero può, infatti, essere di stimolo al perseguimento degli obiettivi misurati dagli indicatori, mentre il fatto che non siano correlati alla quota incentivante protegge l'agenzia dall'essere valutata in modo diretto su misure controverse o su risultati solo in parte dipendenti dall'azione dell'agenzia.

Tale approccio ha naturalmente anche rilevanti costi/difficoltà: richiede la definizione e rilevazione di un più ampio insieme di indicatori e, fenomeno altrettanto rilevante, può comportare una defocalizzazione rispetto agli obiettivi prioritari (se non viene congiuntamente avviata una gerarchizzazione degli obiettivi).

Il secondo profilo di analisi rinvia in modo diretto alla questione delle responsabilità nel presidio degli outcome. L'inserimento anche solo nella convenzione, e non necessariamente nella quota incentivante, di indicatori di risultato finale accresce l'orientamento ai risultati ultimi. D'altra parte, e a maggior ragione se tali indicatori vengono inseriti nella quota incentivante, il rischio è quello di ottenere un effetto demotivante, pretendendo e formalizzando una responsabilità su fenomeni solo limitatamente controllabili.

Per entrambi i profili di analisi il problema dipende in misura rilevante dalla natura delle attività svolte, che influenza la possibilità di definire misure più o meno attendibili del fenomeno. Inoltre, in differenti aree di attività, può esservi un grado di correlazione fra output e outcome sufficientemente elevato; oppure l'impatto ultimo sull'utenza può essere influenzato da una molteplicità di fattori non controllabili, o solo limitatamente controllabili, dalle amministrazioni pubbliche coinvolte¹⁹.

Sullo sfondo di entrambi i problemi vi è la questione del presidio degli outcome. Si tratta di una questione molto rilevante, anche in

18. A titolo di esempio, si consideri l'indicatore definito dal quoziente "decisioni favorevoli all'amministrazione finanziaria sul totale delle decisioni adottate dalle commissioni tributarie in sede di contenzioso con i contribuenti": esso rispecchia un obiettivo di rilevante importanza per l'agenzia (classificato tra gli obiettivi specifici), ma, ovviamente, il numero di decisioni favorevoli all'agenzia adottate dalle commissioni tributarie è "influenzabile" solo in modo indiretto, e comunque parziale, dall'agenzia.

19. Sul tema, Cfr. Mussari R., *La valutazione dei programmi delle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1999.

riferimento alla prassi internazionale. Ad esempio, il caso neozelandese – sul quale si tornerà nel prosieguo – è considerato nelle analisi di molti autori emblematico proprio per l'eccessiva focalizzazione sui risultati espliciti e formali (più spesso espressi in termini di output, in quanto maggiormente misurabili) a scapito del presidio degli outcome. Per di più, le dinamiche stesse innescate dall'impostazione in termini contrattuali del rapporto fra ministero e agenzia (in un contesto, quello neozelandese, incline a dinamiche competitive e alla formalizzazione estrema di ruoli e responsabilità), così come l'adozione in forma "pura" di modelli propugnati in letteratura, possono portare a focalizzare l'attenzione di tutti gli attori in gioco – sia il ministero che l'agenzia – sui termini del contratto, perdendo di vista i risultati ultimi. Questo problema poteva in parte essere maggiormente controllato nel tradizionale modello di un'unica organizzazione ministeriale, in quanto il presidio di tutti i risultati ricadeva sul vertice del ministero. In questo modo, d'altra parte, si aveva una concentrazione di ruoli e responsabilità, criticata proprio per la commistione di attività di natura molto differente (di indirizzo e di attuazione) e di conseguenza per la scarsa specializzazione ed autonomia degli operatori. La separazione fra la responsabilità di elaborazione degli indirizzi e la responsabilità attuativa innesca però le problematiche sopra illustrate.

6.3.2 Gli specifici indicatori definiti per le aree di attività

Per ciascuna delle aree di attività o ambiti di intervento considerati nella convenzione (ad eccezione della "consulenza in materia di tributi erariali"), come si è visto, sono individuati obiettivi ed indicatori finalizzati ad apprezzarne il grado di raggiungimento. Nel presente paragrafo si propone una breve analisi degli indicatori afferenti alle aree della "gestione dei tributi" e dei "servizi al cittadino", unitamente considerate (punto a); all'area "contrasto all'evasione" (punto b); all'ambito dei "servizi professionali e di gestione delle risorse" (punto c).

a) Gli indicatori individuati in relazione alle aree della "gestione dei tributi" e dei "servizi al cittadino" riguardano (cfr. tabella degli indicatori):

- numero dei rimborsi non automatizzati eseguiti,
- percentuale di comunicazioni inviate rispetto al numero delle dichiarazioni pervenute,
- numero delle dichiarazioni trasmesse per via telematica,
- percentuale di risposte fornite dai centri di risposta.

Due misure sono espresse in valore assoluto, due in termini percentuali. L'ultimo caso rientra nelle valutazioni di servizi di tipo "call center" anche se con una rilevante complessità del servizio stesso. In prospettiva per tale area appaiono pertanto particolarmente utili strumenti riconducibili ai questionari di *customer satisfaction* e più in generale tutta la strumentazione utilizzata per valutare le prestazioni di tali servizi. Si tratta di aree di attività che ben si prestano, in generale, alla definizione, chiara e tendenzialmente univoca, di indicatori di tipo quantitativo.

b) Per quanto riguarda l'area del contrasto all'evasione, gli indicatori sono:

- numero dei controlli sostanziali II.DD. e IVA effettuati;
- numero di accertamenti parziali automatizzati eseguiti;
- totale accertamenti con adesione e accertamenti con acquiescenza rispetto al totale accertamenti notificati;
- numero di verifiche su soggetti di rilevanti dimensioni effettuate;
- numero di verifiche su soggetti con volume d'affari inferiore a 50 mld. di lire effettuate;
- entrate riscosse nell'anno, a seguito di attività di accertamento e controllo.

Gli indicatori, tranne l'ultimo, sono riferibili a controlli, accertamenti e verifiche effettuate. Pur essendo espressi in termini di volumi di output (numero di controlli, accertamenti o verifiche effettuate) e mancando un riferimento alla dimensione qualitativa di tali output, sono direttamente correlabili ad un outcome di estremo rilievo per l'amministrazione finanziaria, cioè l'effetto di deterrenza nei confronti dell'evasione fiscale.

Di interesse appare l'indicatore relativo alle entrate riscosse nell'anno a seguito di accertamento e controllo, per il quale è assegnato un risultato atteso di un incremento di 500 miliardi di lire rispetto al consuntivo dell'anno precedente. L'indicatore è significativo, in primo luogo, perché rappresenta per molti versi un risultato finale, non interamente controllabile dall'agenzia, a differenza degli altri indicatori che, espressi in termini di numero di controlli o di accertamenti o di verifiche, sono riconducibili sostanzialmente alla categoria degli indicatori di attività/output. Inoltre, tale risultato finale è, assieme alla *compliance* (cfr. sopra), uno dei più importanti solitamente individuati per le amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi. Si tratta dunque in questo caso di un indicatore relativo ad un risultato finale prioritario per l'agenzia. A tale indicatore (congiuntamente all'indicatore sul numero di controlli sostanziali) è attribuito il massimo punteggio relativo, fatto che ne rafforza quindi ulteriormente la rilevanza.

Il secondo motivo di interesse risiede nella operazionalizzazione dell'indicatore, che è definito in termini incrementali rispetto al valore dell'anno precedente. Si prefigura in questo modo come una leva che potrà permettere al ministero, in prospettiva, di esercitare una notevole pressione sull'agenzia.

Deve infine essere notato che nel caso neozelandese questo indicatore è stato definito rapportando le entrate riscosse in rapporto ai costi relativi alle attività di controllo e accertamento. Tale indicatore, sicuramente significativo per più versi, comporta però il pieno funzionamento del sistema di contabilità analitica come preconditione per la stima dei valori dallo stesso assunti. Inoltre, il valore delle maggiori entrate riscosse ha anche una valenza di deterrenza in chiave prospettica, che rappresenta un ulteriore e autonomo risultato conseguito (indipendentemente cioè dal fatto che le maggiori entrate abbiano coperto i costi)²⁰.

20. Proprio l'iniziale assenza di sistemi di costing adeguati è uno dei punti considerati maggiormente critici nelle riforme in Nuova Zelanda da: Schick, A., *The spirit of reform: managing the New Zealand state sector in a time of change*, Wellington, New Zealand: State Services Commission and the Treasury (<http://www.ssc.gov.nz>), 1996.

- c) Per quanto riguarda, infine, l'ambito dei "servizi professionali e di gestione delle risorse", gli indicatori sono espressi in termini di attività svolte. Si tratta di:
- numero di Uffici delle Entrate attivati nell'anno,
 - attuazione di un programma di formazione manageriale e tecnico-tributaria,
 - avvio dei sistemi gestionali dell'Agenzia (contabilità e acquisti).
- Emerge, innanzitutto, l'importanza data all'attivazione di nuovi uffici delle entrate. L'obiettivo implicito attiene in questo caso al potenziamento dell'interfaccia con l'utenza.

Qualche considerazione di ordine generale, focalizzandosi sulle modalità di operazionalizzazione degli indicatori, la logica di calcolo adottata per la stima del numero di controlli, accertamenti o verifiche effettuate riferibile al punto b) dei tre esaminati nel sottoparagrafo. È stato infatti introdotto il concetto di *prodotto equivalente*, definito come il rapporto tra il tempo effettivo, stimato a consuntivo, relativo alla singola attività di accertamento, controllo o verifica, ed un tempo unitario definito a priori (standard)²¹. La metodologia di calcolo ha importanti implicazioni. Facendo specifico riferimento al calcolo della quota incentivante, tale metodo stima la complessità della singola attività (e implicitamente la qualità nello svolgimento della stessa) in termini di ore dedicate, attraverso il metodo dei prodotti equivalenti; un rischio, peraltro intrinseco in tutti i metodi che utilizzano l'input quale proxy della qualità dell'output, che può essere accentuato nel caso di inserimento nella quota incentivante, è quello che si presti ad alcune distorsioni. D'altra parte, tale metodo permette di tenere in considerazione, in un modo molto semplice, anche la qualità dell'output, premiando in certo senso anche il fatto di dedicare più ore ad un accertamento, ispezione, ecc., laddove necessario; altri metodi che non tengano conto di questo aspetto potrebbero essere distorcenti nel senso di disincentivare il maggior impegno in termini di ore di lavoro dedicate ad un singolo caso, laddove necessario, con riflessi negativi sulla qualità.

Più in generale, la definizione di prodotti equivalenti è strumento utile in organizzazioni che producono grandi volumi di attività, molte delle quali semplici e strutturabili; permette inoltre di tenere conto della variabilità connessa ai singoli casi, riconducendoli ad un denominatore comune.

Uno dei punti di forza di questo meccanismo è la facilità di rilevazione dei dati, elemento di sicura utilità anche in considerazione del fatto che si tratta della prima applicazione della convenzione.

6.4 Cenni sulle esperienze di *performance management* nel Regno Unito ed in Nuova Zelanda

21. Si cfr., in proposito, il par. 7.7.

Si ritiene opportuno, a questo punto della trattazione, effettuare alcuni brevi richiami ad analoghe esperienze estere, in particolare ai casi

dell'*Inland Revenue Department* del Regno Unito e della Nuova Zelanda. Essi costituiscono esempi di riforme amministrative, attuate in maniera coerente con un modello teorico di riferimento abbastanza vicino a quello cui sembra essersi ispirata la riforma italiana, ormai consolidate e abbastanza stabilizzate anche nei meccanismi di funzionamento, tanto da poter costituire un valido termine di paragone.

Il modello delle agenzie ha avuto, infatti, un grande sviluppo in diversi sistemi pubblici esteri ed appare dunque imprescindibile, oltre che proficuo, il confronto su base internazionale²².

Un ulteriore importante motivo per trarre particolare utilità dall'applicazione dell'analisi comparata quando oggetto di studio sono le amministrazioni centrali è costituito dal fatto che spesso per esse mancano, nel singolo ambito nazionale, termini immediati di riferimento. Questo fenomeno pone il problema metodologico delle uniformità relative: il fatto che in un contesto nazionale vi sia una sola amministrazione deputata allo svolgimento delle diverse funzioni di pertinenza delle amministrazioni centrali (esteri, giustizia, finanze, difesa, ecc.), rende di particolare utilità l'individuazione in altri paesi di amministrazioni che svolgono attività omologhe, rispetto alle quali sia possibile sviluppare un più diretto confronto.

L'approccio comparativo, tuttavia, è indubbiamente complesso e richiede che si tenga conto dei fattori istituzionali e di contesto politico-amministrativo che differenziano i diversi casi nazionali²³. Si dovrà dunque procedere con cautela prima di trarre dall'esame di casi esteri generalizzazioni affrettate e, soprattutto, tenere conto delle peculiarità di ciascun contesto e situazione specifica, consapevoli che le comparazioni richiedono anche semplificazioni e schematizzazioni talvolta molto significative.

In tema di sviluppo di strumenti di *performance contracting*, in relazione a funzioni comparabili alle attribuzioni dell'Agenzia delle entrate, le esperienze che si sono sviluppate per prime, e quindi le più note e più mature, sono quelle degli *Inland Revenue Department* del Regno Unito e della Nuova Zelanda. Queste due nazioni sono state (assieme, per molti versi, all'Australia) le prime, a partire dagli anni '80, ad aver sviluppato, al livello di governo centrale, ampie e profonde riforme improntate al variegato *corpus* di principi e dottrine per la riforma della pubblica amministrazione successivamente noto come *New Public Management*²⁴.

Bisogna tuttavia chiarire fin da ora che, quantunque dotati di livelli di autonomia, specializzazione, focalizzazione sulle attività operative che trovano riscontro, nel contesto delle pubbliche amministrazioni centrali italiane, solo nella realtà delle agenzie, e guidati tramite strumenti di programmazione per più versi simili, nella logica di funzionamento, alle convenzioni ministero-agenzia del contesto italiano, tali organismi si configurano giuridicamente come *dipartimenti* e non come agenzie, come reso evidente dalla loro denominazione. Nell'ambito dell'amministrazione finanziaria britannica, tuttavia, sono state istituite anche delle vere e proprie *agencies*, come ad esempio la *Valuation Office Agency of the Inland Revenue* (VOA) con competenze più

22. Cfr. Pollitt, C., Bathgate, K., Caufield, J., Smullen, A., and Talbot, C. "Agency fever? Analysis of an international policy fashion", sottoposto per definitiva decisione editoriale al *Journal of comparative policy analysis*, 2001.

23. Sul tema si veda Pollitt C., Bouckart G., *La riforma del management pubblico*, Milano, EGEA, 2002, e Flynn, N. e Strehl, F. *Public sector management in Europe*, Londra, PrenticeHall, 1996 (pp. 19-21 in particolare). Studi comparativi sono sviluppati sistematicamente dall'OECD (OECD, *Public management developments: survey*, Parigi, PUMA/OECD, 1993; OECD, *Public management developments: survey, update*, Parigi, PUMA/OECD, 1995); si rinvia inoltre alle schede nazioni riportate in www.oecd.org/puma/country. Per una rassegna della letteratura in materia si rinvia anche a Ongaro E., *Le pubbliche amministrazioni nazionali. Analisi comparata dei sistemi di management pubblico*, Milano, Egea, 2001.

24. Cfr. Barzelay M., *The new public management*, Berkeley, University of California Press, 2001; Hood C., *A public management for all seasons*, "Public Administration", n. 69/I, 1991, pp. 3-19 e Hood C., *The art of the state: culture, rhetoric and public management*, Oxford, Clarendon, 1998.

specifiche e con dimensioni più contenute rispetto alle agenzie fiscali italiane.

Si delineano di seguito, in quanto emblematici, alcuni aspetti essenziali delle riforme del management pubblico adottate nel Regno Unito e in Nuova Zelanda, relative all'organizzazione dell'amministrazione finanziaria. Si rinvia invece alla ricca letteratura in materia per un'analisi e descrizione delle esperienze estere nel loro complesso²⁵.

Nell'introdurre elementi di riflessione mutuati dalle esperienze del Regno Unito e della Nuova Zelanda deve essere richiamato un fattore di contesto di ordine culturale. Nei due paesi considerati, infatti, anche in virtù di una tradizione giuridica per molti versi meno "vincolistica" rispetto a quella italiana, nel complesso le condizioni si presentano favorevoli ad indirizzare le riforme verso una netta distinzione di ruoli e responsabilità e dell'adozione di meccanismi per l'incentivazione delle prestazioni altamente formalizzati. Questa precisazione non vuole peraltro sminuire l'interesse di tali esperienze, dall'analisi delle quali possono scaturire anche indicazioni di diretta praticabilità nel contesto italiano.

Nel Regno Unito ha avuto sviluppo, a partire dal 1988, una delle più interessanti e studiate riforme della amministrazione pubblica centrale, denominata *Next Steps*²⁶. Tale riforma si è proposta una profonda revisione dell'assetto organizzativo delle amministrazioni pubbliche, finalizzata a distinguere le attività di elaborazione dell'indirizzo politico da quelle operative o di "gestione corrente", affidando queste ultime alle agenzie. Sono state così istituite, già dopo pochi anni dall'avvio del programma di riforma, oltre 130 agenzie, che attualmente impiegano oltre due terzi del personale delle amministrazioni centrali²⁷.

L'amministrazione pubblica britannica può dunque essere guardata come un caso portato a compimento di ridisegno dell'assetto istituzionale ed organizzativo delle amministrazioni centrali verso il modello dell'agenzia, qualificato dai caratteri di autonomia e specializzazione organizzativa, da un lato, e di performance contracting, dall'altro, sopra evidenziati.

Per quanto rileva ai nostri fini, si nota che nell'esperienza del Regno Unito il rapporto tra ministero di riferimento ed agenzia è di tipo contrattuale e non specifica soltanto i contenuti (obiettivi da raggiungere e risorse assegnate) nell'ambito di uno schema e di competenze predefiniti, ma configura una vera e propria delega di competenze da parte del ministero verso l'agenzia e ne definisce l'ambito operativo.

Lo strumento utilizzato allo scopo è costituito dal *Framework Document*, che formalizza il rapporto di convenzione tra il ministro competente ed il *Chief Executive*. Nel documento-cornice vengono definiti i compiti dell'agenzia e le sue responsabilità nei confronti del ministro e del parlamento, sia in termini di performance attese che economico-finanziari. Anche se il *framework document* è uno strumento abbastanza elastico, che consente di ridefinire, se necessario, il ruolo di ciascuna agenzia in relazione alle politiche ed agli indirizzi

25. Uno studio comparativo di particolare rilievo per ampiezza e innovatività dell'impianto concettuale è sviluppato da Pollitt C., Bouckaert G., *La riforma del management pubblico*, Milano, EGEA, 2002.

26. Nell'ambito della vasta letteratura sul tema si veda, ad esempio, Greer P., *Transforming central government: the next steps initiative*, Buckingham - Philadelphia, Open University Press, 1994.

27. Circa il 76% dei dipendenti del *Civil Service*, considerando anche i quattro Departments che godono di maggiore autonomia.

ministeriali, la pianificazione dell'attività viene condotta, sempre secondo un processo negoziale, ricorrendo ad un ulteriore, specifico documento. Si tratta del piano quinquennale (*Forward Plan*), concordato con il ministero, nel quale sono definiti gli obiettivi operativi, i target (obiettivi di attività) e gli indicatori di performance, in armonia con le *linee di indirizzo* delineate dal Governo nel Piano generale dei servizi pubblici (*Public Service Agreement*). La programmazione annuale, che dettaglia quanto previsto nel *plan* ed è soggetta a consuntivazione, viene formalizzata in un *Annual Business Plan*. I risultati sono poi rendicontati nell'*Annual Report*, sottoposto ad approvazione del ministro competente e di quello del Tesoro (per quanto riguarda gli aspetti finanziari). Nel *report* sono descritte le attività svolte ed i risultati conseguiti, distinti per linee di attività ed unità organizzative, confrontati ai target fissati nel *plan*.

Passando a considerare l'ambito di funzioni più vicino a quello affidato all'amministrazione finanziaria italiana in generale, ed all'Agenzia delle entrate in particolare, si osserva che nel regno Unito tali compiti sono assolti dall'*Inland Revenue Department*. Si tratta di un dipartimento incardinato nella struttura del ministero del Tesoro, che nell'ordinamento britannico ricomprende anche le attribuzioni relative alle finanze. Le principali competenze dell'*Inland Revenue* riguardano:

- gestione delle imposte sul reddito,
- riscossione delle imposte di registro,
- gestione dei contributi previdenziali,
- valutazione degli estimi catastali, attività svolta tramite la citata Valuation Office Agency of the Inland Revenue²⁸.

Una pianificazione sistematica avviene anche per le amministrazioni centrali, o *departments*, diversi dalle agenzie. Considerando ad esempio l'*Inland Revenue*, che svolge le funzioni più simili a quelle dell'Agenzia delle entrate italiana, il piano quinquennale e quello annuale sono proposti dal *chief executive* del dipartimento ed approvati dal sottosegretario o dal *Paymaster General* del Cancelliere dello Scacchiere (cioè del Ministro del tesoro). Il piano annuale, raccordato a quello quinquennale, definisce gli obiettivi ed i target che costituiranno la base della rendicontazione presentata con il *report* di fine esercizio. L'*Inland Revenue* è finanziato, a copertura delle proprie attività istituzionali, con fondi erogati dal Tesoro, in base a decisione parlamentare.

Ben maggiore, rispetto alle unità organizzative (uffici operativi, etc.) di cui si compone l'*Inland Revenue*, è il livello di autonomia di cui gode l'unica agenzia che dipende da esso: la *Valuation Office Agency* (VOA). Essa è affidata ad un *Chief Executive*, il quale la rappresenta, in particolare nei confronti del Ministero del Tesoro. Come si accennava in precedenza, i rapporti col ministero sono di tipo contrattuale e vengono formalizzati nei seguenti documenti:

- *Framework Document*
- *Forward Plan*

28. Molte delle informazioni qui riportate sono tratte da: Sogei, Autonomia e Controllo tra ministero del tesoro e strutture operative nel Regno Unito – Modelli di Convenzione e Indicatori di Performance - Bozza, Roma, 2000,

- *Annual Business plan*
- *Report*

Un contesto nelle grandi linee analogo a quello britannico qualifica il caso della Nuova Zelanda²⁹. Di particolare interesse per la nostra analisi è il rapporto annuale, estremamente dettagliato ed analitico, presentato dal Dipartimento dell'Inland Revenue al ministero³⁰.

Esso denota innanzi tutto un tipico rischio dello strumento del performance contracting: la definizione di un numero troppo elevato di obiettivi, a detrimento dell'attributo della rilevanza. L'eccesso di dettaglio nella definizione degli obiettivi, infatti, impedisce la necessaria focalizzazione sulle priorità e facilita, inoltre, la possibile deriva del sistema verso la definizione di obiettivi molto formali, di limitato rilievo, introducendo così una "burocrazia dei numeri" in luogo di una regolazione dei rapporti tra ministero ed agenzia orientata ai risultati e focalizzata sulle priorità³¹.

Non è certamente il caso della convenzione per l'esercizio 2001 dell'Agenzia delle entrate, che, come negli analoghi documenti del dipartimento *Inland Revenue* del Regno Unito, presenta un numero di obiettivi sufficientemente contenuto, ma l'esperienza neozelandese può fornire un chiaro monito nei confronti del rischio della proliferazione degli obiettivi.

Conseguenze negative può avere anche la limitazione della definizione degli obiettivi alla sola dimensione dell'output prodotto o erogato. L'insufficiente orientamento agli outcome è un problema ampiamente esaminato dalla letteratura sulle riforme del management pubblico in Nuova Zelanda³². Anche grazie al dibattito sviluppatosi in tema, nell'annual report dell'Inland Revenue neozelandese è stato introdotto, nel corso del tempo, un numero crescente di misurazioni riferibili alla sfera dell'outcome. Naturalmente, la definizione ed il monitoraggio di obiettivi di output, più facili da controllare e misurare, è inevitabile, in considerazione non solo della minore suscettibilità di misurazione "oggettiva", ma anche della difficoltà a correlare i "risultati ultimi" allo sforzo erogativo dall'agenzia. Il caso neozelandese costituisce, in ogni caso, un utile richiamo a indirizzare gli sforzi, nei futuri sviluppi della formulazione della convenzione, verso la definizione di validi indicatori di outcome, in modo da evitare la perdita di raccordo fra l'azione concreta dell'agenzia (output) e gli obiettivi ultimi delle *policy* fiscali (outcome).

Focalizzandosi sugli aspetti invece più positivi del caso in questione, si osserva che, in linea con il modello teorico adottato nella riforma neozelandese, il rilievo è dato al raggiungimento degli obiettivi, mentre è lasciata all'autonomia di cui gode il dipartimento, considerata condizione essenziale per il pieno dispiegarsi delle potenzialità del modello stesso, la scelta delle modalità attraverso le quali perseguirli, ivi compresa la manovra delle variabili organizzative. Di conseguenza, limitato è il numero di obiettivi definiti con specifico riferimento all'assetto organizzativo o alle performance di singole unità.

Al fine di poter valutare il grado di raggiungimento degli obiettivi, l'annual report dell'Inland Revenue associa ad essi degli *indicatori*,

29. In particolare, sia Regno Unito che Nuova Zelanda sono Stati fortemente centralizzati, di cultura amministrativa anglosassone di tipo *public interest* e caratterizzati da convenzioni e stili di governo decisamente "maggioritari" (si veda Pollitt C., Bouckaert G., *La riforma del management pubblico*, Milano, EGEA, 2002).

30. Il riferimento è all'*annual report* 2000 del dipartimento dell'Inland Revenue.

31. Cfr. Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, EGEA, Milano, 1996 (1a ed.), 2000 (2a ed.).

32. Sul punto si richiama la valutazione condotta da Schick, A. *The spirit of reform: managing the new zealand state sector in a time of change*, Wellington, New Zealand: State Services Commission and the Treasury (<http://www.ssc.gov.nz>), 1996.

opportunamente scelti. Nella maggior parte dei casi, infatti, per ciascun obiettivo vengono definiti:

- un parametro relativo al *volume di output* erogato;
- un parametro relativo alla qualità (anche se in molti casi la dimensione considerata è quella della *qualità percepita*, in quanto apprezzata unicamente attraverso una misurazione del gradimento da parte dei destinatari del servizio, siano essi cittadini o utenti interni al sistema pubblico);
- un parametro relativo ai *tempi*.

Definire, per tutti gli obiettivi ed aree di risultato per i quali sia possibile e sensato, un indicatore per ciascuna delle tre variabili sopra indicate, è un metodo di sicura utilità, che permette il presidio dei diversi aspetti qualificanti la prestazione.

In relazione all'opportunità di valutare la qualità percepita e la *customer satisfaction*, intesa in senso ampio, un ultimo elemento di sicuro interesse si desume dal caso dell'Inland Revenue del Regno Unito, dove è osservabile un ampio ricorso a strumenti volti alla misurazione di tali dimensioni. Nel caso di servizi come quello fiscale, dove vi è una forte componente coercitiva, bisogna tenere conto che rilevazioni relative alla componente qualitativa del servizio sono difficili da introdurre. Questo fatto rende necessaria una maggiore attenzione metodologica nella definizione dei questionari e degli altri strumenti d'indagine ed altrettanta cautela nell'interpretazione delle relative risultanze.

In entrambi i casi, si riscontrano *set* di indicatori di notevole interesse, utili come termini generali di confronto, ferme restando, ovviamente, le differenze nella definizione delle policy fiscali tra i diversi stati, fattore di contesto da tenere sempre in considerazione.

6.5 Linee di sviluppo della convenzione e rapporto con il controllo di gestione

La convenzione, ed in particolare il meccanismo della quota incentivante, rappresentano una novità nel panorama italiano e molteplici esigenze hanno trovato composizione nella stessa. Le linee di riflessione che si propongono nel presente paragrafo riguardano l'impatto interno all'agenzia di tale meccanismo, in particolare per quanto riguarda la sua interconnessione con lo sviluppo del sistema di controllo di gestione dell'agenzia stessa.

Il controllo di gestione supporta il management dell'agenzia nell'esercizio della propria funzione direzionale; esso è chiamato anche a svolgere un ruolo di rilievo nella produzione delle informazioni per la rendicontazione al "Dipartimento" delle politiche fiscali.

Le misure fornite dal controllo di gestione possono, in modo estremamente schematico, essere classificate in misure di risultato/sistema degli indicatori e misure di costi e proventi/sistema di contabilità analitica.

Misure di risultato. In questa area si ha il più stretto raccordo con la gestione della convenzione. In particolare il controllo di gestione può:

- misurare, con frequenza adeguata, gli indicatori relativi alla quota incentivante, supportando quindi interventi tempestivi laddove vi fossero significativi scostamenti in merito ad uno o più indicatori, soprattutto se ricompresi nella quota incentivante³³;
- definire le opportune misurazioni per gli obiettivi considerati nella convenzione, ma per i quali nella stessa non sono esplicitati i parametri e le modalità di misura;
- definire misure degli obiettivi che l'agenzia autonomamente si pone (nell'ambito della propria *mission* e del proprio spazio strategico): si consideri ad esempio lo sviluppo dei rapporti con altre amministrazioni nell'erogazione di servizi fiscali.

Sistema di contabilità analitica. Esaminato in altra parte del presente lavoro, svolge la fondamentale funzione di supportare decisioni della dirigenza coerenti con le risorse disponibili, in modo da presidiare l'equilibrio economico.

Un primo elemento di analisi riguarda la definizione delle modalità di articolazione degli obiettivi, sia lungo la linea gerarchica, sia su base territoriale. Mentre in relazione all'articolazione gerarchica è stato fatto un ampio lavoro di identificazione dell'architettura del sistema di controllo e della relativa attribuzione degli obiettivi ai diversi livelli della catena gerarchica, un problema per più versi ancora aperto riguarda l'articolazione degli obiettivi "in orizzontale" alle direzioni regionali. Si è già richiamato come il problema sia di correlare la ripartizione degli obiettivi in misura proporzionale alle risorse, ma anche alle caratteristiche del territorio di riferimento.

Un secondo elemento riguarda il legame tra gli indicatori della quota incentivante e il *sistema degli incentivi* alla dirigenza dell'agenzia. Il sistema degli incentivi della dirigenza deve infatti essere in qualche modo raccordato con il sistema degli indicatori definiti per la determinazione della quota incentivante. Esso, infatti, deve poter prescindere dagli specifici indicatori individuati nel calcolo della quota incentivante, deve essere più ampio per poter tenere conto del complessivo sistema degli obiettivi indicati nella convenzione, anche se non rientranti nella quota incentivante, e degli obiettivi che l'agenzia autonomamente si dà (nell'ambito della propria *mission* e del proprio spazio strategico), ma deve anche essere capace di motivare in merito al raggiungimento della quota incentivante.

Questo ha implicazioni in particolare per il controllo di gestione ed il sistema di valutazione delle dirigenza, costitutivamente connessi al sistema aziendale degli incentivi. Anche se l'analisi del sistema degli incentivi esula dalla presente trattazione, considerando la funzione anche motivazionale del controllo di gestione emerge con evidenza che si tratta di uno degli elementi chiave nello sviluppo del sistema stesso.

Il terzo punto in analisi riguarda i meccanismi, in fase di sviluppo, connessi alle risorse di funzionamento dell'agenzia. La previsione che i risparmi eventualmente conseguiti rimangano all'agenzia potrebbe rappresentare un utile strumento incentivante il comportamento eco-

33. La frequenza di rilevazione è una dimensione essenziale del controllo di gestione.

nomico dell'agenzia. Infatti il contemporaneo perseguimento degli obiettivi associati alla quota incentivante (espressi tutti in termini di attività, output o outcome, ma comunque non di risparmi/efficienza), con la conseguente acquisizione di tale quota, e di obiettivi di contenimento dei costi, per il cui conseguimento è necessario lo sviluppo di un adeguato sistema di contabilità analitica, contribuisce a garantire l'equilibrio di lungo periodo.

I processi di programmazione e budgeting

7.1 Premessa

La modalità utilizzata per programmare la gestione di ogni azienda senza finalità di reddito e, quindi, anche della neonata Agenzia delle entrate, è caratterizzata dalla ricerca dell'erogazione della più elevata quantità/qualità possibile di servizi, date le risorse disponibili, da considerarsi alla stregua di vincoli ai quali l'amministrazione deve sottostare. Nel caso dell'Agenzia delle entrate, la cui missione principale è quella di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale e di assicurare alle casse dello Stato un gettito adeguato, assumono una grande rilevanza (al punto da essere anch'esse quasi assimilate a vincoli) anche le azioni e le attività da intraprendere per poter "assicurare" alle casse dello Stato le disponibilità monetarie sufficienti affinché questo possa adempiere alle proprie funzioni. Si tratta della quantità di risorse monetarie che lo Stato intende acquisire attraverso l'imposizione fiscale e che rappresentano il risultato finale di una delle più importanti, se non la più importante, attività dell'Amministrazione Finanziaria¹.

Come si è già avuto modo di osservare trattando altri aspetti della realtà oggetto di studio, è attribuita una notevole importanza alla componente direzionale del sistema di programmazione e controllo (d'ora in poi, per brevità, PeC) volta ad sostenere l'operato della dirigenza di ogni livello, responsabilizzandola attraverso un collegamento tra i risultati ottenuti e le risorse utilizzate. Aspetto non secondario, ancorché esulante l'oggetto del presente studio, è la potenzialità del sistema informativo direzionale a costituire una delle basi per l'attivazione di un adeguato sistema di valutazione e d'incentivazione.

1. La presente analisi è riferita in particolare all'Agenzia delle entrate, quale articolazione organizzativa dell'ex Ministero delle finanze, e non si sofferma sulle ulteriori problematiche derivanti dalla istituzione del Ministero dell'economia e delle finanze.

7.2 Relazioni tra "momenti istituzionali" e fasi del sistema di programmazione e controllo dell'amministrazione finanziaria

Può essere opportuno, prima di addentrarsi nell'analisi, chiarire i nessi ed i rapporti che sussistono tra i momenti "istituzionali" ed oggetto di normazione, i documenti e le procedure che ne scaturiscono e tutti gli ulteriori aspetti rilevanti secondo una prospettiva aziendale per la messa in opera di un sistema di PeC all'interno dell'amministrazione finanziaria.

ria. La finalità del presente paragrafo non è condurre un'analisi giuridico-procedurale, ma evidenziare le relazioni tra alcuni elementi del sistema di programmazione sanciti e codificati dalla normativa (documenti e procedure "ufficiali") ed il complessivo disegno e funzionamento del processo di PeC ed in particolare della sua componente direzionale, alla luce dei principi dell'economia aziendale. Attenzione particolare sarà dunque dedicata alla fase di budgeting, che costituisce il momento logico iniziale del processo di PeC direzionale e richiede un'analisi accurata.

Come già accennato, il documento formale fondamentale da cui prende avvio il processo di programmazione dell'Amministrazione finanziaria, e peculiare di quest'ultima, essendo stato introdotto dall'art. 59 del D.Lgs. 300/99, è costituito dall'*Atto di indirizzo*. Esso riguarda, in effetti, la fase logica che si trova "a monte" del processo della programmazione, trattandosi dello strumento attraverso il quale il Ministro predispone, in una prospettiva di medio-lungo termine il quadro entro il quale dovrà svilupparsi l'operato delle agenzie fiscali². Attraverso tale documento il Ministro determina "...per un periodo almeno triennale, gli sviluppi della politica fiscale, le linee generali e gli obiettivi della gestione tributaria, le grandezze finanziarie e le altre condizioni nelle quali si sviluppa l'attività delle agenzie fiscali" (Art. 59 D.Lgs.300/99)³. Il documento di indirizzo può costituire quindi il punto di riferimento o la "cornice strategica" attraverso cui perseguire gli obiettivi assegnati e formalizzati con la convenzione (programmazione di breve periodo): tutto ciò, naturalmente, in un contesto di coerenza con la missione istituzionale e implicando l'impiego e la destinazione di una rilevante quantità di risorse umane e finanziarie all'uso necessarie. L'Atto di indirizzo, tuttavia, poiché strumento di indirizzo politico, non giunge a individuare in dettaglio le scelte gestionali: saranno le agenzie, come esplicitamente sottolineato in tale documento, ad implementare le azioni volte a realizzare una più efficace gestione amministrativa.

Data la valenza per lo più di tipo politico, gli input che portano alla formulazione dell'Atto di indirizzo sono da ricercare soprattutto nel Documento di programmazione economico-finanziaria approvato annualmente dal Parlamento; ciò alla luce delle finalità (o missioni istituzionali) che investono l'area finanziaria del Ministero dell'economia e delle finanze, in primis quella di "...assicurare il livello di entrate tributarie ed extratributarie previsto nella legge annuale di bilancio..." (*Atto di indirizzo per il periodo 2001-2003*).

Pur avendo il documento di indirizzo un impatto sulla gestione operativa, il procedimento che porta alla sua formulazione è quindi fondamentalmente di tipo top-down e fortemente accentrato; il Ministro definisce, anche sulla base di un'analisi degli obiettivi "storici" (obiettivi che fino all'anno 2000 venivano assegnati attraverso la "Direttiva generale per l'azione amministrativa e la gestione")⁴ il contenuto dell'Atto di indirizzo. Tuttavia, a causa della sinteticità e della scarsa articolazione del documento che si limita ad esporre le linee guida e gli indirizzi di carattere generale da seguire per raggiungere le finalità istituzionali dell'amministrazione finanziaria, non è corretto parlare dell'Atto di Indirizzo come di un documento volto ad esternalizzare una vera e propria

2. La fase formalizzata dall'Atto di indirizzo rappresenta un momento, nella vita dell'Ente, in cui si stabiliscono i criteri guida da adottare e si definisce "dove andare". È questo il momento in cui vengono fissati, per grandi linee, gli obiettivi, i mezzi, gli strumenti e le azioni da intraprendere: tutto questo in una prospettiva di medio-lungo termine (tre anni). Essa ha, quindi, una rilevanza ed è condotta secondo un'ottica prevalentemente di tipo strategico.

3. Il D.Lgs. n. 300/99 ha sancito l'istituzione delle quattro Agenzie fiscali – Entrate, Dogane, Demanio e Territorio – che godono di una elevata autonomia economico-operativa, a fronte dell'accorpamento delle residue strutture ministeriali in un unico Dipartimento denominato "per le politiche fiscali".

4. Fino all'anno 2000 la Direttiva annuale del Ministro rappresentava l'unico documento ove erano specificati gli obiettivi da perseguire e le relative risorse assegnate, le azioni da intraprendere ed alcuni indicatori di risultato.

“fase di pianificazione strategica”. Le linee di indirizzo stabilite in tale documento, infatti, non entrano nei dettagli come, d'altronde, non vengono definite le modalità secondo le quali andranno implementate le azioni che permetteranno il raggiungimento degli obiettivi. Non è presente, ad esempio, alcun approfondimento riguardo alla tempistica od al profilo economico-finanziario se si esclude il rimando effettuato dall'art. 7 dell'Atto di indirizzo 2001-2003, secondo il quale “...le risorse finanziarie saranno assegnate alle agenzie sulla base delle disponibilità indicate, per ciascuna di esse, nella tabella C della legge finanziaria...”.

È invece possibile trovare in esso una definizione piuttosto chiara delle missioni di fondo ed una esplicitazione sia delle finalità che degli obiettivi da perseguire attraverso le attività ordinariamente esercitate o quelle innovative che si intende intraprendere. Sono indicate, inoltre, anche se in modo piuttosto sommario, le modalità, le criticità ed i fattori chiave che potrebbero influenzare il raggiungimento dei fini e degli obiettivi proposti.

Attraverso il processo di programmazione, invece, tipicamente sono individuati gli obiettivi operativi che dovranno essere conseguiti in un arco di tempo più breve (di solito un anno), in relazione alle risorse necessarie. Gli obiettivi operativi sono caratterizzati dal fatto di essere parziali e immediati (o al più intermedi) rispetto a quelli, presenti nell'Atto di indirizzo, definibili “strategici” o finali. Più analiticamente, il processo di programmazione traduce gli obiettivi come sopra definiti in piani operativi (in concomitanza all'assegnazione di risorse) più dettagliati articolati per Centri di Responsabilità (d'ora in avanti, per brevità, CdR) attraverso quello che si definisce processo di “budgeting”⁵. È proprio la correlazione logico-temporale di questi “momenti” che consente (o dovrebbe consentire) il controllo delle attività di gestione, la possibilità di individuare eventuali inefficienze e la direzione verso la quale indirizzare le azioni correttive.

Per far luce in merito alle differenti procedure (e con esse alle differenti finalità perseguite) di assegnazione delle risorse economico/finanziarie all'amministrazione finanziaria, è il caso di sottolineare la distinzione che sussiste tra il processo di programmazione finanziaria tipico della contabilità pubblica e l'insieme dei processi di programmazione-budgeting, assunti in un'ottica aziendalista. Il primo rappresenta sostanzialmente l'iter attraverso il quale, a partire da una “richiesta” di risorse finanziarie formulata sulla base di previsioni di spesa (proposte di stati di previsione distinti per ministeri), viene dapprima promulgata la legge di approvazione del bilancio e successivamente attuata la ripartizione delle Unità Previsionali di Base (UPB, descrivibili come aggregati decisionali formate da un insieme omogeneo di capitoli corrispondenti ad un unico centro responsabile di gestione) in capitoli, che costituiscono l'unità elementare di gestione della spesa. Questa ripartizione viene formalizzata dal Ministero del Tesoro (Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio) attraverso l'emanazione di un Decreto Ministeriale con il quale vengono assegnate, a ciascun'UPB le risorse necessarie per lo svolgimento delle attività da realizzare. Nel caso delle agenzie, che costituiscono ciascuna

5. Il concetto di Centro di Responsabilità sarà oggetto di trattazione più approfondita nel paragrafo successivo; in sintesi, si intende per centro di responsabilità l'unità organizzativa alla quale è assegnato un obiettivo operativo, le risorse necessarie e, soprattutto, alla quale è preposto il soggetto responsabile del raggiungimento dei primi e dell'efficiente impiego delle seconde.

una singola UPB, le risorse stanziare non possono che coincidere con quelle stabilite in sede di convenzione. Il processo di programmazione e budgeting, invece, comprende la previsione delle risorse monetarie, umane e strumentali da assegnare unitamente ed in stretta relazione alla specificazione delle attività da espletare e degli obiettivi, espressi in termini quantitativi e qualitativi, da perseguire per aree d'intervento e per processi. Tutte le dimensioni considerate – risorse, obiettivi, attività – sono articolate in relazione alla struttura organizzativa, decisionale e di responsabilità dell'amministrazione finanziaria, ossia alla sua articolazione in CdR⁶. Il processo di budgeting, in particolare modo, può essere considerato come l'insieme delle modalità e dei criteri adottati per assegnare le risorse economiche disponibili in funzione degli obiettivi ai centri di responsabilità centrali e periferici.

Ai sensi dell'art. 59, comma 4 del D.Lgs. 300/99, l'Agenzia delle entrate, costituisce una singola UPB cui corrispondono i tre capitoli di spesa destinati ad accogliere gli stanziamenti ad essa trasferiti per coprire:

- gli oneri di gestione;
- l'incentivazione del personale;
- la realizzazione di programmi di investimento.

Per fornire dati numerici in merito alle grandezze considerate, per l'anno finanziario 2001 l'Agenzia delle entrate è stata dotata di uno stanziamento di circa 4.654 miliardi di lire (€ 2.448 mln.) per coprire la prima voce e di circa 474 miliardi di lire (€ 240 mln.) per coprire la terza. Per inciso, la ripartizione della quota destinata all'incentivazione del personale è rimessa alla determinazione conseguente al raggiungimento o meno degli obiettivi indicati in convenzione. Più precisamente “la quota incentivante è costituita da un importo pari al 5% dello stanziamento complessivo che sarà definito nel bilancio di previsione dello Stato per il 2002 nella UFB 2.1.2.9 - Agenzia delle entrate (Parte corrente)” (Art. 13 comma 3 convenzione 2001). L'estremo livello di aggregazione delle voci di spesa (a titolo di confronto, per l'esercizio 2000 il Dipartimento delle entrate era costituito da 12 UPB di cui 9 concernenti “spese correnti” e 3 “spese in conto capitale”, mentre i capitoli di spesa erano 80) è sintomatico della piena autonomia di cui gode l'agenzia nel gestire le somme stanziare in finanziaria sui tre capitoli. Questa maggiore libertà di azione rispetto alla situazione preesistente non può che riflettersi anche sul processo di budgeting. Si tratta di una novità molto rilevante in quanto l'agenzia ha oggi un vincolo di spesa che si limita solamente ai tre macro-aggregati costituiti dai capitoli di spesa citati: non vi è a questo livello un'ulteriore suddivisione giuridicamente vincolante in voci più analitiche e la ripartizione delle risorse finanziarie assegnate nelle diverse voci di spesa, sia per quanto riguarda la destinazione che la tipologia di fattori produttivi da acquisire, non coinvolgerà dunque soggetti “esterni” all'agenzia. Anche la rendicontazione da far pervenire alla Ragioneria Generale, quindi, dovrà essere effettuata in relazione ai soli tre capitoli di spesa sopra menzionati.

Il budget finanziario dell'agenzia, inteso come documento che analiticamente assegna risorse finanziarie ai vari CdR in cui essa si articola o ai vari progetti e programmi di attività, non potrà che essere un docu-

6. Più precisamente, il CdR viene definito come “unità organizzativa guidata da un capo che ha l'autorità di governare le risorse che gli sono state affidate e che è ritenuto responsabile del raggiungimento di un obiettivo definito” cfr. F. Amigoni (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1988.

mento di previsione redatto dall'agenzia stessa, quale espressione della dimensione finanziaria del budget economico. Tale documento di previsione tuttavia, poiché al tempo in cui è effettuata la presente analisi il processo di PeC si trova ancora in una fase di prima implementazione, insieme alla carenza di dati storici di natura economica sui quali costruire affidabili modelli dei processi produttivi e delle relazioni risorse/risultati, è stato formulato per l'anno 2001 sostanzialmente sulla base delle grandezze finanziarie e dei costi sostenuti in relazione al vecchio assetto dipartimentale, correggendo le previsioni per tener conto delle attività programmate, ove differenti dall'anno precedente.

La convenzione⁷ rappresenta l'anello di congiunzione tra l'individuazione delle linee strategiche da seguire, formalizzata attraverso l'Atto di indirizzo (non può parlarsi in proposito, come già accennato, di un vero e proprio processo di pianificazione strategica), quello della programmazione finanziaria "istituzionale", con il quale il Parlamento assegna all'agenzia le risorse monetarie necessarie, formalizzato attraverso la legge finanziaria dello Stato ed il processo di budgeting, inteso come l'insieme delle motivazioni e delle modalità secondo le quali sono assegnati gli obiettivi e le risorse ai CdR nei quali l'Agenzia delle entrate è articolata⁸. Attraverso la formulazione del budget sono definite, proprio in relazione all'importanza attribuita a ciascun obiettivo, le risorse da impiegare per il raggiungimento di ciascuno di questi e gli indicatori di risultato che permettano di rilevare quanto e come tali obiettivi vengono rispettati in corso d'opera⁹. Il riferimento ad indicatori di risultato con i quali si possa misurare l'andamento della gestione e valutare il raggiungimento degli obiettivi negoziati in sede di convenzione, fa apparire chiara la volontà del legislatore di favorire e stimolare, anche attraverso l'assegnazione della quota incentivante, il miglioramento delle prestazioni. La stretta correlazione tra risultati e responsabilità, che proprio la dimensione direzionale del sistema di programmazione e controllo contribuisce ad evidenziare, costituisce uno dei punti cardine del processo di riforma che sta interessando l'amministrazione finanziaria.

La convenzione esprime sul piano operativo e dei risultati, ancorché a livello aggregato, quanto delineato nelle linee di indirizzo pluriennali per lo svolgimento delle attività dell'agenzia fiscale. Essa è stipulata tra il Ministro ed il Direttore Generale dell'agenzia ed è considerata un vero e proprio contratto tra le due parti. Con riferimento al periodo annuale coperto, individua gli obiettivi, i risultati attesi, l'entità e le modalità di erogazione dei finanziamenti da accordare all'agenzia stessa, le strategie per il miglioramento dei servizi e l'uso delle risorse, le modalità di verifica dei risultati di gestione.

Per quanto rileva in questa sede, può essere considerata il punto d'arrivo del processo di programmazione a livello consolidato e contemporaneamente il punto da cui partono i processi di budgeting e di controllo direzionale. Attenendosi al primo punto di vista, anche se formalizzata come risultato di una contrattazione tra ministero ed agenzia, non può che fondare le proprie basi su un preventivo "dialogo" tra le strutture che costituiscono l'agenzia stessa. Il risultato è rappresentato

7. In questa sede essa è analizzata ed "interpretata" esclusivamente dal punto di vista del controllo della gestione, quindi come strumento di *performance contracting*, mentre si rimanda al cap. 6, alla stessa dedica, per avere una visione d'insieme sulla sua struttura, sul contenuto e sulle sue finalità.

8. Tuttavia, se non da un punto di vista meramente logico, le fasi della programmazione e quella del budgeting non sono nettamente distinte; la seconda rappresenta – o dovrebbe rappresentare – infatti, il procedimento mediante il quale avviene l'assegnazione "a cascata" degli obiettivi e delle risorse ai centri di responsabilità.

9. "...Per indicatore s'intende una misura sintetica quantitativa, coincidente con una variabile o composta di più variabili, in grado di fornire la rappresentazione di un fenomeno e di riassumerne l'andamento". Cfr. B. Dente, G. Vecchi, *Valutare per governare*, Milano, ETAS, 1999.

dall'insieme degli interventi specifici da intraprendere e delle risorse necessarie per realizzarli (quantificate preventivamente dall'agenzia con l'ausilio di strumenti contabili ed extracontabili); parametri, questi, "negoziati" con il ministero sulla base dell'importanza e della misurabilità dei risultati attesi. La convenzione rappresenta, dunque, o dovrebbe rappresentare, il risultato formalizzato (punto di arrivo) di un preventivo processo di programmazione che abbia coinvolto la struttura nella sua interezza e "pilotato" dai vertici di questa. Nello stesso tempo essa contiene e sintetizza, aggregandole, le quantità tecnico-economiche che attraverso il processo di budgeting vengono "esplose" e "ripartite" dall'agenzia, quale CdR amministrativa di primo livello (è l'agenzia nel suo complesso a figurare come destinataria delle risorse assegnate in convenzione) sui CdR di livello inferiore. In questo senso, quindi, la convenzione può essere considerata il punto di partenza del processo di budgeting analitico e della conseguente fase del controllo dei risultati.

Alla convenzione sono allegati il Piano delle attività ed il Piano degli investimenti, che costituiscono le sezioni "tecniche" dove vengono definite le attività (raggruppate, per il 2001, in otto macroprocessi) ed i progetti da implementare (anch'essi sono in totale otto). Secondo una definizione tratta dal documento interno denominato "Linee guida del sistema Controllo di gestione"¹⁰, per macroprocesso si intende una "concatenazione di processi finalizzata al raggiungimento di un risultato finale non suscettibile di ulteriori fasi di lavorazione". Per progetto si intende, invece, "la vista logica attraverso cui si intende monitorare il costo di specifiche attività che hanno una durata definita, non necessariamente limitata ad un unico esercizio inteso dal punto di vista contabile".

Punto di fondamentale importanza sul quale vale la pena di soffermarsi prima di andare oltre è che il modello di PeC direzionale presuppone che gli obiettivi concordati nella convenzione debbano essere adeguatamente consuntivabili. Le linee generali presenti nei documenti di programmazione formalizzano verso l'esterno e verso la dirigenza gli interventi e le attività che dovranno essere realizzate, attraverso obiettivi concreti e quantificabili. Sebbene le attività istituzionali siano ancora poco caratterizzate dalla definizione di obiettivi che implicino il conseguenziale monitoraggio in termini di *outcome*, il controllo dei processi gestionali e la conseguente misurazione-stima dell'*output*, viene affidato all'utilizzo di indicatori di risultato, i più rilevanti dei quali sono contenuti in convenzione¹¹. Attraverso l'adozione di questo paradigma, con il quale si intendono perseguire standard di economicità, efficienza ed efficacia si vuole oltretutto sensibilizzare la dirigenza verso una cultura dei risultati ed aumentare (è una delle finalità principali della riforma che sta interessando l'amministrazione finanziaria) il grado di decentramento, di autonomia e di responsabilizzazione dei vari CdR.

Tutto il sistema è strutturato in modo da evidenziare uno stretto collegamento tra i fatti gestionali e tra le "leve manageriali" da adottare. Da ciò consegue l'adozione di una metodologia di programmazione annuale basata su un approccio per processi in cui assumono un peso molto rilevante, in relazione alle risorse assegnate:

10. Cfr. "Linee Guida per il controllo di gestione", Ministero delle finanze, Roma, 1999.

11. La traduzione dei due termini è letteralmente "risultato" per il primo e "prodotto" per il secondo. Tuttavia, ciò a cui si tende è correlare, ad un monitoraggio dell'attività e dei prodotti dell'amministrazione (*output*), le conseguenze in termini di impatto sociale dell'azione amministrativa intrapresa (*outcome*).

- gli obiettivi espressi in termini di risultati attesi (output);
- la gestione del processo di “trasformazione” dei fattori produttivi in prestazioni e servizi erogati focalizzando l’attenzione in particolare sul fattore lavoro;
- la definizione degli “oggetti” da controllare e dei relativi sistemi di misura sulle performance/risultati ottenuti (indicatori di risultato) per singoli Centri di Costo/CdR;
- la possibilità di osservare le performance attraverso il monitoraggio di quattro diverse prospettive tra loro complementari (sul processo, sui prodotti-servizi erogati, sull’innovazione, sui risultati generali) da governare complessivamente a livello di sistema.

Il fatto che gli obiettivi operativi da conseguire nel corso dell’anno e le risorse “dedicate” siano formalmente assegnati da ogni livello gerarchico a quello immediatamente sott’ordinato, sembrerebbe il riflesso di un modello organizzativo dove il potere decisionale sia esclusivo appannaggio dei vertici. In realtà le strutture di vertice (Direzioni centrali e Direzione di agenzia) prendono le loro decisioni e “impongono” la contrattazione con la controparte ministeriale sulla base di una serie di verifiche di fattibilità e di scambio di informazioni con le strutture sott’ordinate, seguendo piuttosto uno schema “top-down/bottom-up”. Nella fase attuale di evoluzione del sistema di PeC i CdR di primo livello (agenzie) infatti, effettuano uno studio ed un’analisi sulla fattibilità delle proposte e controproposte scaturite in seguito ad incontri con referenti dei CdR di livello inferiore, come sarà meglio illustrato nel paragrafo successivo. Solo dopo questa fase “di dialogo” tra CdR realizzata all’interno della struttura agenziale vengono negoziate con la controparte ministeriale le richieste e le proposte: il “prodotto finale” di questa contrattazione, come già esposto, sarà il contenuto espresso in convenzione.

Emerge quindi come il processo “condensi” verso un’analisi politica e tecnica delle proposte, analisi effettuata in ultima istanza dai livelli decisionali di vertice (di primo livello) che sono investiti del “potere contrattuale” e che sono gli unici a poter decidere, in “concertazione” con la controparte ministeriale, sui contenuti della convenzione. In definitiva, (al momento in cui è stata realizzata l’osservazione), le decisioni vengono prese in larga parte su analisi di dati consuntivi relativi all’impiego dei fattori, dei correlati output e degli obiettivi monetari conseguiti, confrontati con le risorse e le linee d’azione assegnate in convenzione. Perché ciò sia possibile, si rende necessario predisporre uno strumento di consuntivazione che consenta ai CdR di primo livello (agenzie) il monitoraggio degli obiettivi assegnati in convenzione e la definizione di “indicatori di macroprocesso/processo”¹².

Di seguito è riportato il prospetto riassuntivo di parte del piano delle attività, dove è schematizzato il budget del monte ore, della produzione e delle risorse finanziarie a disposizione dell’agenzia relativamente ai macroprocessi: “Gestione tributi”, “Servizi ai cittadini”, e parte delle voci del macroprocesso “Contrasto all’evasione”.

Ciò che nella convenzione è riportato a livello aggregato, per macroprocesso e per attività, non è altro, quindi, che la sommatoria delle unità di fattori produttivi destinate alle singole attività elementari, ottenuta

12. Per una trattazione e descrizione dei *macroprocessi* si rimanda al cap. 5.

Tabella 1 - Estratto da: «prospetto riassuntivo del piano delle attività»

Attività caratterizzanti		Risorse (personale)		Produzione		Stanziamiento (mld)		
		% sul monte ore totale	Ore	2001	2000	Perso-nale	Funzio-namento	
Gestione tributi	Gestione delle comunicazioni emergenti dalla liquidazione automatizzata	4,3%	21,9%	12.264			500.8	142.3
	Rimborsi	3,9%			800.000	(*)		
	Altre attività relative alla gestione tributi	13,7%						
Servizi ai cittadini	Assistenza al contribuente	15%	18,4%	10.304			420.7	119.6
	Registrazione atti e dichiarazioni	3,4%			6.4 min	6.3 min		
Contra-sto all'e-vasione	Controlli sostanziali IVA e ILDD.	15%	31%	17.416	400.000	365.000	711.2	202.2
	Accertamenti parziali automatizzati ILDD.				180.000	350.000		
	Controlli documentali				1.2 min	(**)		
	Controlli sostanziali registro				100.000	200.000		
	Verifiche soggetti rilevanti dimensioni	0,3%			250	220		
	Verifiche sogg. Volume d'affari inferiore a 50 mld.	2,8%			8.250	8.160		
	Accessi per il controllo degli obblighi fiscali				25.000	(**)		
	Altre attività relative al contrasto all'evasione	3,5%						
Contenzioso	9,4%							

(*) Prodotti innovati non comparabili nelle due annualità.

(**) Prodotti non presenti nel 2000.

Fonte: Convenzione per l'esercizio 2001.

attraverso un processo di aggregazione delle ore di lavoro e delle risorse finanziarie ritenute necessarie in sede di programmazione, e quindi da assegnare (processo di budgeting) ai vari CdC, secondo un processo che sarà analizzato nel paragrafo successivo. Un ulteriore sviluppo del sistema informativo-contabile, grazie alla progressiva disponibilità di una base dati storica sulla correlazione risorse/risultati, dovrebbe portare ad una definizione pressoché automatica delle risorse necessarie a conseguire determinati obiettivi (o, inversamente, degli obiettivi conseguibili date le risorse a disposizione), nell'ipotesi di modalità di produzione e produttività dei fattori costanti o, comunque, note.

7.3 Il sistema di “Controllo di gestione”: le strutture organizzative dedicate, i processi e i ruoli rilevanti

La struttura organizzativa dell’Agenzia delle entrate, come del resto quella di tutta l’amministrazione finanziaria, è articolata, per quanto rilevante ai fini del controllo di gestione, in CdR amministrativa. Questo tipo di suddivisione permette di qualificare ulteriormente la funzione organizzativa svolta e, nel contempo, di evidenziare le relazioni gerarchico-gestionali tra le strutture, in corrispondenza ai differenti livelli di responsabilità. Riguardo al primo aspetto, i centri di responsabilità si diversificano in:

- strutture che indirizzano e coordinano l’attività di altre strutture (per esempio Direzioni centrali, Direzioni regionali e strutture di Staff di primo livello);
- strutture che producono servizi o prodotti che sono indirizzati a soggetti esterni alla pubblica amministrazione (per esempio UL);
- strutture che svolgono funzione “di staff” che hanno il compito di fornire servizi e consulenze di tipo specialistico ad altre strutture interne all’amministrazione finanziaria (per esempio divisioni delle Direzioni centrali e Direzioni regionali).

Ciascun CdR è determinato considerando gli obiettivi che devono essere raggiunti, le risorse necessarie per perseguire tali obiettivi e da ultimo, ma non per l’importanza che assume, le relative responsabilità. Restringsendo l’analisi all’Agenzia delle entrate, la struttura si articola¹³:

- un unico centro di responsabilità amministrativa di primo livello (Agenzia delle entrate);
- centri di responsabilità amministrativa di secondo livello (Direzioni centrali; Uffici di staff al Direttore; Direzioni regionali);
- centri di responsabilità amministrativa di terzo livello (Uffici locali; Centri di servizio; Uffici imposte dirette, Uffici IVA, Uffici del Registro);
- centri di responsabilità amministrativa di quarto livello (reparti dei centri di servizio e reparti degli Uffici Locali di maggiori dimensioni).

Il processo di budget è stato disegnato con l’intento di coinvolgere i primi tre livelli della struttura organizzativa. All’interno di ciascun CdR di primo, secondo e terzo livello (fatta eccezione per le divisioni delle Direzioni centrali nelle quali tale funzione è attribuita ad un soggetto referente), infatti, è individuata una unità cui è attribuita la cura dello sviluppo e del governo del sistema di CdG e, in concomitanza, di facilitare la comunicazione ed il coordinamento tra le strutture di livello gerarchico differente. A seconda del livello, delle esigenze e della dimensione del CdR, quindi, ciascuna di queste unità organizzative di controllo (UC) consiste di un ufficio specificamente adibito al CdG, oppure può essere individuata da referenti nell’ambito di un ufficio che esercita anche altre funzioni.

Tralasciando in questa sede l’architettura del sistema di controllo a livello della complessiva amministrazione ministeriale, le unità organizzative dedicate al CdG all’interno dell’Agenzia delle entrate sono:

13. Il sistema di controllo della gestione, tuttavia, “è tarato” sui tre livelli di responsabilità sui quali monitorare i costi e le performance; Agenzia (1° livello), Direzioni centrali, Uffici di Staff e Direzioni regionali (2° livello) ed Uffici locali (3° livello). Per gli uffici ed i reparti interni alle suddette strutture non vengono formalizzati documenti di budget né reportistica; le risorse da assegnare a quest’ultimi e, quando presenti, gli obiettivi da raggiungere, vengono definiti in base alle risorse ad agli obiettivi assegnati a livello più aggregato alle DC, alle DR ed agli Uffici. In realtà, infatti, l’organigramma dell’amministrazione finanziaria è molto più articolato (sia in merito alle funzioni che alla struttura) e si rimanda, per maggiori approfondimenti in merito, al cap. 1 ed all’appendice del presente volume.

- l'Ufficio di Pianificazione e Controllo (UC1), il cui compito è quello di supportare operativamente il Direttore dell'agenzia;
- gli uffici preposti al CdG nell'ambito delle DC e delle DR che assumono il ruolo di strutture intermedie di coordinamento (UC2);
- gli uffici preposti al controllo di gestione negli Uffici locali (UC3).

Il processo di PeC, naturalmente, non si esaurisce nell'ambito delle strutture specialistiche sopra delineate, ma coinvolge tutte le unità organizzative dell'agenzia nonché, limitatamente allo svolgimento di una funzione di supporto, per lo più di tipo consulenziale, realtà "esterne" come Sogei, Consip ed Aipa, in relazione alle rispettive competenze.

7.4 Le fasi di elaborazione del budget

Il processo che porta alla elaborazione del budget può essere scomposto in due fasi, la prima si sviluppa tra ottobre e dicembre, la seconda a gennaio. Le due fasi sono:

- elaborazione della proposta di budget;
- specificazione del budget.

Si deve sottolineare come la sommatoria degli obiettivi e delle risorse assegnate alle strutture di 3° e 2° livello risultano sostanzialmente costituiti dalla sommatoria degli obiettivi e delle risorse relativi, rispettivamente, alle strutture di 1° e 2° livello.

La prima fase del processo che porta alla predisposizione del budget adotta, come sistema alimentante, i dati di input costituiti dal budget dell'anno in corso, il consuntivo dei primi tre trimestri, il preconsuntivo dell'anno in corso ed il "piano strategico triennale" formulato sulla base del DPEF, dei report strategici relativi all'anno precedente e delle linee guida emanate dal ministro (Atto di indirizzo).

Questa fase iniziale è costituita di vari momenti temporalmente sequenziali che sono:

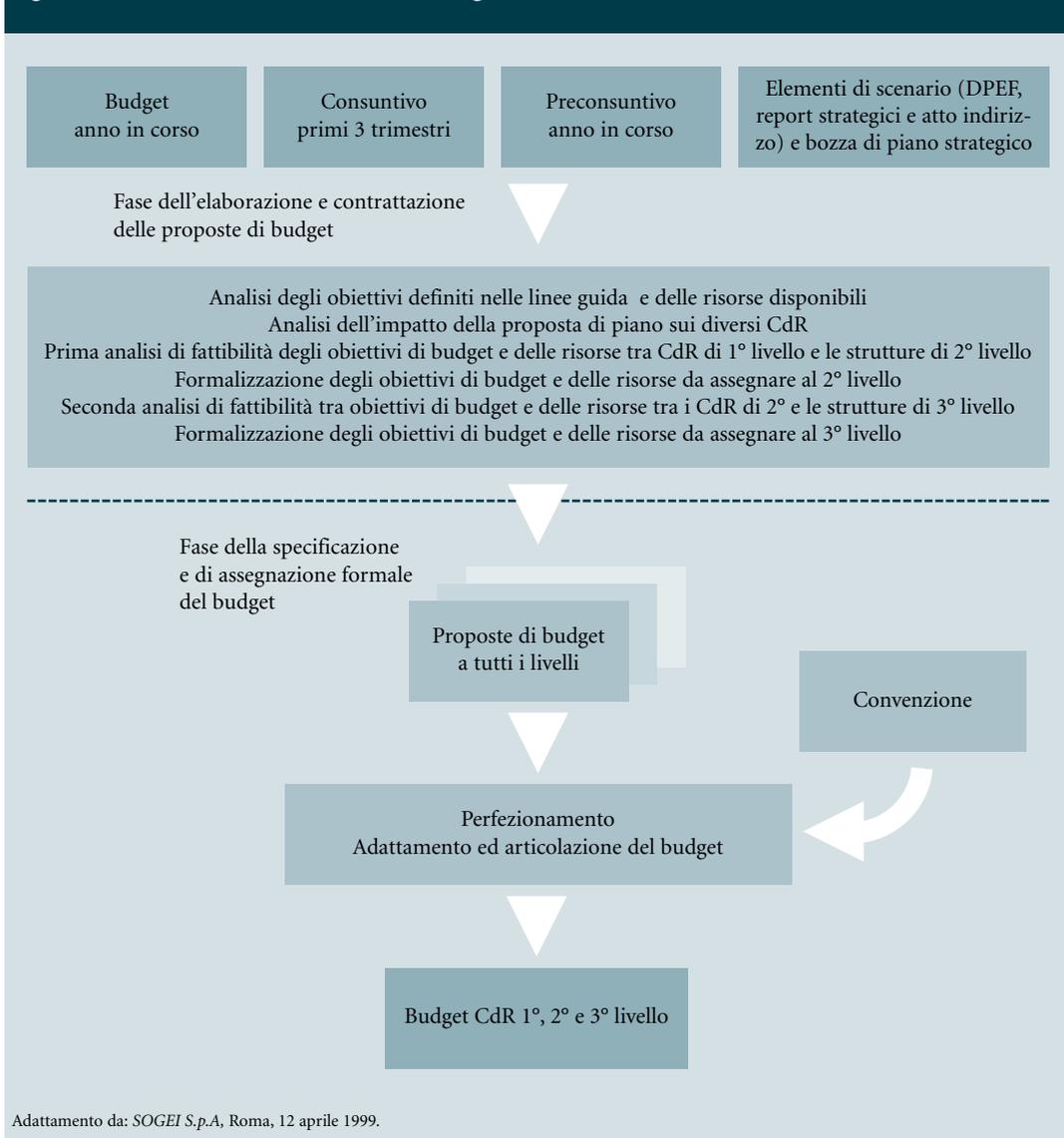
- la definizione, da parte della struttura di primo livello (vertice dell'agenzia), degli indirizzi gestionali e delle risorse assegnate;
- la formulazione delle proposte di programma e la richiesta, anche se indicativa, di risorse necessarie, da parte delle strutture di 2° livello (Direzioni centrali e Direzioni regionali) (delineata alla luce di studi eseguiti sui CdR di livello inferiore).

A queste due prime "sottofasi" del processo, seguono una serie di incontri tra "facilitatori" e responsabili di CdR al fine di esaminare, tra le strutture di vertice di 2° livello e la parte "agenziale" (ufficio per il CdG alle dirette dipendenze del Direttore dell'agenzia), le proposte precedentemente definite, eventualmente compatibilizzarle con le linee guida fissate dall'autorità politica ed infine formalizzarle.

Concludono il processo due ulteriori momenti nei quali:

- i CdR di 2° livello conducono a loro volta delle verifiche-analisi di fattibilità riguardo agli obiettivi ed alle risorse da assegnare alle strutture di 3° livello;

Figura 1 - Le fasi dell'elaborazione del budget



- ciascun vertice di struttura di 2° livello assegna il budget alle strutture di 3° livello.

È molto importante evidenziare che, essendo il nuovo modello di programmazione ancora in una fase di prima introduzione e sperimentazione, per l'anno 2001 non si è avuta una vera e propria negoziazione tra le strutture di diverso livello. Il processo si è basato, più che altro, su verifiche di fattibilità, eseguite sulla base di proposte presentate da CdR, relativamente agli obiettivi ed alle risorse via via da assegnare e vagliate da parte dei CdR di livello ad essi superiore. Il processo per l'assegnazione del budget è stato caratterizzato quindi, come già accennato nel precedente paragrafo, da una marcata "gerarchizzazione" delle decisioni, che sono formalmente deliberate da parte

delle strutture di vertice centrali e periferiche. In particolare, per i CdR di 3° livello, si può parlare più che altro di una ripartizione (*spacchettamento*) del budget di 2° livello. La maggiore familiarità acquisita nei confronti degli aspetti tecnico/informatici del sistema ha consentito, già nello sviluppo delle prime fasi della programmazione relativa al 2002, un maggiore coinvolgimento delle strutture periferiche, che hanno assunto un ruolo maggiormente propositivo, riuscendo a influenzare in modo più evidente l'esito della negoziazione.

Linea di spartiacque tra la prima e la seconda fase del processo di elaborazione del budget è l'emanazione della convenzione. La fase in cui si ha la specificazione del budget, infatti, prevede l'adeguamento degli obiettivi di budget previsti durante la prima fase del processo, agli obiettivi di piano definiti e formalizzati con l'emanazione della convenzione stessa. Il processo si conclude con il perfezionamento, l'adattamento e l'articolazione di un budget direzionale (risorse ed obiettivi) che porta ad un sistema cosiddetto "integrato" di controllo, sistema che sarà approfondito in tutte le sue parti nei successivi paragrafi.

7.5 Il budget direzionale

Il procedimento che porta alla formulazione del budget direzionale può essere definito come l'insieme delle attività che assicurano la fattibilità di ciò che è stato definito in sede di programmazione, questo attraverso la definizione e l'assegnazione degli obiettivi di risultato ai CdR di ogni livello, coerentemente al conferimento a questi ultimi delle risorse necessarie. In questo modo si vuole porre maggiore enfasi sull'incremento del grado di autonomia progettuale dei CdR e su un maggior livello di responsabilizzazione degli attori presenti in essi.

Secondo il modello adottato, il budget direzionale è sviluppato in coerenza con la convenzione ed è realizzato in modo da permettere al responsabile di primo livello il perseguimento di ciò che è stato definito tramite la convenzione stessa. Il budget è "modellato" sugli obiettivi che i responsabili dei CdR di primo livello "negozano" con i CdR di secondo livello che a loro volta "negozano" con quelli di terzo livello, dando vita ad una modalità di "dialogo/contrattazione" che va dall'alto verso il basso e ritorna dal basso verso l'alto (processo di tipo "top-down/bottom-up")¹⁴.

È utile definire gli strumenti, vale a dire gli elementi chiave sui quali si articola il sistema di budget direzionale. Questi sono:

- il sistema di contabilità generale, attraverso la quale si attua la rilevazione dei costi in relazione alle risorse acquisite e utilizzate;
- il sistema di contabilità analitica, attraverso il quale i costi vengono assegnati ai CdC ed alle attività, distintamente in macroprocessi e processi.

Scendendo più nel particolare, è stato importante definire gli elementi attraverso i quali poter definire i sistemi di contabilità generale ed analitica e cioè:

14. Come si accennava nel paragrafo precedente, la capacità di negoziazione dei CdR subordinati sta aumentando di pari passo con lo sviluppo del sistema.

- la mappatura delle attività, organizzata in processi e macroprocessi;
- il piano dei Centri di Costo, cioè la struttura organizzativa sulla quale si vuole monitorare l'attività (principalmente in termini di efficienza ed economicità);
- il Piano dei conti, ove vengono elencate tutte le voci di costo utilizzate per il funzionamento della struttura e per la realizzazione delle attività;
- i dati extracontabili, cioè gli indicatori di risultato, gli indicatori di efficacia, l'anagrafica dei CdR.

Le finalità, invece, che si intendono perseguire con il processo di budgeting direzionale, si possono riassumere principalmente in un monitoraggio degli obiettivi assegnati e dei costi delle attività svolte per l'anno, questo nella verifica del rispetto dei vincoli posti ad ogni livello di responsabilità¹⁵. Gli obiettivi generali del piano vengono disaggregati in una molteplicità di obiettivi secondo tre differenti dimensioni:

- funzionale; dimensione secondo la quale per ogni prodotto/servizio vengono individuati i processi componenti, sulla base dell'insieme dei macroprocessi dell'amministrazione;
- organizzativa; rappresenta la modalità per cui, in base al regolamento organizzativo, il CdR di primo livello (Agenzia), è ripartito in strutture di secondo (Direzione Regionale), terzo (UL) e quarto (singoli reparti di un ufficio) livello di responsabilità;
- temporale; è la dimensione secondo la quale si attua una divisione dell'anno in periodi infrannuali.

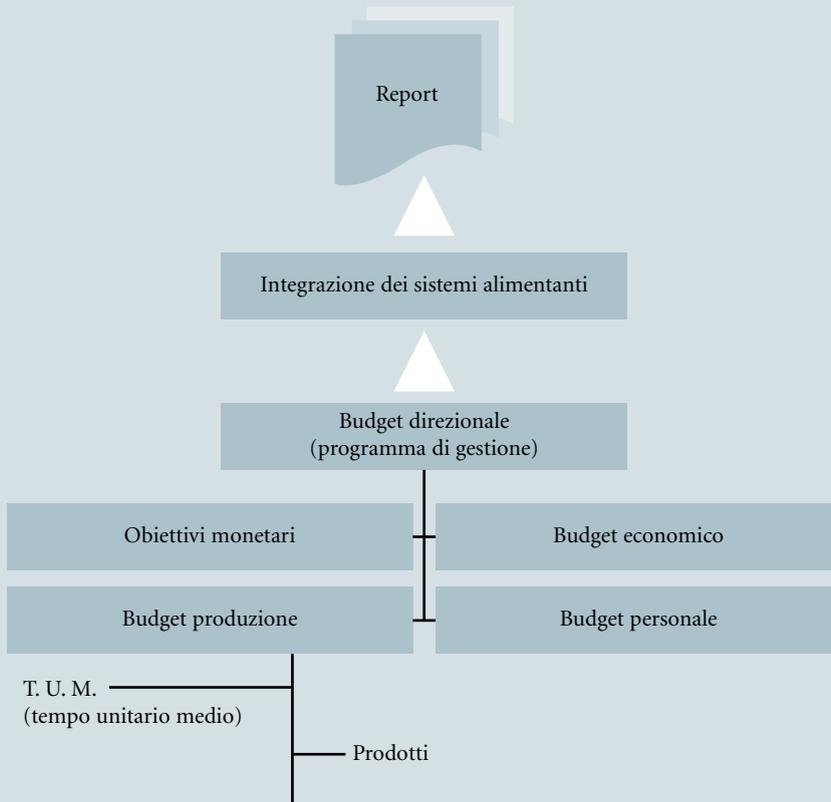
Di seguito è schematizzata la modalità secondo la quale è implementato il processo che porta alla formulazione di un budget direzionale e di ciò che da esso consegue, cioè la produzione di report che permettano un monitoraggio dell'attività e la possibilità di porre in essere eventuali interventi correttivi in corso d'opera.

Esistono, dunque, quattro tipologie di previsioni (o "viste logiche"), che integrate tra loro compongono il sistema integrato di budget. Esse sono:

- obiettivi monetari da raggiungere, attraverso cui vengono quantificate le risorse finanziarie (entrate) da recuperare attraverso le attività di accertamento, controllo e verifica;
- budget economico con il quale, coerentemente con il modello di contabilità analitica fino ad oggi adottata dall'agenzia e sulla base del Piano dei conti, viene strutturata la previsione dei costi "per CdC" e "per destinazioni" (processi e progetti);
- budget del personale, perfezionato attraverso l'utilizzo del sistema di anagrafica dei CdR denominato "Governo dei centri" e l'utilizzo del sistema di assegnazione delle risorse umane sulle destinazioni denominato "Assegnazione delle risorse sui centri". Con il budget del personale si vogliono definire le ore da assegnare in relazione a ciascun intervento specifico (macroprocesso, processo, progetto, servizio). Le risorse umane necessarie sono espresse in percentuale di ore-uomo da impiegare in ciascuna attività in rapporto al monte-ore lavorative a disposizione, questo per ciascuna area di inquadramento contrattuale (A, B, C, Dirigenza);

15. Tale processo è integrato da un sistema di consuntivazione che, attraverso l'utilizzazione di un apposito sistema di report, possa tenere costantemente sotto controllo gli obiettivi di budget ed il loro stato di avanzamento nell'anno.

Figura 2 - Il sistema di budgeting direzionale integrato



Adattamento da: Ministero delle finanze - "Il sistema di PeC direzionale anno 2000".

- budget di produzione con cui, per ogni macroprocesso-processo e per ogni progetto, in rapporto al "Piano delle attività" ed al "Piano degli investimenti", vengono definiti gli obiettivi di risultato espressi in volume di produzione, le risorse umane assegnate e con essi gli indicatori atti a verificarne il livello di raggiungimento. La produzione è espressa in termini di prodotti equivalenti o di prodotti effettivi (nel caso di prodotto principale) ed è valorizzata mediante il ricorso a standard predefiniti che fanno riferimento al valore delle risorse impiegate (ad esempio: costo medio giornaliero delle missioni o delle attività di verifica, di rimborso, di accertamento, etc.).

Per il successo del sistema è di fondamentale importanza la realizzazione di strutture informative che forniscano tempestivamente informazioni corrette, affidabili, adeguate (per quantità e per qualità) e selezionate. Per l'acquisizione dei dati di base che alimentano il processo di PeC, è stata posta particolare attenzione nella costruzione di sistemi integrati, definiti appunto alimentanti, che permettano la rilevazione, la creazione di banche dati e l'elaborazione dei dati immagazzinati in informazioni da utilizzare. Tra le informazioni che "sostengono" il CdG quelle di carattere economico sono a tutt'oggi le prevalenti ma sono

spesso integrate con informazioni di tipo extracontabile: esse, contrariamente alle informazioni di tipo contabile che possono essere raccolte in archivi standard, sono specifiche della singola unità organizzativa che viene di volta in volta analizzata (numero di reclami, tempi medi d'evasione di una pratica etc.). Esistono tuttavia anche altre informazioni extracontabili di natura più generale e che investono più unità organizzative come, ad esempio, il sistema "Risorse per Destinazione" utilizzato per il censimento del personale impiegato sulle attività e di cui si parlerà in modo più approfondito nel paragrafo sul processo di assegnazione del budget dei costi "sulle destinazioni".

L'aggettivo "integrato" assume un peso molto rilevante perché riflette la logica sulla quale si basa il sistema di controllo e il tipo di analisi consentito dalla reportistica: il modello prevede infatti il monitoraggio della relazione tra risorse assegnate e performance ottenute¹⁶. Lo schema di budget integrato è quindi indirizzato verso la realizzazione, il coordinamento e la gestione del rapporto obiettivi/risorse che ciascuna struttura si impegna a conseguire nei confronti della struttura di vertice.

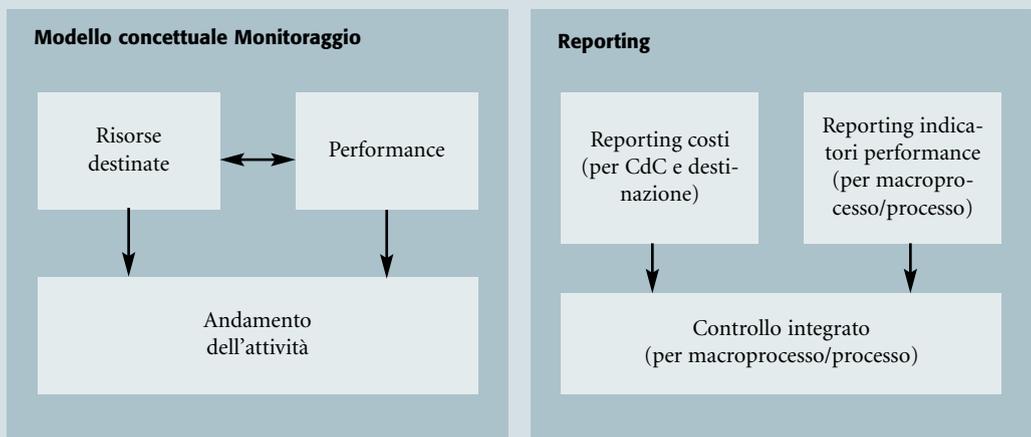
Le quattro "viste logiche" su-esposte che qualificano il budget direzionale integrato ed il programma di gestione possono essere interpretate quindi sia nell'ottica dell'acquisizione dei singoli fattori produttivi e della loro allocazione sui centri di costo, sia nell'ottica gestionale (per processi e macroprocessi), sia nell'ottica di raggiungimento degli obiettivi istituzionali da raggiungere.

Il processo di budgeting, quindi, è stato articolato in modo da racchiudere in sé informazioni e previsioni tanto di natura economica quanto di natura "produttiva". I budget che ne scaturiscono sono dunque qualificati in:

- budget delle risorse umane;
- budget della produzione;

16. Questa logica è alla base dell'impostazione delle varie tipologie di report – analizzate in dettaglio nel cap. 10 – volte rispettivamente all'analisi del grado di perseguimento degli obiettivi di performance, di costo di struttura, di innovazione, di economicità o di gestione.

Figura 3 - Il modello integrato di monitoraggio delle risorse impiegate e delle performance ottenute



Fonte: Ministero delle finanze, 1999.

- budget delle “nature di costo” per CdC¹⁷;
- budget delle ore di capacità (ore-uomo necessarie) prima allocate e poi valorizzate sul singolo macroprocesso/processo (per destinazione).

Nel loro insieme, il budget “per natura di costo” ed il budget “per destinazione” costituiscono il cosiddetto budget economico. In sostanza, il budget delle risorse umane, costituisce il fondamento per l’elaborazione sia del budget di produzione che del budget sulle destinazioni.

Le performance da conseguire, infatti, così come i valori degli indicatori che le misurano, vengono stabilite in stretta relazione con la “vista logica” del budget operativo o di produzione. Più analiticamente, al livello di processo/macrop processo, le performance sono definite attraverso Programmi Direzionali con i quali sono assegnati ai CdR di secondo livello gli obiettivi e gli indirizzi operativi. Questa modalità di programmazione operativa allinea l’attività degli uffici con le strategie e gli obiettivi definiti, appunto, nella convenzione: emerge così l’importanza che assumono i CdR di secondo livello (DC e DR) in merito alla funzione di trasmissione delle informazioni tra strutture di primo e di terzo livello, di partecipazione alla formulazione dei programmi operativi, ma anche di coordinamento delle strutture operative.

Scaturiscono dalle due “viste logiche”, operativa ed economica, le differenti tipologie di report (di dettaglio, di sintesi e di confronto) per ciascun livello di responsabilità gestionale. I diversi report hanno la funzione di monitorare periodicamente i costi sostenuti, i proventi conseguiti ed i risultati in termini di prodotti-servizi erogati¹⁸. Le informazioni che ne derivano si basano, così come emerge anche dallo schema sopra riportato, sia su indicatori economici (voci di costo), sia su indicatori tecnico-fisici (di efficienza, di efficacia e di qualità).

7.6 Il processo di assegnazione del budget economico secondo “le nature” di costo

Prima di affrontare il tema relativo al processo di assegnazione del budget dei costi secondo la natura di questi, è importante fare un breve *excursus* in merito agli strumenti contabili utilizzati dall’amministrazione finanziaria nel periodo di transizione oggetto della presente analisi, rimandando al cap. 9 per maggiori approfondimenti.

È da precisare, infatti, che fino all’esercizio 2000 l’intera amministrazione finanziaria, compreso l’allora Dipartimento delle entrate, ha utilizzato un apposito sistema informativo contabile informatizzato (procedura CO.FI.) per la tenuta della contabilità finanziaria, tuttora in uso, nelle sue impostazioni di base, nel Dipartimento per le politiche fiscali, che opera in regime di contabilità pubblica. Tale procedura è basata sulla rilevazione delle fasi giuridicamente rilevanti per i processi di entrata e di spesa proprie della contabilità pubblica. Le informazioni economiche necessarie all’elaborazione dei budget, in assenza di un sistema di contabilità generale, dovevano essere desunte dalla contabilità finanziaria, attraverso apposite “rettifiche”, tese ad avvicinarla, per quanto possibile, ad una sorta di contabilità economica. La

17. Tale impostazione sembra essere coerente con quanto definito dalla Circolare del Ministero del tesoro n. 32/99, “per ciascun centro di costo... deve essere definito un budget economico che identifichi i costi previsti secondo le voci dell’unito piano dei conti che classifica i costi medesimi secondo la loro natura...” in attuazione dell’art. 10, comma 4, del D.Lgs. 279/97. In realtà, il regime di autonomia contabile di cui gode ha svincolato l’agenzia dal regime contabile pubblicistico.

18. Si evidenzia inoltre in tal modo il nesso tra perseguimento delle finalità e degli obiettivi espressi in convenzione e la conseguente assegnazione della quota incentivante.

principale finalità delle rettifiche consiste nell'individuare la competenza economica delle vicende gestionali, funzionalmente alla elaborazione di un budget dei costi classificati per natura, compatibile con un sistema di CdG¹⁹.

Fino al 31 dicembre 2000 (prima dell'attuale assetto organizzativo e prima che fosse istituita l'agenzia), quindi, la struttura ministeriale si è valsa di una contabilità analitico-monetaria, derivata da quella finanziaria (sistema CO.FI.-C.A.M.) e per quanto possibile solo "raccordata" con la contabilità economica. Prima della "nascita" dell'agenzia perciò, il sistema contabile non possedeva tutti i requisiti che necessitavano per "alimentare" correttamente il processo di formazione del budget.

Il sistema a tendere, reso possibile dal diverso stato giuridico dell'agenzia e la conseguente introduzione della contabilità generale, prospetta l'adozione di sistemi informativi di tipo analitico-monetario²⁰ per centri di costo, garantendo così una adeguata base contabile al processo di formulazione e di gestione del budget. La finalità è quella di poter assegnare con correttezza, e secondo il principio della competenza e dell'inerenza dei costi, le singole voci di costo articolate in ragione dei fattori produttivi e relativamente alle strutture ed alle attività (processi) alle quali esse sono riferite. Il poter disporre di un buon sistema di C.A.M. integrato alla contabilità generale è uno dei pre-requisiti del processo di innovazione dell'amministrazione finanziaria, che raccorda alla volontà di dare un forte impulso all'autonomia ed all'"aziendalizzazione" dell'ente anche l'utilizzo di strumenti contabili adeguati ad implementare un efficace sistema di controllo della gestione. Il nuovo assetto organizzativo attribuisce alla neocostituita agenzia, infatti, un'elevata autonomia operativa ed economica. Coerente a tale disegno è l'adozione di un "sistema di direzione per obiettivi": tutto ciò obbliga a sviluppare strumenti contabili adeguati che permettano, durante la fase di assegnazione del budget economico, una più consapevole attribuzione dei costi e, con essi, una corretta assegnazione delle risorse alle diverse strutture.

Il sistema informativo-contabile, in fase di affinamento e prima applicazione al momento del presente studio (sistema integrato di C.A.M. e CO.GE) si prefigge, infatti, di consentire l'assegnazione delle risorse sulla base della relazione di causalità tra queste ultime, i risultati ottenuti ed il monitoraggio dei costi effettivamente sostenuti. Il sistema di CdG integrato al nuovo sistema di contabilità generale dovrebbe permettere la stesura di budget che riflettano il nesso di causalità tra uso di risorse e risultati conseguiti, oggetto della responsabilizzazione manageriale, consentendo così di abbandonare tecniche di previsioni della spesa secondo una logica "incrementale".

Presupposto tecnico della predisposizione del budget economico, già a partire dall'esercizio 2001, è individuato dal Piano dei conti²¹ adottato dall'agenzia: esso è strutturato in modo da riportare, coerentemente

19. La fase del procedimento di spesa cui far corrispondere la rilevazione del costo sostenuto era generalmente individuata nella *liquidazione*.

20. "Contabilità analitico-monetaria: strumento che destina i costi sulle attività effettuate dalla struttura macroprocesso, processo, progetto". Si veda, a riguardo la parte del volume specificamente dedicata all'illustrazione di quest'argomento.

21. Si veda in proposito il cap. 8.

temente con la contabilità analitico-gestionale dell'agenzia, le voci di costo elencate secondo la loro natura²².

Il Piano dei conti permette, a livello elementare, la classificazione dei costi in funzione della tipologia della risorsa per acquisire la quale è stato sostenuto o si prevede di sostenere il costo stesso, cioè in base alla "natura" della risorsa acquisita. La complessa articolazione e la presenza di successivi livelli di aggregazione configura il piano dei conti quale una banca dati che permette sia di assegnare analiticamente il budget per tipologia di risorsa, sia di porre in essere un'osservazione costante dei costi in relazione alle destinazioni finali (processi e macroprocessi), alle singole unità organizzative ed ai diversi livelli di responsabilità.

Per consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività erogate, l'allora Ministero delle finanze ha adottato, fino a tutto l'esercizio 2000, il sistema di contabilità fondato su rilevazioni analitiche per CdC secondo il modello delineato dal D.Lgs. 279/97. L'articolazione dei CdC, in sostanza, coincide con quella dei CdR: la denominazione mette in luce le differenti dimensioni considerate (la complessiva responsabilità manageriale nel primo caso, l'assorbimento delle risorse nel secondo) e ciò rimane vero anche per la struttura dell'Agenzia delle entrate.

I CdR assumono una valenza di tipo amministrativo-gerarchico, ricalcando la struttura organizzativa dell'agenzia. I CdC sono invece la "vista logica" attraverso la quale si vuole monitorare la responsabilità gestionale, con particolare riferimento alla gestione ed al controllo dei costi, considerando l'intera gamma dei processi e dei macroprocessi che caratterizzano l'attività dell'agenzia (centro di responsabilità amministrativa di primo livello) e delle strutture organizzative di cui essa è composta. Gli attributi caratteristici di un CdC sono:

- la responsabilità univoca;
- la rilevanza, determinata dal valore complessivo delle risorse impiegate e/o dalla criticità delle attività svolte in ordine al conseguimento delle finalità istituzionali.

Poiché l'enfasi è sulla responsabilità, in ogni caso i CdC dovevano poter essere ricondotti alla struttura organizzativa, in modo da identificare univocamente un responsabile. Ciò non toglie che, nell'ambito di uno stesso CdR, a qualsiasi livello della struttura, può essere utile individuare più CdC, ai fini di un più efficace controllo gestionale. In ogni caso, le condizioni necessarie alla corretta individuazione di un CdC sono state individuate nelle seguenti:

- *unicità* del responsabile;
- *effettiva delega* al responsabile di obiettivi e risorse;
- *stabilità* nel tempo: non sono considerati CdC team, unità e gruppi costituiti per svolgere attività non ricorrenti (la "*vista logica*" attraverso la quale monitorare queste ultime è quella *di progetto*, trasversale rispetto ai CdC).

Per evitare un'eccessiva parcellizzazione e proliferazione dei CdC, è stata riconosciuta la possibilità di:

- allocare sul centro la maggior parte dei costi in modo diretto e non mediante ribaltamento;

22. Secondo l'art. 7 del Regolamento di Contabilità dell'agenzia "il piano dei conti è costituito da un elenco di conti di natura patrimoniale, economica e d'ordine articolati in modo da consentire l'analisi dettagliata di tutti i fatti amministrativi dell'agenzia e l'aggregazione di tutti i fatti economici".

- comprendere nell'ambito di ogni centro uno o più processi operativi nella loro interezza (e non soltanto alcune delle fasi/attività che li compongono)²³.

A questo punto, è necessario specificare che le unità organizzative rilevanti ai fini del CdG sono qualificate, a seconda della dimensione funzionale osservata, in “Centri di Costo” e “Centri di Spesa” (d’ora in avanti, per brevità, CdS). Sono considerate CdS le unità organizzative alle quali è assegnato il potere di assumere le decisioni di spesa – e di delegarlo, entro limiti e con modalità definite, alle unità subordinate – e la gestione del relativo procedimento: le grandezze in gioco sono di tipo finanziario. Attraverso il “budget economico” assegnato ai CdS, quindi, è attribuita la facoltà di impiegare una quota-parte delle risorse monetarie a disposizione dell’agenzia. L’attributo “economico”, in questo caso, va inteso nel senso che si riferisce a risorse monetarie e non a grandezze fisiche, quali le ore/uomo. La funzione del “budget economico” è di assegnare la responsabilità dell’acquisizione dei fattori produttivi.

Le unità organizzative sono considerate CdC nel momento in cui ad esse si intendono imputare i costi e monitorare l’utilizzo dei fattori produttivi: in questo caso, le grandezze in gioco sono di tipo economico. Poiché tutte le unità organizzative consumano fattori produttivi per esplicare le funzioni e le attività di competenza, sono sempre suscettibili di essere qualificate CdC²⁴.

La distinzione tra CdC e CdS, quindi, assume significato in relazione alle due responsabilità via via attribuite al medesimo titolare dell’unità organizzativa – quella di acquisizione e quella di utilizzo dei fattori produttivi – cui corrisponde l’analoga distinzione sul piano contabile, ma non delinea alcuna suddivisione né dal punto di vista gerarchico né, tantomeno, in relazione al peso od al “valore” attribuito alle suddette strutture.

Alcune unità organizzative sono responsabili dell’acquisizione di fattori produttivi utilizzati anche in altre unità: in questo caso, ai titolari di queste ultime è attribuita solo la responsabilità di utilizzo e le unità stesse sono considerate, limitatamente a quelle tipologie di fattori, soltanto CdC e non CdS.

In pratica le DR sono, nello stesso tempo, CdC sui quali monitorare il consumo dei fattori produttivi e CdS che devono gestire il processo di spesa (nel caso specifico, relativamente alla quasi totalità delle voci di costo che compaiono sul piano dei conti dell’amministrazione finanziaria) ed assegnare agli UL i budget per alcune voci di spesa. Questi ultimi, relativamente a quelle tipologie di fattori il cui processo di spesa è gestito dalla DR, sono considerate strutture sulle quali si debba solamente monitorare l’assorbimento (misurato in termini di costi) di tali risorse.

Ad esempio, si è deciso assegnare solo a livello centrale (DC del personale) il compito di provvedere alla gestione di procedimenti finanziari di spesa per le retribuzioni fisse e gli oneri previdenziali; anche se in sede di programmazione ed a consuntivo, quindi, il monitoraggio dei costi di competenza e delle relative responsabilità avviene su tutti i CdC che fanno uso della risorsa “personale”, il budget di

23. Le caratteristiche evidenziate sono state desunte da documentazione interna del Ministero delle finanze, in particolare dalle “Linee guida per la definizione dei centri di costo”, Roma, 1999.

24. “I CdC vengono considerati in dottrina la tipologia basilare di CdR. Costituiscono esempi di CdR, oltre ai già citati CdC, i centri di ricavo, i centri di profitto, i centri di investimento ed i centri di progetto. Essi differiscono tra loro in base alla principale dimensione o fattore critico cui è riferita la responsabilità del titolare del centro, sia in termini di parametro-obiettivo che di logica di gestione” - “Manuale operativo per il controllo di gestione” p. 307.

risorse finanziarie necessarie per coprirne le spese viene assegnato esclusivamente alla relativa DC che assume, nel caso specifico, le vesti di CdS unico per le retribuzioni fisse e gli oneri previdenziali.

Un altro esempio può essere costituito dall'assegnazione del budget finanziario relativo alle risorse monetarie da impiegare per la pulizia degli uffici o la vigilanza, od ancora per le attrezzature tecniche. Per questa tipologia di costi è la DR la struttura (CdS) che ha il potere di gestire un budget delle risorse monetarie, e quindi del "potere di spendere". La DR stessa provvede ad autorizzare le spese per le richieste portate dalle strutture ad essa subordinate, e quindi la spesa che per esse si prevede di sostenere. In questo caso, quindi, gli UL sono considerati semplici ripartizioni organizzative sulle quali "distribuire"/monitorare la spesa relativa alle voci su-indicate, nonché, quali CdC, anche unità responsabili dell'utilizzo dei fattori produttivi (e quindi del loro consumo espresso in termini di costo). Agli uffici considerati come CdS, infine, la DR assegna un budget di risorse finanziarie molto limitato e relativo a poche voci di costo, che i medesimi possono autonomamente amministrare senza dovere chiedere alcuna sorta di autorizzazione. Si tratta di spese postali, spese telefoniche, spese per notifica atti, per materiali di consumo e per missioni o straordinari e di una cosiddetta "piccola cassa" con la quale poter effettuare le spese ritenute più urgenti.

Riepilogando, sono CdC tutte le unità organizzative rilevanti per il sistema di PeC e per le quali è individuato un responsabile (sono cioè qualificabili come CdR) sui quali monitorare il consumo di fattori produttivi: l'agenzia (come unico CdC a livello macroaggregato), le DC, le DR e gli Uffici periferici. Ad esse è attribuita una funzione di "previsione di assorbimento di risorse".

Sono anche CdS, invece: la DC Amministrativa, la DC del Personale, la DC Sistemi e Processi, le DR. A queste, alle quali è attribuita la funzione di "autorizzazione a spendere", compete il compito di impiegare direttamente od eventualmente assegnare il budget monetario di specifiche voci di spesa alle strutture sott'ordinate²⁵. Più precisamente, più alta è la posizione dell'unità organizzativa nella scala gerarchica della struttura, maggiore è il grado di autonomia sulla gestione del processo di spesa.

Come già specificato, gli UL operativi sono CdS solamente per ciò che concerne i cosiddetti acquisti di "piccola cassa"²⁶.

Primo passo, quindi, per l'assegnazione delle risorse è stato quello di identificare i CdS, i CdC ed il loro livello di decentramento; questo per definire con precisione:

- a) a quali strutture assegnare il relativo budget (quanto a chi);
- b) le strutture sulle quali monitorare semplicemente il consumo delle risorse.

Di seguito è riportato il documento di budget economico di una DR. Nella parte dello schema che riepiloga l'importo monetario assegnato per ogni voce di conto sottostante a ciascuna famiglia, si trovano i valori di risorse monetarie, attribuite a budget, di cui la struttura

25. I CdS, quindi, in relazione alla loro posizione nella scala gerarchica o alla loro specializzazione funzionale, detengono il potere di decidere autonomamente le modalità migliori per l'acquisto di una gamma più o meno ampia di beni e servizi.

26. È importante ancora sottolineare, tuttavia, come le strutture così qualificate siano in ogni caso suscettibili di controllo dei costi e di produzione di reportistica.

Tabella 2 - Budget di un centro di costo di 2° livello

Denominazione conto	Importo assegnato al relativo livello di responsabilità (CdR)
Famiglia 01 (Beni strumentali - investimenti)	Totale Importo assegnato famiglia 01
Software	0
Spese pluriennali	€
Immobili	0
Manutenzione immobili	0
Attrezzature ed altri beni	€
Hardware	0
Famiglia 02 - Ricavi e proventi	Totale Importo assegnato famiglia 02
Famiglia 03 - Costi di produzione	Totale Importo assegnato famiglia 03
Materiale di consumo	€
.....	
Costi per l'informatica	0
.....	
Consulenze e servizi vari	0
Famiglia 04 - Personale	Totale Importo assegnato famiglia 04
Stipendi	0
Oneri sociali e fiscali	0
Compensi per lavoro straordinario	€
Famiglia 05 - Spese generali	Totale Importo assegnato famiglia 05
Stabili ad uso ufficio	€
Gestione impianti fissi	€
Pulizia uffici, guardiana e vigilanza	€
Illuminazione, forza motrice e riscaldamento	€

Fonte: Agenzia delle entrate.

può disporre e che può autonomamente gestire; si trova il valore zero, invece, riguardo alle voci per i cui costi è la struttura gerarchicamente superiore che gestisce il processo di spesa.

In questo caso, invece, è riportato un esempio di assegnazione del budget, da parte di una DR, alle strutture sotto-ordinate (gli Uffici locali). Si fa notare come, in questo caso, compaiono solamente le voci oggetto di assegnazione.

Come emerge dal budget economico per l'esercizio 2001 dell'Agenzia delle entrate, "(...) nella fase di rilevazione del fabbisogno si è seguita, per quanto possibile, la modalità di costruzione bottom-up attraverso la ricognizione delle necessità economiche di competenza 2001 per singola struttura di vertice e per singolo conto di contabilità gestionale. Il primo momento di costruzione ha, quindi, comportato la richiesta alle DR di stime di fabbisogno per singole voci di costo.

Tabella 3 - Prospetto di suddivisione del budget di 2° livello alle strutture dipendenti

Ufficio	Mat. di consumo	Spese postali ordinarie	Spese postali invio comunicazioni	Spese telefono	Spese notifica atti	Compensi lavoro straordinario	Missioni
Ufficio Locale 1	€	€	€	€	€	€	€
Ufficio Locale 2	€	€	€	€	€	€	€
Ufficio Locale 3	€	€	€	€	€	€	€
.....	€	€	€	€	€	€	€
.....	€	€	€	€	€	€	€
Ufficio Locale n	€	€	€	€	€	€	€

Fonte: Direzione Regionale delle entrate del Lazio.

Ogni DR ha così evidenziato la propria proposta di budget attraverso la ricognizione delle esigenze economiche per il funzionamento delle strutture da essa dipendenti²⁷.

Tale documento è articolato in distinte cartelle di assegnazione, per ciascuna delle DC, delle DR, degli Uffici di staff ed infine per gli uffici del Direttore dell'agenzia. L'aggregazione delle tabelle di assegnazione determina il budget dell'agenzia, consolidato alle strutture di primo livello: ciò permette di avere una visione complessiva della destinazione delle risorse disponibili in relazione ai costi di esercizio. Il "Budget economico" contiene, inoltre, una sezione introduttiva dove vengono illustrati i criteri adottati per assegnare le risorse finanziarie alle strutture Centrali e Regionali, di seguito brevemente illustrati.

Il processo di assegnazione delle risorse tiene conto delle richieste/previsioni manifestate dalle singole strutture dell'agenzia, consolidate poi a livello di DC o di DR relativamente ad ogni specifica voce di costo di propria competenza. I criteri secondo i quali tali richieste vengono analizzate, valutate, ed in caso accolte, sono stabiliti sulla base di parametri quali il personale di cui una struttura può avvalersi, oppure le attività programmate in convenzione. Talvolta, e secondo le esigenze, vengono anche presi in considerazione parametri più specifici quali, ad esempio, il numero delle comunicazioni che si presume vengano inviate ai contribuenti, il numero delle missioni in base al programma annuale delle verifiche, il numero delle attività formative per il personale ed il numero di uffici da attivare in base al piano di attivazione degli UL.

Come già chiarito, per assicurare in fase di budgeting una corretta assegnazione delle risorse "a cascata" ed un corretto monitoraggio di queste, si è resa indispensabile un'articolazione delle strutture organizzative aventi la facoltà di gestire autonomamente determinate voci di costo. Tuttavia è da puntualizzare che, ai fini della analisi dei costi, che trova il suo punto di approdo nella produzione delle varie tipologie di report direzionali, i CdC dei quali si vuole controllare l'efficienza sono costituiti esclusivamente da strutture di primo e di secondo livello. La struttura del controllo integrato, inteso secondo la "vista logica" attraverso la quale sono assegnate le risorse economiche, è impostata (così come accennato in precedenza)²⁸ considerando le DC e quelle Regio-

27. Cfr. il paragrafo introduttivo del *Budget economico per l'esercizio 2001* dell'Agenzia delle entrate.

28. Cfr. nota n. 14.

nali come destinatarie del budget per tutta o quasi la totalità dei conti gestionali. Per quanto riguarda gli UL, il budget è assegnato limitatamente alle seguenti voci di costo, per le quali gli uffici gestiscono anche la spesa:

- materiali di consumo;
- spese postali ordinarie e per invio comunicazioni;
- spese telefoniche;
- spese per notifiche atti;
- compensi per lavoro straordinario;
- missioni.

In definitiva, al momento della stesura di tale “lavoro”, non viene redatto un vero e proprio budget economico per le strutture di 3° livello, ma vengono soltanto enucleate e suddivise alcune delle voci dei budget delle strutture di livello sovra-ordinato. I rimanenti costi di competenza economica degli uffici trovano accoglienza in maniera aggregata ed insuddivisa all’interno del budget delle DR o Centrali.

Naturalmente, le modalità ed i criteri secondo i quali sono assegnate le risorse alle DC ed alle DR, tengono conto, per quanto possibile, delle rispettive articolazioni, delle strutture da esse dipendenti e delle loro relative esigenze. Riguardo alle cinque principali categorie di conti (“famiglie” secondo la terminologia in uso presso l’amministrazione) nelle quali sono classificati i costi ed i proventi della gestione, l’assegnazione del budget economico per il 2001 ha seguito differenti criteri.

Per la famiglia “*Beni strumentali*” il budget è assegnato alle singole strutture di vertice centrali competenti: tali DC sono investite, in qualità di centri di spesa, della facoltà di autorizzare, per gli acquisti, il pagamento dei corrispettivi alle controparti. Per alcune “spese componenti” dei progetti “Attivazione degli UL” e “Attivazione dell’agenzia” tuttavia l’assegnazione delle stesse voci di spesa è stata estesa anche alle DR²⁹. La “Direzione Centrale Sistemi e Processi e la “Direzione Amministrativa” (insieme alle singole strutture interessate dal progetto) hanno in questo caso solamente il compito di monitorare l’avanzamento tecnico/economico dei diversi progetti rispettivamente, per la componente “informatica” e per la componente “approvvigionamenti”.

La previsione relativa alla famiglia “*Ricavi e proventi*” riguarda³⁰:

- il recupero di spese per notifica atti di accertamento a carico del contribuente, quantificato, su base regionale, in ragione del numero di atti previsti e degli importi stabiliti con decreto del Ministro delle finanze;
- i servizi resi agli enti gestori delle manifestazioni a premio, sulla base dei relativi oneri sostenuti per il personale impegnato nell’attività di vigilanza.

Relativamente alla famiglia “*Costi di produzione*”, i criteri di assegnazione delle voci di spesa sono formulati:

- in base alle necessità manifestate dalle diverse strutture di vertice per le attrezzature tecniche;
- in funzione delle richieste formulate dalle strutture di vertice opportunamente rettificata in base al personale in carico, per i costi relativi ai materiali di consumo;

29. Il programma di attivazione degli Uffici locali nel corso dell’anno prevede l’apertura di 110 uffici, con un investimento complessivo di 240,6 miliardi di lire.

30. Si tratta, solo in questo caso, di un budget che si riferisce alle entrate monetarie.

- le spese postali ordinarie ed alle spese postali per invio comunicazioni sono quantificate, rispettivamente, in base al un costo pro-capite ed alla numerosità del personale a carico per le prime ed in base al programma dei controlli documentali da realizzare entro l'anno per le seconde;
- le spese telefoniche sono definite tenendo conto delle richieste fatte dalle strutture di vertice e normalizzate in base al personale a carico, per la componente di funzionamento degli uffici ed in base alle previsioni formulate dalla Direzione Centrale Gestione Tributi, per la componente di funzionamento dei centri di assistenza telefonica;
- il budget relativo alle spese per l'informatica è quantificato a seguito della verifica delle richieste sottoposte alla Direzione Centrale Sistemi e Processi da parte delle strutture di volta in volta interessate;
- infine, l'importo relativo alle spese di notifica è determinato sulla base del numero degli atti di accertamento (II.DD., IVA e Registro) e del numero di questionari e di inviti a comparire notificati nel corso dell'esercizio precedente (anno 2000).

Le previsioni ed i criteri di assegnazione inerenti la famiglia "Personale" riguarda:

- stipendi, oneri sociali, fiscali, altri compensi per indennità ed arretrati, valorizzati in base al numero dei dipendenti;
- straordinari, quantificati in base agli obiettivi assegnati all'agenzia confrontando il personale previsto per ciascuna struttura e quello effettivo;
- i costi per la formazione sono stati determinati in base alle previsioni della Direzione Centrale del Personale ed accentrati, per la gestione, alla stessa Direzione.

Infine, relativamente alla famiglia "Spese generali" i costi sono stati valorizzati secondo le necessità formulate dalle strutture di vertice in relazione ai contratti (per servizi di pulizia, di vigilanza, di mensa o per utenze varie) in essere o da rinnovare per gli uffici esistenti ed a quelli da stipulare in funzione della creazione dei nuovi uffici.

Il documento con cui è formalizzato il budget è strutturato, sia per le DC che per le DR, alla stregua di un'elencazione di voci di conto in cui sono riportati i relativi importi a disposizione, come nell'esempio riportato nella tabella 2.

Il budget è assegnato, da parte della DR alle strutture dipendenti (UL operativi) sulla base delle determinazioni e dei criteri di seguito riportati³¹.

Il budget dei materiali di consumo e delle spese postali ordinarie, è stato suddiviso fra i vari uffici in base al personale in dotazione agli stessi, mentre le spese postali per invio comunicazioni è stato ripartito in base al numero di controlli documentali assegnati in sede di programma 2001.

Il budget per le spese telefoniche è stato assegnato in relazione al personale presente negli uffici ed alla popolazione dei comuni di loro competenza mentre, per le spese di notifica atti, sono stati considerati il numero di atti notificati dai singoli uffici nel 2000. La quota di budget attribuita alla DR relativamente ai "Compensi per lavoro straordinario"

31. Per gli UL e le strutture periferiche si consulti la tabella 3.

da suddividere fra i vari uffici operativi è stato definito, per un 40% in base all'organico teorico (dati desunti da elaborazioni fatte dall'Ufficio amministrazione del personale) degli stessi e per un 60% in base al totale delle risorse dedicate (secondo il programma 2001) all'area operativa "Contrasto all'evasione" (dati desunti dalla procedura "Sistema di Programmazione e Consuntivazione della Produzione")³².

Infine, in merito al budget relativo alle "Missioni", esso è stato suddiviso in base ai seguenti elementi:

- 50% tenendo conto delle risorse assegnate, secondo la programmazione 2001, ai processi "Verifiche" ed "Accessi";
- 10% in base alle risorse totali devolute al macroprocesso "Contrasto all'evasione";
- 30% in base all'ampiezza del territorio di competenza dei singoli uffici;
- per il rimanente 10%, considerando il personale in servizio presso l'ufficio alla data del 2 gennaio 2001.

È importante sottolineare che, perlomeno relativamente alle elaborazioni preventive prodotte fino all'esercizio 2001, per ciascun CdR/CdC i costi di competenza non sono stati determinati utilizzando un criterio prettamente economico, ma tramite la rettifica di rilevazioni originariamente impostate ai fini della contabilità finanziaria, ottenute mediante i sistemi contabili (contabilità finanziaria "rettificata") utilizzati, del tipo CO.FI.-C.A.M.³³. Di qui la difficoltà di assegnare in maniera pienamente affidabile, in relazione alle diverse tipologie di attività e di processo, il budget relativo ai costi di competenza economica di un determinato periodo.

32. Al fine di consentire che le prestazioni di lavoro straordinario costituiscano una leva di gestione ai fini del raggiungimento degli obiettivi operativi, queste sono programmate, attraverso piani operativi, coerentemente agli obiettivi ed ai risultati che si intendono realizzare: i relativi risultati saranno poi suscettibili di rilevazioni di cui al sistema PeC.

33. Elaborata sulla base di quanto indicato dal piano dei conti inerente il sistema di contabilità analitica delineato dal D.Lgs. 279/97.

34. Per ciò che concerne l'analisi del processo e le metodologie che portano all'assegnazione di un budget relativo ai progetti, essa sarà scritta nel paragrafo ad essa dedicata.

7.7 Il processo di assegnazione del budget economico sulle destinazioni (macroprocessi/processi)

L'assegnazione del budget ai CdC, relativamente ai processi ad alle attività per lo svolgimento delle quali partecipa uno o più centri, si basa su criteri ed una metodologia differente. Si tratta in questo caso di monitorare l'attività di unità organizzative il cui output è misurabile in unità fisiche. L'operato del responsabile del centro è misurato con riferimento al rispetto di determinati costi, definiti in base a degli standard, attraverso cui misurare anche l'efficienza della gestione. Il processo di assegnazione del budget sulle destinazioni, come si vedrà in modo più specifico in seguito, è costruito sulla base di ipotesi di volumi di produzione programmati e quindi valorizzati a costi standard. In questo caso è di fondamentale importanza definire le modalità sulle cui basi configurare, in linea con le attività determinate nelle aree d'intervento presenti nella convenzione:

- i costi per macroprocesso (si tratta dei soli macroprocessi diretti elaborati in piena congruenza con le attività istituzionali e con il piano strategico dell'agenzia);
- i costi per processo;
- i costi per progetto³⁴;

- i costi per attività.

La dimensione del budget “per destinazione”, che coesiste con quella “per natura”, racchiude in sé due aspetti: l’uno si riferisce alle attività che costituiscono i processi/macroprocessi, ed i servizi complementari³⁵; l’altro “investe” i progetti. Naturalmente, le suddette dimensioni sono state individuate rispettando sia i contenuti dell’atto di indirizzo stilato dal ministro sia tenendo conto dell’articolazione e della missione dell’agenzia stessa. Nell’ambito di assegnazione del budget economico secondo la destinazione delle risorse si avranno, allora, tre modalità di attribuzione dei costi (o meglio, delle risorse che li generano) alle relative strutture (CdR)³⁶:

- CdR che partecipano solo ad attività non progettuali;
- CdR che partecipano anche ad iniziative progettuali;
- la terza possibilità è quella che vede un budget assegnato ad un responsabile di progetto che però non governa un CdR.

Per l’amministrazione finanziaria la componente di costo prevalente è costituita dal personale (costi per la retribuzione fissa, per gli straordinari, per le indennità, per le missioni e via dicendo); si tratta di costi per lo più invariati nel tempo rispetto a variazioni del volume delle attività e che costituiscono circa il 70-75% dei costi sostenuti dalla Agenzia delle entrate. Conoscere, quindi, le ore-uomo (e quindi il costo) impiegate nella esecuzione di ciascuna delle attività consente, in maniera abbastanza attendibile, di conoscere una rilevante quota parte di risorse da impiegare per le attività sviluppate da ciascun CdC, e quindi di poter assegnare loro un budget economico definito “per destinazione”, in ipotesi di relativa costanza dei volumi di produzione e della produttività del lavoro. Qualora quest’ultima condizione non fosse verificata, data la scarsa variabilità della tipologia di costo considerato, si avrebbero fenomeni di sotto o sovra-assorbimento, riflessi da variazioni nel livello di efficienza.

Alla base di questa relativa incongruenza, è la semplificazione derivante dall’assumere, da un lato, una relazione di tipo parametrico tra ore/uomo e volume di produzione (T.U.M. - prodotto equivalente); dall’altro, che il monte ore totale sia definito dal n° di dipendenti in servizio presso una struttura. Il sistema fornisce elaborazioni coerenti solo se gli obiettivi espressi in convenzione sono determinati “rispettando” sia il TUM standard sia le dotazioni di personale effettive.

Del resto, una delle ricadute positive dell’implementazione del sistema di PeC è stata proprio quella di “censire” il personale, creando un sistema capace di aggiornare continuamente la situazione.

Per poter imputare correttamente sui CdC il costo del lavoro e le risorse umane necessarie allo svolgimento delle attività delle quali si compongono i macroprocessi/processi, è stato indispensabile avviare, infatti, a partire dal 2000, un censimento ed un archivio del personale.

Con la sotto-procedura “Governo dei Centri di Responsabilità e fornitura dati dal Tesoro” (avviata a partire dal 1999, sviluppata nel corso del 2000 ed a regime nel 2001) è stato implementato un sistema informatizzato “che consente una gestione uniforme dei CdR, delle rispettive sedi di ubicazione e dei dipendenti impiegati attraverso:

35. Le prestazioni d’opera complementari sono costituiti da tutte quelle prestazioni eseguite verso “clienti” esterni.

36. Si ricordi, in merito, la definizione di CdR data in infra, par. 3: “Le strutture organizzative dedicate, i processi e i ruoli rilevanti per il sistema di PeC”.

- la creazione dell'anagrafe dei CdR;
- la corretta assegnazione di ciascun dipendente al CdR di effettivo utilizzo³⁷.

In questo modo si è potuto associare ciascun dipendente al CdR presso il quale presta la propria attività lavorativa e, con esso, il relativo costo che va a ripercuotersi sulla struttura o sull'attività (processo o macroprocesso) cui tale dipendente partecipa.

Poiché, tuttavia, le mansioni cui un dipendente può essere assegnato possono investire anche due o più attività, è stato attivato un archivio "di anagrafica" delle strutture e delle competenze secondo il quale le risorse umane espresse in ore-uomo, vengono assegnate in base alla destinazione per la quale esse debbano essere impiegate per il raggiungimento gli obiettivi espressi dalla convenzione. La sotto-procedura utilizzata per questo scopo e secondo la quale sono state attribuite alle "destinazioni (e quindi alle diverse attività rappresentate come macroprocessi e come processi) le ore effettivamente lavorate" (attraverso l'assegnazione della "quota partecipazione" di ogni singolo impiegato/dirigente su ciascun CdC) è denominata "Assegnazione delle risorse". Le ore assegnate secondo questa procedura sono state poi valorizzate in base al costo standard relativo alla quota fissa di retribuzione del personale. Il sistema di integrazione di queste due sotto-procedure costituisce quello che all'interno dell'agenzia chiamano sistema "Risorse per destinazione"³⁸.

Per poter assegnare correttamente un budget per attività che crei una corrispondenza e, soprattutto, una coerenza tra gli obiettivi assegnati alle singole unità organizzative e le relative risorse è risultato indispensabile, oltre che il definire un sistema di risorse per destinazione per il personale, anche il poter ripartire i costi indiretti, i costi comuni, le quote di ammortamento degli immobili ed i costi relativi alle strutture di staff tra le diverse attività, processi e macroprocessi. Ora, il fatto che fino ad oggi non sia "decollata" una vera e propria contabilità analitica per CdC, ha sicuramente portato ad alcune distorsioni, specialmente per quanto riguarda la ripartizione dei costi comuni/indiretti e quelli relativi ai centri di produzione indiretta sui processi e sulle attività di cui si intende controllare la spesa. Per far fronte a questo "inconveniente", nel 2000 è stato scelto di adottare un "Costo orario standard di dipartimento", unico per l'intero Dipartimento delle entrate: attraverso questo meccanismo sono state valorizzate, sia a budget che a consuntivo, le ore allocate su ogni processo ed attività. Per il 2001, in attesa del pieno sviluppo di sistemi contabili adeguati, è stato utilizzato lo stesso criterio anche per l'agenzia.

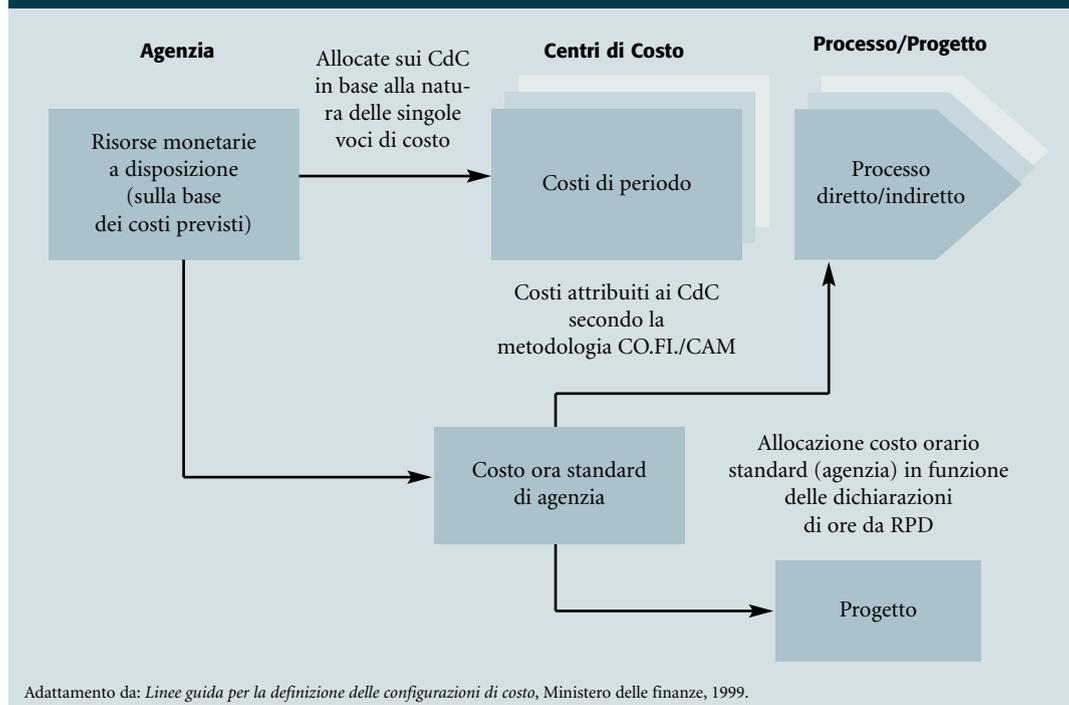
Lo schema logico sottostante sintetizza la modalità con cui sono determinate le varie configurazioni di costo e come queste sono utilizzate per la determinazione del budget "per natura" e "per destinazione".

Come emerge dallo schema, i costi di periodo, suddivisi per natura del costo, vengono ripartiti sui vari CdC; la ripartizione, tuttavia, sconta le limitazioni peculiari in precedenza accennate (in merito alla competenza economica ed alla ripartizione dei costi indiretti e di quelli comuni) scaturite dall'utilizzo dello strumento contabile della CO.FI-C.A.M.

37. Progetto PeC Ministero delle finanze – Governo dei centri di responsabilità – anno 1999.

38. Tramite questo sistema si è potuto creare una correlazione tra la "vista" operativa e quella direzionale del sistema PeC. Si ha infatti uno scambio tra le due "dimensioni" in merito alle informazioni riguardanti le ore-uomo di cui ciascun CdC può disporre: queste informazioni costituiscono il riferimento attraverso il quale si assegnano le risorse per l'articolazione del budget della produzione.

Figura 4 - Modalità di definizione delle configurazioni di costo



Suddividendo la sommatoria di tutti i costi diretti, dei costi indiretti e dei costi comuni³⁹ consolidati per agenzia per le ore-uomo totali di cui può disporre l'agenzia stessa, consente di ottenere un *costo pieno di produzione standard*, applicabile alle ore-uomo allocate tramite il processo di assegnazione delle "Risorse per destinazione" sui processi e sui progetti. In definitiva, il valore del budget, assegnato per destinazione, scaturisce da una moltiplicazione delle ore allocate sul singolo processo/progetto per la valorizzazione di queste definita attraverso il costo orario standard. Si tratta ad evidenza di un sistema di ripartizione a base unica, dove la base di ripartizione è data dalle ore/uomo. La modalità secondo la quale, nell'anno 2000 (si ricordi che l'agenzia non era ancora attivata; ci si riferisce in questo caso, dunque, a valori espressi ancora in lire e solamente per la "vecchia" struttura dipartimentale), è stato calcolato il costo orario standard di dipartimento⁴⁰, segue il seguente algoritmo:

Budget economico del Dipartimento (da Direttiva): £. 7.567.356.459.000	
<hr/>	= 128.843 £/ora
Ore totali previste del Dipartimento (da Direttiva): £. 58.733.000	

Fonte: SOGEL-Consiel

39. Sono costi diretti quelli connessi a risorse per le quali l'output delle attività varia in relazione alla quantità di risorse impiegata, sono costi indiretti tutti quelli per i quali non è possibile stabilire tale relazione. I costi comuni, infine, sono quelli non direttamente riconducibili all'attività di alcun specifico CdC, ma che si riferiscono all'intera amministrazione (ad es. le tasse o le imposte).

40. I dati in questione si riferiscono all'anno 2000.

Riepilogando, si può dire che coesistono, in sostanza, due budget: uno per natura e centri di responsabilità ed uno per destinazione. Se si volesse “parificare” i due budget con riferimento all’oggetto CdC, le due previsioni coinciderebbero solo nell’ipotesi che il costo standard pieno espresso sulla base delle ore/uomo fosse identico in tutti i centri e, quindi, coincidente con quello complessivo di agenzia.

Insieme all’assegnazione, ai vari CdC, dei costi classificati secondo la loro natura, quindi, nella fase di assegnazione del budget economico vengono prese in considerazione anche le risorse umane, espresse in ore disponibili (e di conseguenza in unità di conto) di cui ogni CdC può disporre, e sulla base delle quali sono definiti anche i budget della produzione. È questo il passaggio logico (con cui si tiene conto anche delle condizioni di funzionamento dell’agenzia) attraverso cui il sistema PeC direzionale fornisce le informazioni necessarie affinché possano essere sviluppati, a livello più analitico, i budget operativi. In questo modo è possibile creare un rapporto di correlazione tra le due strutture di budget, rapporto con cui si possano collegare i dati utili per alimentare il sistema operativo di PeC.

Lo schema seguente sintetizza i “passaggi logici” e le relazioni sulle quali è fondato il processo per l’elaborazione di un budget integrato (economico e di produzione) e che porta alla definizione di un sistema di controllo sia direzionale che operativo.

È da precisare che lo schema illustra e sintetizza un processo che, ad oggi, è orfano di una banca dati e di un sistema di contabilità analitico-gestionale che non ha reso possibile l’implementazione di una fase di fondamentale importanza: quella che dovrebbe permettere, proprio in virtù della tecnica contabile del “costo pieno” sino ad oggi utilizzata, di determinare, in modo analitico e secondo un criterio di “competenza economica”, per ogni CdC (DC, DR ed UL) il rispettivo costo orario attraverso un corretto sistema di allocazione e ribaltamento dei costi sui centri.

Ricapitolando, quindi, l’iter parte da una ripartizione sulle unità organizzative delle risorse monetarie assegnate in sede di bilancio annuale di previsione all’agenzia (UPB suddivisa in tre capitoli di spesa). Tale ripartizione è realizzata sulla base di una classificazione delle voci di costo secondo la natura di queste ultime. Al fine di omogeneizzare le due dimensioni presenti, quella finanziaria e quella economica, nella fase di implementazione del sistema osservata nel presente studio, sono stati utilizzati criteri di rettifica “economica” tali da permettere di stabilire un nesso tra il sistema CO.FI., all’epoca ancora operante, e la necessaria definizione di un budget dei costi per natura (per ogni CdC) che rispondesse ad un criterio quanto più possibile, appunto, “economico”. Si è adottata, cioè, la soluzione di utilizzare un sistema di “contabilità finanziaria estesa”, in attesa di poter disporre di un sistema informativo contabile capace di generare ed elaborare in maniera integrata informazioni di contabilità generale ed analitica. Poiché non è possibile “trasformare” integralmente dati finanziari in dati economici, per quanto sofisticati siano gli accorgimenti adottati allo scopo, il processo di retti-

Figura 5 - Il processo logico per l'elaborazione del budget

ELABORAZIONI DECENTRATE SUI RESPONSABILI DELLE UNITA' ORGANIZZATIVE

Censimento risorse per CdR

Standard
(assenteismo, malattia, etc...)

Budget Risorse disponibili
(costi al primo livello)

Budget Ore disponibili

Obiettivi di produzione

Budget di produzione
(processo/progetto)

**ELABORAZIONI ACCENTRATE
SUL GRUPPO DI LAVORO DI AGENZIA**

Identif. progetti

Budget progetti
(fasi/attività)

Convenzione

Allocazione budget
economico sui CdC

Budget economico
(costi al primo livello)

Budget costo ora per CdC

Adattamento da: *Linee guida per il controllo di gestione*, Ministero delle finanze, Roma, 1999.

fica si arresta quando non si riescono a distribuire analiticamente e con precisione i “costi” così ottenuti sulle rispettive destinazioni, cioè sui processi e sulle attività. In conseguenza, risultava quasi impossibile determinare un costo orario per singolo CdC e formulare sulla base di esso il budget. Non restava che adottare un costo standard orario di dipartimento (perlomeno sino all’anno 2000), dividendo il totale dei costi di competenza per il totale delle ore lavorate. Tale soluzione, oltre a non risolvere alla base il problema della rettifica dei dati originariamente finanziari, ha sicuramente portato alterazioni, sia relativamente ad una corretta attribuzione analitica delle risorse e dei relativi costi ai vari centri, che alla conseguente valutazione dell’efficienza dell’azione amministrativa⁴¹. Esso, inoltre, equiparando tutti i processi produttivi, poco si presta a rilevare le risorse effettivamente assorbite, quale che sia l’oggetto o dimensione presa in considerazione (CdC, tipologia di attività o prodotto/servizio ottenuto).

41. Già nel corso del 2001 è stato sviluppato ed è entrato in fase di applicazione un sistema di rilevazione dei costi e di assegnazione delle risorse più analitico: si consulti in merito il capitolo sulla contabilità.

L'adozione di strumenti contabili adeguati a "supportare" questa importante fase del processo consentirà, ad esempio, una volta a regime, una più efficiente gestione delle scorte di magazzino, un'affidabile allocazione dei costi sui CdC, od ancora la corretta ripartizione (ribalamento) dei costi relativi ai centri di produzione indiretta (ad esempio; staff) su quelli di produzione diretta. Il fine è quello di riuscire a definire un "costo orario standard di centro" attraverso il quale "valorizzare", in sede di assegnazione del budget, le ore-uomo destinate ai processi ed ai progetti. Si tratta, ad evidenza, ancora di una semplificazione, consistente nella finzione che tutti gli altri costi siano equiproporzionali all'assorbimento del fattore prevalente (il lavoro).

A partire dal 2001, si è iniziato ad introdurre un sistema gestionale integrato (sistema Enterprise Resource Planning) costituito di vari moduli contabili (pacchetti applicativi di cui si parlerà in maniera più esaustiva nella sezione relativa ai sistemi contabili) in cui l'aggiornamento dati confluisce in un'unica banca dati centralizzata, strutturata in modo da poter essere consultata dagli operatori in base al loro livello gerarchico (modalità intera o ridotta)⁴². A regime, tale sistema prevede un'articolazione contabile in aggregati definiti a livello di "famiglie", di "nature" e di "conti", in modo da disporre di un'adeguata banca dati per ciascun centro di costo, cui attingere per determinare il budget da assegnare in relazione alla natura ed alla destinazione dei costi che si presume si debbano sostenere.

In particolare, l'adozione di nuovi moduli informatizzati quali "Oracle Financial Analyzer" e "Human Resource" permetterà, attraverso le loro caratteristiche intrinseche di integrazione con gli altri prodotti E.R.P.-Oracle Application già in uso, di disporre di un sistema informativo sufficientemente completo e capace di supportare tutte le funzioni di PeC, in modo da facilitare lo sviluppo di efficaci soluzioni organizzative e di processo. La definizione puntuale di tutti gli elementi di misura ed il loro monitoraggio costante, resi possibili dalla nuova base informativa, permetteranno così di rappresentare attendibilmente lo "stato" (economico e di produzione) della gestione, alimentando in maniera affidabile il processo di budgeting. La realizzazione di tali strumenti a supporto del processo di budgeting (economico e tecnico-fisico) dell'agenzia permetterà di ottenere vantaggi in ordine alle seguenti attività:

- predisposizione di dati di preconsuntivo;
- caricamento dei dati di budget e la generazione delle versioni successive del budget stesso;
- consolidamento dei dati;
- gestione delle revisioni di budget in corso d'esercizio.

A regime il sottosistema di contabilità analitica, grazie all'utilizzo dei nuovi strumenti, renderà possibile calcolare il costo medio unitario del prodotto erogato dai centri di produzione finale (UL) e determinare il relativo costo standard di CdC. In questo modo, il processo che porta alla definizione del budget secondo la destinazione delle risorse impiegate e del budget di produzione godrà di una maggiore integrazione delle due viste logiche e di una maggiore attendibilità dei dati fisici e di costo elementari.

42. Cfr. cap. 8, par. 3.2.

7.8 Il processo di budgeting della produzione

Il budget della produzione è determinato secondo l'ipotesi di saturazione al 100% della capacità produttiva disponibile: ciò significa che, per ogni centro di costo, le risorse disponibili, espresse in ore-uomo, saranno sempre uguali alla sommatoria delle ore "destinate" a budget sul centro stesso. Il documento di budget contiene la previsione annuale:

- delle quantità di prodotto che si ritiene di poter realizzare con le risorse attuali;
- delle quantità di ore da destinare alle varie tipologie di macroprocessi/processi (destinazioni).

Il presupposto informativo in base al quale la dirigenza di primo livello contratta con la controparte ministeriale gli obiettivi di produzione da perseguire, quindi, è fondamentalmente basato sull'analisi dei volumi "storici" della produzione, dei correlati indicatori di produttività e sulla stima delle ore/uomo disponibili nel periodo. Ad esempio, per l'esercizio 2001 il monte ore totale prevedibilmente disponibile (numero massimo di ore lavorabili) è stato calcolato essere pari a circa 56.000.000, cifra ottenuta moltiplicando il numero delle unità lavorative (37.700) in forza all'agenzia per 1.485, cioè il totale di ore che può prestare la singola unità lavorativa su base annua, considerati il lavoro straordinario, le festività, le ferie, le assenze per malattia e per gli altri motivi. Il monte ore così determinato viene poi ripartito tra i singoli progetti e tra le attività che compongono i processi, in relazione agli interventi specifici e alla quantità di servizi e di prodotti da erogare, determinati secondo gli obiettivi generali espressi nella convenzione⁴³.

Il processo di assegnazione degli obiettivi di produzione, dunque, si sviluppa parallelamente alla quantificazione delle ore-lavoro di cui l'agenzia può disporre. Sono queste le risorse che vengono "distribuite" tra i settori d'intervento considerati nel piano delle attività della convenzione. Le strutture di primo livello assegnano successivamente, ma sempre sulla base del complesso processo top-down/bottom-up sopra delineato, alle strutture ad esse subordinate le ore-uomo necessarie per la piena realizzazione degli obiettivi di produzione⁴⁴.

La puntuale rilevazione, da parte dei CdR di primo livello, delle risorse umane (inquadrate per area di appartenenza) presenti nelle strutture di secondo e di terzo livello, della loro modalità d'impiego e da un'analisi "storica" della produzione inerente le attività per le quali esse prestano la loro opera, è il punto di partenza del procedimento di assegnazione del budget della produzione. Dall'analisi a consuntivo della relazione risorse/risultati ha quindi origine la fase di "dialogo" tra CdR di differente livello, che conduce all'assegnazione formale delle risorse cui poter disporre per il raggiungimento degli obiettivi di produzione⁴⁵. Si tiene naturalmente conto anche delle differenze nelle condizioni operative che possono sussistere tra le strutture periferiche e delle differenti condizioni ambientali, quali ad esempio la tipologia e numerosità delle attività economiche presenti nei rispettivi ambiti territoriali.

43. Nella convenzione, infatti, sono descritti "...gli interventi specifici in cui si concentra l'attività dell'agenzia...composti all'interno di settori/aree di intervento individuati nel rispetto dell'articolazione dei processi dell'agenzia" e per le quali "...vengono indicati i volumi di produzione previsti, la percentuale di impiego delle risorse umane necessarie rispetto alla dotazione complessiva dell'agenzia ed il costo previsto per il complesso degli interventi specifici presenti all'interno di ciascuna area". Cfr. *(Convenzione per l'esercizio 2001*. Ad esempio, riguardo all'anno di attività 2001 si è scelto di rafforzare principalmente le iniziative appartenenti all'area del contrasto all'evasione, incrementando la dimensione quantitativa dell'attività e l'efficacia attesa, rispettando nel contempo il "principio di centralità del contribuente"; a tal fine, a fronte di una quantità di risorse umane complessive disponibile minore rispetto a quella del precedente anno è previsto un incremento di impegno, per l'attività in questione, di oltre 200.000 ore.

44. Agli obiettivi di produzione è connesso il raggiungimento dei risultati validi ai fini del conseguimento della quota incentivante.

45. Data la rilevanza ai fini dell'attuazione delle scelte operate, la verifiche di fattibilità sono avviate sia a livello del Dipartimento delle politiche fiscali che di Agenzia delle entrate e sono realizzate attraverso analisi di dati storici forniti a tal fine dalle DR. Si evidenzia ribadisce e si rafforza, ancora una volta, l'im-

La metodologia adottata per assegnare alle strutture operative il budget della produzione è stata quella di tenere conto di “standard operativi”, utilizzando cioè tecniche di misurazione dei tempi assorbiti dai prodotti scaturiti da ognuna delle attività lavorative. Si tratta in definitiva della determinazione del “Tempo Unitario Medio” (TUM) che la lavorazione di ciascuna unità di prodotto/servizio assorbe (o dovrebbe assorbire) rispetto al totale delle ore destinate ad un determinato processo o ad una determinata attività. Esistono tuttavia alcuni casi in cui non è prevista la definizione di un tempo unitario medio:

- prodotti che manifestano una notevole variabilità per quanto riguarda la quantità di risorse assorbite;
- attività definite “sperimentali”;
- prodotti per i quali è essenziale ai fini gestionali conoscere soltanto i volumi realizzati.

Per ogni processo viene individuato un prodotto rappresentativo, detto anche “prodotto equivalente”, che costituisce l’unità di misura del volume di produzione del processo stesso. Si tratta del prodotto di maggiore rilevanza in rapporto alle risorse assorbite e/o al peso che esso assume ai fini gestionali. Tutti gli altri prodotti vengono rapportati ad esso, considerando le risorse assorbite, mediante definiti “fattori di equivalenza”: è così possibile esprimere tutta la produzione in termini di “prodotto equivalente”. Esso è identificato nella codificazione della “griglia dei processi e dei prodotti”, per ogni processo, dal codice identificativo “00”. Ad ogni prodotto equivalente è associato un tempo unitario medio espresso in ore ed in frazioni di ore. Sono state definite anche le “attività non standardizzate”. Esse sono costituite da tutte quelle attività per le quali non è definita a priori una precisa quantità da produrre, oppure da quelle per le quali non è definito un “tempo standard” di assorbimento di risorse umane per unità di prodotto.

Vi è infine da notare che tutti i prodotti caratterizzati da un volume di produzione poco rilevante e da un limitato assorbimento di risorse sono raggruppati, sia in fase di preventivo che in fase di consuntivazione, sotto l’unico aggregato residuale denominato “altri componenti”, identificato dal numero di codice “80”.

Con la prevista entrata a regime, a partire dal budget per l’anno 2002, della nuova piattaforma informatica Oracle/OFA, la previsione del numero di ore necessarie al conseguimento dell’obiettivo sarà effettuato automaticamente, previa l’individuazione del volume di produzione da realizzare ed associando a questo il rispettivo “monte ore” necessario per la realizzazione, quest’ultimo determinato dalla moltiplicazione dei prodotti per il rispettivo TUM.

A partire dalle elaborazioni sviluppate nel 2001, è stato deciso di affiancare alla metodologia del prodotto equivalente una “vista logica” attraverso la quale monitorare, almeno a consuntivo, lo specifico assorbimento di capacità operativa (sempre espressa in ore-uomo) da parte di ciascun prodotto. In questo modo si disporrà per ciascuna linea produttiva di informazioni analitiche sul rapporto risorse/volume di produzione, che potranno essere utilizzate per l’e-

portante ruolo svolto dai centri di responsabilità di secondo livello.

laborazione di indicatori di produttività globali o riferiti ai singoli fattori impiegati.

Di seguito è riportato un estratto dalla “Griglia dei processi e dei prodotti” riferita all’anno 2001. Il primo prodotto elencato per ogni processo è il componente principale o prodotto equivalente.

Tabella 4 - Estratto da griglia dei prodotti e dei processi

Codice	Processo	Prodotto	Rilevazione	Tempo (min.)	Fatt. di equiv.	Struttura (1)
E01200	Liquidazione tributi settore registro	Dichiarazione di successione liquidate equivalenti	Auto	30		UL-REG
E01201		Dichiarazione di successione liquidate con ausilio di procedura automatizzata	Auto	30	1.00	CDS
E01202		Atti liquidati con imposta principale	Auto	20	0.67	UL-REG
E01203		Iscrizioni a campione memoria	Man.	10	0.33	UL-REG
E01204		Articoli iscritti a campione di memoria definiti	Man.	60	2.00	UL-REG
E01205		Note di trascrizione automatizzate	Auto	20	0.67	UL-REG
E01206		Contratti di locazione pluriennale controllati	Man.	50	1.67	UL-REG
E01207		Avvisi di liquidazione redatti e notificati	Man.	20	0.67	UL-REG
E01400	Rimborsi	Rimborsi equivalenti	Auto	150		DR-UL-II.DD.-CDS-IVA-REG
E01402		Rimborsi modd. 740, 750 e 760 emessi con procedura automatizzata	Auto	60	0.40	CDS
E01403		Rimborsi mod. 740 manuali	Man.	90	0.60	CDS
E01407		Decreti di liquidazione rimborsi emessi	Man.	70	0.47	DR
E01408		Ordinativi di pagamento rimborsi emessi	Man.	10	0.07	DR
E01410		Rimborsi IVA da dichiarazione erogati dall’ufficio	Auto	150	1.00	UL-IVA
E01415		Rimborsi IVA da interessi	Auto	36	0.24	UL-IVA
E01424		Rimborsi settore registro	Man.	180	1.20	UL

(1) CDS: Centri di Servizio; UL: Uffici locali; CDS: Centri di Servizio; REG: Uffici del Registro; DR: Direzioni Regionali; IVA: Uffici IVA.

 : PRODOTTO EQUIVALENTE.

Fonte: Agenzia delle entrate, “Griglia dei processi e dei prodotti”.

Nel sistema il costo standard unitario è definito in relazione al fattore principale, il lavoro: il budget totale della produzione, quindi, si ottiene moltiplicando (la moltiplicazione acquista in realtà il significato di una valorizzazione) il n° di ore-uomo necessarie per il raggiungimento degli obiettivi di produzione prefissati per il costo standard di centro. Naturalmente, il valore così ottenuto, dovrà coincidere con quello che scaturisce calcolando il budget secondo un'ottica "parallela"; considerando cioè la tipologia dei prodotti da realizzare. Si tratta, in quest'ultimo caso, del budget determinato considerando la sommatoria del valore delle risorse assorbite nella realizzazione dei prodotti "principali" (n° prodotti moltiplicato per il TUM di ciascuno, valorizzato al costo unitario standard di agenzia), cui va aggiunto il valore dell'assorbimento di risorse delle attività per le quali non è stata adottata alcuna standardizzazione nella tempistica (attività non standardizzate od attività virtuali)⁴⁶.

La verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati non può basarsi pertanto sul confronto con uno standard, ma è effettuata tramite indicatori di risultato (principalmente indicatori di volume e di efficienza/produttività) oppure, qualora non sia possibile esprimere un obiettivo in termini misurabili, attraverso la definizione di un giudizio incentrato su elementi qualitativi e sullo stato di avanzamento/realizzazione delle singole attività o progetti⁴⁷.

Le DR assolvono ad un ruolo fondamentale nella distribuzione delle risorse umane, espresse in ore-uomo, su ogni processo. La procedura è implementata tenendo in considerazione la consistenza del personale in servizio per qualifica ed il conseguente numero massimo di ore lavorabili a disposizione di ogni struttura periferica. Il risultato è l'assegnazione di un *monte ore* ad ogni processo/attività: i criteri di assegnazione riflettono i risultati dell'analisi storica del numero di ore effettivamente lavorate, del numero di ore dedicate a ciascuna attività e di una estrapolazione scaturita da consuntivazioni quali/quantitative dell'attività realizzata durante l'anno precedente. La procedura non si esaurisce al livello delle DR, ma prevede anche che ogni responsabile di centro verifichi la "mappatura" delle risorse allocate sotto la sua diretta responsabilità, secondo l'articolazione logica (oggi autoalimentante) del censimento e dell'aggiornamento dell'anagrafica della procedura "Governo dei Centri di Responsabilità".

La classificazione del personale è attuata seguendo lo schema di seguito riportato.

Le DR (l'intera agenzia se si vuole considerare un'ottica di aggregazione più elevata) definiscono, attraverso la formalizzazione di un "Piano operativo", gli obiettivi di produzione da conseguire. Gli obiettivi di produzione presenti nel Piano Operativo sono definiti in relazione i diversi settori di intervento nei quali le attività vengono esplicitate e per ogni processo attraverso il quale si svolge l'operato delle strutture agenziali. In concomitanza viene elaborata anche un'altra tipologia di documenti: gli "Indirizzi di programmazione", ove sono formalizzate le linee guida dirette a supportare l'operato delle strutture, sia dal punto di vista della ricerca di una maggiore efficacia nell'a-

46. In merito si consulti la tabella n. 6. Tuttavia, l'argomento in questione è trattato in maniera più esaustiva nel capitolo inerente la consuntivazione delle performance.

47. Per approfondimenti in merito al sistema degli indicatori si consulti la sezione sulla valutazione della performance gestionale.

Tabella 5 - Griglia per l'inquadramento contrattuale delle risorse umane a disposizione

Tipologia di contratto- Area di inquadramento	Full-time	Part-time (2)	Totale
A1	(1)		
A2			
B1			
.....			(3)

Fonte: *Raccolta linee guida elementi sistema CdG* – Ministero delle finanze, anno 2000.

(1) Le risorse vanno intese come numero di “teste” e non di “monte ore equivalente”.

(2) Ricadono nel part-time e fattispecie contrattuali di volta in volta previste come tali.

(3) Il numero di teste totale è quello che è stato censito dall’anagrafica delle procedure “Governo dei Centri di Responsabilità”.

zione amministrativa, sia per agevolare l’incremento di efficienza operativa negli uffici. Si tratta ad evidenza dell’esplicitazione di aspetti qualitativi, organizzativi e di processo strettamente complementari alla definizione in termini quantitativi di risorse ed obiettivi espressa nel Piano Operativo.

Ad esempio, prendendo in considerazione l’attività “contrasto all’evasione”, il Piano Operativo dell’agenzia per l’anno 2001, ha destinato le seguenti risorse al perseguimento di ciascuno degli obiettivi operativi indicati:

- 7.260.000 ore per l’esecuzione di 440.000 controlli sostanziali II.DD. IVA ed IRAP equivalenti;
- 360.000 ore per l’esecuzione di 180.000 accertamenti parziali automatizzati equivalenti;
- 700.000 ore per l’esecuzione di 100.000 controlli sostanziali registro equivalenti;
- 720.000 ore per l’esecuzione di 1.200.000 controlli documentali.

Relativamente all’attività di “verifica” il documento assegna rispettivamente:

- 180.000 ore per l’esecuzione di 250 verifiche equivalenti su soggetti di grandi dimensioni;
- 270.000 ore per l’esecuzione di 750 verifiche equivalenti su soggetti con volume d’affari compreso tra 10 e 50 miliardi;
- 1.200.000 ore per l’esecuzione di 7.500 verifiche equivalenti su soggetti con volume d’affari inferiore a 10 miliardi;
- 150.00 ore per l’esecuzione di 25.000 accessi brevi per il controllo degli obblighi fiscali.

Per lo svolgimento, infine, delle “altre attività” inerenti il contrasto all’evasione, sono state destinate complessivamente 1.900.000 ore.

Si riporta inoltre di seguito, a titolo esemplificativo, il budget di produzione assegnato ad una DR per l’esercizio 2001.

Tabella 6 - Sintesi del budget di produzione assegnato alla Direzione Regionale dell'Abruzzo per l'esercizio 2001

Attività	Numero prodotti	Risorse umane Ore/Persona
Verifiche a soggetti di rilevanti dimensioni	8	5.760
Verifiche su soggetti con volume d'affari compreso tra 10 e 50 mld.	21	7.560
Verifiche su soggetti con volume d'affari inferiore a 10 mld.	224	35.840
Controlli sostanziali II.DD., IVA ed IRAP	13.936	229.944
Controlli sostanziali Registro	3.132	21.924
Accessi per il controllo degli obblighi fiscali	757	4.542
Accertamenti parziali automatizzati II.DD.	3.774	7.548
Controlli documentali (*)	28.410	17.046
Controlli di fine liquidazione	57.000	19.000
Funzioni strumentali all'attività di controllo (*)	28.000	
Rimborsi tassa CC.GG. iscrizione registro imprese	2.100	2.100
Rimborsi	18.360	45.900

Fonte: Agenzia delle entrate.

(*) Esempi di attività non standardizzate o virtuali.

7.9 Il budget dei progetti

Caratteristica principale dei progetti è essere tesi al perseguimento di miglioramenti strutturali e/o di funzionamento delle strutture in essi impegnate. Il progetto è "...la vista logica attraverso cui si intende monitorare il costo di specifiche attività aventi durata definita nel tempo e non necessariamente limitate ad un unico esercizio dal punto di vista contabile"⁴⁸. Il progetto, quindi, è una modalità organizzativa, tendenzialmente di innovazione operativa e di coordinamento, caratterizzata dai seguenti requisiti:

- unicità del responsabile e dell'anagrafica di progetto;
- durata definita e tempi di realizzazione;
- definizione delle aree di impatto;
- definizione degli obiettivi e degli indicatori di prestazione;
- identificazione dei benefici attesi e delle modalità di misurazione di tali benefici;
- assegnazione di un budget.

Relativamente all'assegnazione del budget, e del conseguente controllo dei costi, i progetti possono essere distinti in due tipologie: progetti che impiegano prevalentemente risorse esprimibili in ore-uomo (in questo caso la caratteristica rilevante è quella dell'innovazione) e progetti per i quali devono essere impiegati prevalentemente beni e servizi specifici acquisiti all'esterno (l'aspetto rilevante è quello del rinnovo delle strumentazioni tecnologiche). In entrambi i casi, la definizione dei profili finanziari è condizionata dallo stanziamento definito in convenzione per le spese di investimento. Relativamente, invece, alle strutture e processi che contribuiscono alle iniziative progettuali, si può operare un'ulteriore distinzione, a seconda che ci si trovi di fronte:

- ad attività indirizzate ad una particolare struttura/processo. Si parla in questo caso di progetti specifici;

48. "Raccolta linee guida elementi sistema CdG", Ministero delle finanze, 1999.

- ad attività indirizzate a più strutture/processi. Si parla allora di progetti trasversali.

Nel caso di progetti che utilizzano prevalentemente risorse umane, il processo che porta all'assegnazione del budget è modellato sulla base della procedura di assegnazione delle risorse per destinazione, così come avviene per i processi e per i macroprocessi. Le risorse umane disponibili, suddivise per area di inquadramento, vengono assegnate ai singoli progetti ed ai relativi sottoprogetti⁴⁹. Per quanto riguarda i progetti di innovazione tecnologica, il budget è assegnato sulla base del costo previsto relativamente alla natura della risorsa da acquisire (ad esempio: acquisti software, hardware, consulenze). L'iter parte da una specifica richiesta, operata dalle strutture di secondo livello nei confronti delle strutture di livello subordinato, delle previsioni di investimento in relazione a specifici bisogni di beni strumentali. A seguito di analisi delle esigenze e di verifiche di fattibilità vengono poi assegnate le risorse per natura di conto gestionale e per centro di costo. Il processo di assegnazione è stato supportato, fino al 2001, dall'utilizzo della procedura CO.FI./C.A.M., attraverso la quale vengono rilevati gli impegni e le liquidazioni specifiche di progetto.

Tuttavia, per entrambi i casi viene stabilito anche un budget di attività e di scadenze-obiettivo, con il quale vengono specificati le finalità perseguite ed i tempi entro i quali portare a termine i singoli obiettivi proposti. Anche per i progetti, punto di partenza del processo di budgeting sono gli obiettivi generali enunciati dalla convenzione; secondo l'allegato "Piano degli investimenti", infatti, per ognuno degli otto progetti previsti per l'anno 2001 sono definiti i risultati attesi, le risorse da impiegare e le relative scadenze. Di seguito è riportata una parte del prospetto riassuntivo del piano degli investimenti, dove sono evidenziati i parametri appena enunciati:

49. Ad esempio, secondo quanto espresso in convenzione, il progetto "Avvio dell'Agenzia delle entrate" è costituito dai seguenti sottoprogetti:

- sistemi di contabilità ed acquisti;
- sistemi di pianificazione e controllo;
- sistemi di gestione del personale;
- potenziamento delle infrastrutture;
- razionalizzazione delle infrastrutture in uso alle DC;
- introduzione sistemi di qualità (ISO 9000);
- portale dell'agenzia ed evoluzione della rete intranet.

Tabella 7 - Prospetto riassuntivo del piano degli investimenti: estratto da convenzione per l'esercizio 2001

Obiettivo generale	Completare l'attivazione degli uffici locali dell'agenzia		
<i>Progetto 1</i>	Scadenza	Risultati attesi	Risorse finanziarie assorbite
Attivazione degli Uffici delle entrate dell'agenzia	2002	Attivazione di 110 UL a completamento della riorganizzazione degli uffici periferici dell'agenzia	256.6 mld.
Obiettivo generale	Consentire l'avvio dell'Agenzia delle entrate		
<i>Progetto 2</i>	Scadenza	Risultati attesi	Risorse finanziarie assorbite
Avvio dell'Agenzia delle entrate	2001	Realizzazione di sistemi gestionali dell'agenzia, miglioramento strumenti controllo di gestione, adeguamento locali destinati alle sedi delle DC ed avvio dei sistemi di comunicazione	117.1 mld.

8.1 Premessa

L'analisi dei sistemi direzionali non può prescindere dallo studio approfondito delle caratteristiche salienti del sistema informativo come supporto al sistema di programmazione e controllo (d'ora in poi, per brevità, PeC) dell'Agenzia delle entrate. La migrazione verso sistemi più evoluti, diversi quindi rispetto al ministero, sta compiendo solo ora i primi timidi passi. Gran parte dei sistemi che andremo ad illustrare appartengono e descrivono la realtà dell'intero ministero ed, al momento, costituiscono l'ossatura informatica dell'Agenzia delle entrate.

L'ottica utilizzata per analizzare i sistemi informativi è da considerarsi "particolare": ci interessa, infatti, affrontare l'argomento solo per gli aspetti strumentali allo sviluppo della funzione di PeC. È doveroso sottolineare però, che il rapporto tra i due sistemi è di tipo osmotico: lo sviluppo in anni recenti delle tecnologie informatiche ha aperto possibilità enormi alle evoluzioni dei sistemi di programmazione, di controllo, di decisione e di valutazione.

D'altro canto, sono le stesse esigenze (sempre crescenti) di corretta pianificazione e programmazione ad indirizzare l'utilizzo e l'elaborazione delle informazioni rilevanti verso i terreni più fertili dei sistemi di supporto alle decisioni e verso una logica di coinvolgimento più attivo da parte degli utenti dei sistemi stessi. Il responsabile di un Centro di responsabilità (d'ora in poi, per brevità, CdR) interagisce con il sistema, potendo decidere quali forme debbano assumere le informazioni rilevanti per i suoi processi decisionali. Questo non significa l'abbandono di un consolidato sistema di reporting: al contrario, rende possibile il verificarsi di situazioni di conoscenza integrative rispetto al sistema di base.

Il forte investimento in tecnologie informatiche effettuato dal Ministero delle finanze negli ultimi anni ha creato le indispensabili premesse per l'elaborazione di un'architettura del sistema, coerente e funzionale. È appena il caso di accennare alle evidenti difficoltà in cui si dibattono le amministrazioni pubbliche, laddove si creano sistemi di PeC concettualmente solidi, ma inutilizzabili dai dirigenti per i ritardi e le approssimazioni dei dati contenuti nei sistemi alimentanti.

Nel paragrafo 2.3 sono sintetizzate le valutazioni più aggiornate rispetto allo stato dell'arte delle amministrazioni centrali rispetto alla dotazione dei sistemi informativi, in seguito al riordino del sistema dei controlli definito dal D.Lgs. 286/99. Il quadro che emerge, in buona sintesi, mette in luce due aspetti fondamentali: la sostanziale considerazione del Ministero delle finanze in una posizione di eccellenza e l'importanza attribuita ai sistemi informativi. Un ultimo aspetto che vale la pena anticipare è quello relativo al basilare collegamento tra i sistemi informativi e quelli contabili, di programmazione e controllo e di valutazione: l'ottica di "servizio" del sistema informativo è fortemente sottolineata.

La trattazione degli argomenti, infine, è da riferirsi ad un arco di tempo recente, che ha visto enormi cambiamenti negli assetti strutturali; primo fra tutti la creazione di agenzie che modificano la struttura dipartimentale al fine di creare assetti più flessibili. Da ciò discende che le architetture fondamentali del sistema informativo dovrebbero evolversi rapidamente. Il punto di partenza dell'agenzia è quindi da considerarsi di buon livello: attualmente l'impegno è orientato alla costruzione di una base dati propria e nel nuovo sistema di contabilità analitica. I nuovi sviluppi, cui velocemente accenneremo, costituiscono le nuove basi su cui poggerà il futuro sistema di PeC, le cui risultanze possiamo solo immaginare, ma non descrivere.

Un altro elemento importante è rappresentato dal rapporto formale (convenzione) vigente tra Agenzia delle entrate e Ministero delle finanze. Il controllo dei risultati attesi dal Ministro per l'esercizio 2001, puntualmente definiti in questa prima convenzione, esige una strutturazione ed affidabilità dei dati assolute: va da sé che una non corretta elaborazione dei dati di attività minerebbe alla base i successivi momenti di controllo e valutazione dei risultati raggiunti. Il controllo della gestione diventa, in questa nuova ottica, ancora più determinante: servirà anche al monitoraggio per la verifica del rispetto formale e sostanziale degli impegni assunti dall'agenzia (definiti nella convenzione).

La rilevazione dei dati, la successiva elaborazione e il sistema di reporting diventano elementi fondamentali per il governo complessivo dell'agenzia in quanto:

- permettono il controllo della gestione da dirigenti di II livello, che trimestralmente provvedono ad esaminare i risultati della gestione ri-orientandola, se necessario;
- permettono di realizzare il processo di valutazione dei dirigenti, *in primis*, e del restante personale. I contratti collettivi di lavoro e il sistema incentivante (v. art. 13 convenzione e, più dettagliatamente, l'allegato 2.) richiedono una sponda affidabile per le interrelazioni con i percorsi di carriera dei dirigenti e per l'attribuzione degli incentivi a tutto il personale;
- permettono di valutare le azioni complessive dell'agenzia, con particolare riguardo al rispetto formale e sostanziale degli obiettivi stabiliti dal ministero ed enunciati nella convenzione di esercizio.

Il sistema informativo diventa, quindi, punto nodale rispetto al patto di fiducia tra l'istituzione (ministero) ed una sua "costola" (agenzia)¹.

Gran parte degli aspetti relativi al sistema informativo sono contenuti anche nella Convenzione 2001 che indica, insieme all'obiettivo di svolgere un'analisi approfondita delle conoscenze informatiche presenti nelle strutture, in modo da orientare correttamente la strategia relativa agli acquisti e all'ammodernamento delle attrezzature e dei programmi informatici, anche l'obiettivo di supportare l'attività di accertamento ed approfondire la conoscenza degli aspetti connessi all'"Area controllo".

Nell'Art.15 della convenzione sono affrontati gli aspetti formali riguardanti le tecnologie informatiche; in tale articolo è sancito che:

1. il Dipartimento per le politiche fiscali favorisce lo sviluppo delle capacità di gestione delle risorse informatiche da parte dell'agenzia e rende disponibili le proprie competenze professionali per l'efficace attuazione del processo di riallocazione delle funzioni di IT;
2. l'agenzia collabora attivamente con il dipartimento, in particolare:
 - "...adeguando i propri piani di sviluppo agli standard definiti dal dipartimento per l'omogeneità della programmazione informatica;
 - comunicando tempestivamente al dipartimento tutte le informazioni necessarie alla redazione del piano triennale da sottoporre all'Autorità per l'informatica nella pubblica amministrazione (AIPA);
 - realizzando un efficace monitoraggio sull'attuazione dei propri progetti informatici;
 - strutturando idonei programmi per l'adeguamento quali-quantitativo delle risorse umane per lo sviluppo interno delle capacità di governo del settore informatico".

In buona sostanza, l'introduzione di soluzioni tecnologiche innovative non può prescindere dall'assumere precisi impegni in relazione alle caratteristiche di modularità, operabilità e sicurezza che i sistemi devono possedere². Per quanto riguarda il controllo di gestione, infine, è importante segnalare l'impegno per la rilevazione, via terminale, dei dati inerenti il personale e delle attività svolte dagli uffici nel corso dell'anno di riferimento, in modo da consentire il monitoraggio, da parte delle strutture centrali dell'agenzia, della situazione degli uffici periferici e favorire interventi per sanare eventuali situazioni critiche.

8.2 I sistemi informativi: lineamenti generali

8.2.1 Un primo inquadramento

Una panoramica sui sistemi informativi aziendali abbraccia sostanzialmente un arco di tempo che va dalla fine degli anni '50 fino ai giorni nostri. Non è questa la sede adatta per approfondire l'argomento, che gode, tra l'altro, di una vasta e completa letteratura. Ci limiteremo

1. Il sistema informativo assume una valenza decisiva in quanto servirà a testare la tenuta dei rapporti tra le due parti.

2. Analizzando invece, relativamente all'anno 2002, le principali attività da mettere in campo al fine di raggiungere gli obiettivi direzionali, esse spaziano dalla definizione dei processi e meccanismi operativi all'acquisizione in rete delle attività, dal perfezionamento dei profili del contribuente ad una acquisizione rigorosa e tempestiva dei risultati raggiunti dalle unità operative.

quindi ad una visione ristretta dell'argomento, riproponendo le varie fasi di sviluppo delle tecnologie informatiche sotto una particolare angolatura: l'utilizzo da parte del corpo dirigenziale delle informazioni per la gestione ed il controllo.

Una prima definizione di sistema informativo aziendale mette in evidenza gli elementi costituenti: "il sistema informativo aziendale è un sistema di compiti, strumenti e risorse che raccoglie, elabora, controlla, genera e conserva dati e informazioni che mediante una serie di flussi raggiungono gli utenti" (G. Polizzi, 1989).

Gli elementi costitutivi del sistema informativo sono i seguenti:

- dati e informazioni. I dati (fatti, numeri e congetture) vengono inseriti nel sistema e trasformati in informazioni. La complessità dell'ambiente esterno induce al trattamento di sempre più rilevanti masse di informazioni. Nuove disponibilità tecniche (hardware e software più avanzati) e scelte selettive del controllo direzionale permettono una corretta gestione di dati ed informazioni;
- flussi dei dati e delle informazioni. I flussi di dati ed informazioni all'interno dell'organizzazione e tra l'organizzazione e l'ambiente esterno devono essere organizzati ed "incanalati" seguendo i percorsi definiti dall'architettura informatica. Le scelte di progettazione dell'architettura informatica tengono conto della diversità di categorie che intendiamo rappresentare (dati per regione, per attività, per dipartimento, ecc.) e della diversità ed interdipendenza della struttura all'interno dell'organizzazione;
- compiti e strumenti. La trasformazione di dati in informazioni avviene attraverso un processo di trasformazione articolato in tre fasi: dapprima si inseriscono i dati (fase di input) nel sistema, in seguito si ha la fase di elaborazione in cui vengono creati nuovi dati ed informazioni, infine la fase di output con le elaborazioni da rappresentare e/o utilizzare per altri processi;
- gli utenti del sistema. La distinzione fondamentale è tra utenti interni (organi e dirigenti dell'organizzazione) e utenti esterni (tutti gli interlocutori esterni all'organizzazione).

Le operazioni svolte da un sistema informativo per la trasformazione dei dati in informazioni possono essere raggruppate in quattro categorie:

- raccolta ed elaborazione dei dati. Il processo richiede una prima codifica dei dati, in modo da facilitare le operazioni di inserimento. Successivamente si ha la validazione, la registrazione e la trasmissione dei dati stessi. Svolte queste procedure, l'elaborazione prevede l'ordinazione dei dati, da cui può discendere l'aggregazione dei dati elementari e/o la creazione di informazioni originali generate dal sistema;
- gestione dei dati. Le operazioni fondamentali vanno dalla registrazione negli archivi all'aggiornamento di questi ultimi. Altre modalità operative possono essere l'estrazione dei dati (secondo precisi e significativi criteri) e la cancellazione di quelli ritenuti non più utili;
- controllo dei dati. Mantenere ed accrescere la qualità dei dati si traduce in controlli per verificarne la veridicità, onde evitare il rischio

che si verifichino smarrimenti o falsificazioni degli elementi del sistema. Nell'ambito del controllo dei dati si accerta inoltre il livello di sicurezza e protezione degli stessi (da indebite ingerenze interne/esterne) nonché un corretto trattamento in linea con le norme sulla privacy;

- reportistica. La funzione fondamentale di informare gli utenti del sistema e metterli nelle condizioni di decidere al meglio è assolta dal sistema di reporting. Gran parte delle informazioni del sistema alimenta altri sistemi operativi; una parte preponderante delle risultanze del sistema informativo serve infatti ad alimentare il sistema di programmazione e controllo.

Una volta definiti i principali elementi su cui poggia un sistema informativo, è di rilevante importanza ripercorrere le fasi salienti del loro sviluppo, fino ad arrivare ai giorni nostri.

In una prima fase temporale, verso la fine degli anni '50, le organizzazioni cominciano ad introdurre sistemi d'elaborazione dei dati. L'esigenza primaria che induce a creare questi sistemi è la volontà di gestire in modo più veloce le attività ripetitive ed altamente strutturate. Le procedure tradizionalmente utilizzate sono le seguenti: personale, fatturazione, magazzini, ecc. L'insieme delle operazioni e dei mezzi tecnici connessi al trattamento specializzato di tali gruppi di operazioni corrisponde ai sistemi di elaborazione dati, più noti con l'acronimo EDP (Electronic Data Processing).

I centri EDP (Centro Elaborazione Dati nell'accezione italiana) hanno rappresentato la localizzazione organizzativa e costituito l'ossatura dei sistemi informativi, a cui si sono aggiunte applicazioni più evolute. Per maggiore chiarezza è bene rammentare che le fasi in corso di descrizione sono da inquadrare nel contesto dell'amministrazione pubblica, nella quale gran parte degli enti possiede ancora sistemi con le caratteristiche tipiche della prima fase (v. in seguito il punto 2.3).

La seconda fase nasce contemporaneamente dalle nuove possibilità offerte dai sistemi informativi e dall'esigenza del management di utilizzare informazioni logicamente strutturate per migliorare la qualità decisionale. I sistemi informativi si caratterizzano sempre più come sistemi per la direzione del governo dell'azienda.

L'utilizzo concreto avviene attraverso la costruzione di veri e propri "cruscotti gestionali" (*tableau de bord*), che con regolarità ed affidabilità pervengono all'alta direzione. I documenti fondamentali che alimentano il cruscotto di controllo sono i primi report che, per limitazioni di tipo tecnico, sono ancora distinti per le principali direzioni ed unità aziendali (tipicamente vendita, produzione, amministrazione) e hanno caratteristiche di scarsa flessibilità.

Le informazioni che giungono al management sono di tipo predefinito e sono fortemente legate alle procedure di provenienza. I sistemi diffusi in questa seconda fase sono tradizionalmente definiti come Management Information System (d'ora in poi, per brevità, MIS) e costituiscono una tappa fondamentale per l'evoluzione dei sistemi informativi. Gran parte dei sistemi diffusi all'interno delle Pubbliche Amministrazioni (d'ora in poi, per brevità, PA) possiedono

le caratteristiche e le modalità proprie dei MIS: l'approdo quindi a sistemi più evoluti passa necessariamente attraverso questa fase.

La terza fase del percorso evolutivo è quella relativa ai sistemi di supporto alle decisioni (comunemente definiti Decision Support System ovvero DSS³). In anni recenti l'evoluzione tecnologica ha offerto la possibilità di mettere a disposizione del management sempre crescenti quantità di dati. L'ipotesi di lavoro, che ha visto nell'ultimo decennio lo sviluppo dei DSS parte dai seguenti presupposti:

- l'utente deve svolgere una funzione attiva rispetto alle informazioni fornite. L'alta direzione non deve limitarsi a ricevere informazioni tramite i report ma deve in qualche modo crearsi un supporto decisionale, per integrare le sue conoscenze, la sua esperienza e sensibilità;
- la progettazione dei sistemi vede la presenza congiunta dell'utilizzatore e del sistemista. È appena il caso di sottolineare che questi sistemi prevedono degli utilizzatori e delle aziende fortemente orientati allo sviluppo informatico.

Tra le caratteristiche fondamentali che questi sistemi devono possedere ricordiamo prima di tutto quella di rendere più chiari i confini e gli elementi della decisione. L'utilizzo di strumenti provenienti dalla statistica e dalla ricerca operativa è preponderante ed è necessario esplicitare la scelta e la concezione di un modello per descrivere un problema aziendale.

Un ultimo importante aspetto è legato alla possibilità di rendere più trasparente il processo decisionale poiché è possibile condividere tra più decisori le varie fasi di sviluppo delle ipotesi di lavoro. È possibile, inoltre, attuare controlli parziali relativamente alle decisioni intraprese in modo da evidenziare scostamenti ovvero confermare i progressi desiderati.

Le tre fasi dello sviluppo dei sistemi informativi seguono un percorso cronologico, scandito dall'evoluzione tecnologica che ha ampliato progressivamente le possibilità offerte nell'utilizzo dei sistemi. È a nostro avviso importante tratteggiare brevemente anche le modificazioni logiche che le architetture informatiche hanno subito per meglio comprendere le tappe dell'evoluzione.

Le modifiche fondamentali possono essere così sintetizzabili⁴:

- sistema informativo a "isole di informatizzazione", senza particolari opportunità e fabbisogni di "dialogo" tra le diverse attività operative informatizzate;
- sistema informativo "tecnologicamente" integrato, mediante la connessione delle diverse "isole";
- sistema informativo "funzionalmente" integrato, sino al livello estremo di integrazione funzionale "nativa" che caratterizza i *software ERP*⁵.

Tali software permettono di realizzare concretamente i concetti di unitarietà ed integrazione: ogni accadimento gestionale finisce per modificare il patrimonio dei dati dell'organizzazione provocando, a cascata, modificazioni nei processi decisionali che di informazioni

3. Si definisce DSS: "un sistema basato sulla tecnologia informatica, che supporta efficientemente ed efficacemente un decisore, in un dominio circoscritto, nelle scelte relative a problemi complessi e non strutturabili, attraverso l'impiego di modelli decisionali e informazioni sul problema desiderato", S. Meregalli, *Decision support systems*. Nota didattica per il corso di Sistemi Informativi Direzionali, Cusl, Milano, 1997.

4. L. Buccoliero, A. Cavaliere, G. Nasi, "Programma-zione e Controllo di gestione nelle aziende sanitarie" a cura di G. Casati, McGraw-Hill, Milano, 2000.

5. Il fulcro di questi sistemi è l'integrazione dal punto di vista dell'architettura logica e dell'architettura informatica. In pratica, esiste un'unica base dati che assicura l'integrazione tra i vari sottosistemi (moduli) in modo tale che un singolo evento (ordine di un cliente) modifichi non solo il sottosistema vendite ma anche quello relativo alla produzione ed al magazzino.

strutturate si nutrono. I ruoli di supporto⁶ svolti dai sistemi ERP nella gestione aziendale riguardano diversi aspetti. Il primo è quello delle integrazioni delle attività, in quanto le procedure operative riferite ai diversi eventi gestionali vengono correlate in modo da creare catene di processi. Qualsiasi transazione avviata in un modulo applicativo comporta automaticamente il relativo aggiornamento dei dati inerenti quella transazione in tutti i gruppi funzionali correlati. Il secondo aspetto è quello della comunicazione, in cui si offre a ciascun operatore una analoga visibilità sui principali processi aziendali, creando maggiore trasparenza e condivisione delle finalità aziendali. Il terzo ed ultimo aspetto inerisce i processi decisionali. L'esistenza di una gran mole di dati affidabili, comuni ed aggiornati in tempo reale consente di prendere decisioni avendo elementi di razionalità più numerosi.

Un'ultima e decisiva modificazione delle architetture dei sistemi informativi proviene dall'attuale fase dominata dalla cosiddetta *net economy*. L'esigenza di integrazione funzionale si spinge al di fuori dei confini aziendali e finirà per modificare tutte quelle attività interne a supporto dei processi di scambio.

Perdono terreno i concetti di autonomia aziendale mentre avanza il concetto di *network* con i propri interlocutori (clienti, fornitori, altri soggetti). Gli sforzi compiuti con l'implementazione dei sistemi *ERP* hanno inteso rafforzare il concetto di integrazione aziendale e velocizzare l'interscambio di informazioni tra le parti.

Con la *net economy* diventa però fondamentale sviluppare la flessibilità e l'interscambio di informazioni con gli interlocutori superando quindi uno dei limiti delle strutture *ERP*: la non completa accessibilità delle informazioni al management interno ed esterno. Per perseguire le finalità della rete è necessario procedere alla progettazione di una "integrazione esterna" agli interlocutori e, nel contempo, ad una maggiore diffusione delle informazioni all'interno delle organizzazioni.

Tali recentissimi sviluppi possono essere accolti nelle PA con grande successo. Il rapporto con il cittadino ed alte istituzioni è da sempre snodo fondamentale all'interno delle finalità della PA. La qualità delle informazioni erogate ai nostri interlocutori diventerà indicatore fondamentale della qualità dell'organizzazione nel complesso.

Altro fronte interessantissimo è il risparmio di risorse economiche, che è possibile ottenere digitalizzando l'attività amministrativa⁷ che ricopre una parte decisiva all'interno delle aziende e degli enti della PA.

8.2.2 Il decreto legislativo n. 286 del 1999

Non è possibile trattare, nel breve spazio di questo capitolo, la disciplina che direttamente ed indirettamente riguarda i sistemi informativi. È appena il caso di accennare che l'introduzione, in ambito pubblico, della contabilità economico patrimoniale e dei sistemi di controllo di gestione esige un corredo informativo di base solido ed affidabile. La nostra attenzione legislativa si soffermerà sugli sviluppi più recenti ed,

6. Cfr. S. Beretta - La misurazione dell'impatto dei sistemi ERP sulla gestione: problemi di metodo e linee guida di intervento, in "Analisi e Contabilità dei costi (raccolta di letture e casi)" a cura di S. Beretta e F. Miroglio, Egea, Milano, A.A. 98/99.

7. La scelta di utilizzare le tecnologie di rete al fine di digitalizzare (convertire una grandezza fisica in numeri) l'attività amministrativa dell'americana Cisco ha prodotto riduzioni per 1,3 milioni di dollari nell'ultimo anno. Fonte: "La digitalizzazione dell'attività amministrativa", Economia e Management, Etas, Milano, n° 3/2001.

in particolare, affronteremo le importanti implicazioni derivanti dal D.Lgs. 286/99.

Il decreto in oggetto affronta la tematica dei sistemi informativi in modo diretto ed indiretto:

- diretto, in riferimento alle specifiche previsioni contenute nell'art. 9 "Sistemi informativi";
- indiretto, inteso come pietra angolare per la progettazione e la gestione dei sistemi di valutazione del personale, di programmazione e controllo e del controllo strategico.

Per quanto riguarda il primo punto, è lampante l'importanza attribuita agli aspetti di unitarietà del sistema, definendo come necessaria la costituzione di una base dati che contenga le informazioni rilevanti, che daranno vita a prospetti numerici e sintesi grafiche periodicamente elaborate dalle amministrazioni. Si fa strada la convinzione che l'utilizzo di base dati con la finalizzazione di cui sopra (costruire sintesi grafiche e statistiche) debba integrare il classico strumento delle relazioni descrittive, abbondantemente usato nelle pubbliche amministrazione. Le capacità gestionali cominciano ad essere sviluppate mediante l'uso sintetico delle informazioni rilevanti, sotto forma di "cruscotti gestionali" (*tableau de bord*) che danno indicazioni chiare ed immediate sugli orientamenti della gestione.

Possiamo registrare la volontà del legislatore di inserire l'elemento quantitativo come aspetto professionale abituale nei comportamenti gestionali quotidiani. Insieme alla volontà di utilizzare gli strumenti più comunemente adottati dalla pratica manageriale.

Tali considerazioni vengono accolte anche nelle riflessioni svolte sui sistemi informativi relativamente ad un utilizzo indiretto. Il sistema informativo è visto come una struttura di servizio per le amministrazioni, per i fabbisogni generali di informazione dell'ente o azienda. La definizione di struttura di servizio può apparire, ad una prima lettura, riduttiva: in realtà la dovizia di requisiti dei sistemi e procedure richieste conferma il ruolo centrale dei sistemi informativi, anche quando si caratterizza per un utilizzo indiretto da parte dell'organizzazione.

Ripercorriamo insieme le principali tipologie di sistemi e procedure rilevanti ai fini del sistema del controllo (art. 9, comma 2):

- sistemi e procedure relativi alla rendicontazione contabile della singola amministrazione;
- sistemi e procedure relativi alla gestione del personale (di tipo economico, finanziario e di attività/presenze, assenze, attribuzione a centro di responsabilità);
- sistemi e procedure relativi al fabbisogno ed al dimensionamento del personale;
- sistemi e procedure relativi alla rilevazione delle attività svolte per la realizzazione degli scopi istituzionali (erogazione prodotti/servizi, sviluppo procedure amministrative) e dei relativi effetti;
- sistemi e procedure relativi alle analisi delle spese di funzionamento (personale, beni e servizi) dell'amministrazione;
- sistemi e procedure di contabilità analitica.

L'elenco testé riportato rappresenta efficacemente la visione della funzione dei sistemi informativi come funzione di servizio. Il mandato fondamentale del decreto richiede l'utilizzo e l'integrazione delle informazioni richieste in merito alla dimensione esterna (ad esempio, trasparenza nei confronti del cittadino) e alla dimensione interna (ad esempio, corretta applicazione dei contratti collettivi e valutazione dei dirigenti).

8.2.3 Sistemi informativi e pubblica amministrazione: stato dell'arte⁸

La ricognizione effettuata dal Comitato è particolarmente interessante perché permette di confrontare la realtà del Ministero delle finanze (e per estensione dell'Agenzia delle entrate) con le altre amministrazioni centrali. L'oggetto di indagine non è propriamente il sistema informativo in generale, ma le modificazioni dei sistemi rispetto alle novità introdotte dal D.Lgs. 286/99.

Una prima conclusione, utile ai fini della nostra ricerca, è la rilevanza dello stato di avanzamento generale dei sistemi e la consapevolezza dell'aumento del grado di connettività dei dipendenti ai sistemi informativi aziendali. Essendo questi cambiamenti relativamente recenti, si nota un utilizzo ancora limitato delle reti aziendali e della posta elettronica.

Passando all'analisi delle soluzioni applicative per il supporto ai processi di contabilità e di controllo di gestione, il problema fondamentale rimane il sistema contabile integrato (contabilità finanziaria, economica e direzionale). Una delle poche realizzazioni citate è quella relativa al Ministero delle finanze, anche se, per quanto riguarda la contabilità analitica, siamo ancora in una fase introduttiva. Le realtà del ministero e delle sue agenzie sono evidenziate in maniera positiva rispetto al quadro generale della realtà ministeriale, che presenta questi aspetti peculiari (citazione testuale):

- risultano alquanto generalizzati sistemi di contabilità finanziaria che utilizzano PC e fogli Excel;
- le modalità di acquisizione delle informazioni contabili sono di tipo tradizionale/manuali o automatizzate con applicativi ad hoc (es. affari esteri, lavori pubblici), ma comunque non risultano generalizzate;
- neppure risulta generalizzata la disponibilità di un sistema manuale per l'avvio della raccolta di dati contabili fino a quando non saranno disponibili sistemi informatici che supportino, in modo completo, le esigenze del controllo di gestione: solo metà delle amministrazioni intervistate riferisce di disporre. Per il resto si conta molto sui progetti futuri sopra menzionati;
- non viene riportata, con un'eccezione (Pubblica Istruzione), l'esistenza di un piano di conti integrato – economico e finanziario – che possa servire per l'eventuale attivazione di un nuovo sistema contabile;
- tutt'al più risultano piani per la riclassificazione del finanziario;
- non risulta disponibile alcun sistema informatico per la gestione del budget economico.”

8. Il seguente paragrafo sintetizza le conclusioni del Comitato Tecnico Scientifico per il Coordinamento in materia di Valutazione e Controllo Strategico nelle Amministrazioni dello Stato contenute nel volume *“I controlli interni nei Ministeri”*, maggio 2001.

Altro fronte caldo affrontato dal rapporto è la ricognizione verso i sistemi alimentanti e le relative soluzioni informatizzate per l'acquisizione dei dati in formato elettronico (in termini di fattori produttivi/risultati ottenuti). Come nel caso precedente, poche amministrazioni (e tra queste il Ministero delle finanze) sono predisposte per l'acquisizione informatizzata dei dati ed il trattamento degli stessi, mentre larga parte delle restanti amministrazioni centrali utilizzano procedure separate e non dialoganti tra loro. Le amministrazioni "virtuose" rilevano, con buon dettaglio, l'insieme di varie categorie di fatti produttivi: tale dettaglio aumenta, ovviamente, le possibilità di una corretta valutazione della dirigenza e, contemporaneamente, orienta meglio alla gestione dei CdR.

L'analisi del Comitato si è spinta oltre, indagando sulle modalità utilizzate per interpretare i risultati rispetto ai parametri di efficienza, efficacia ed economicità. Rispetto a questi ultimi aspetti non risultano procedure in atto, eccezion fatta per la Presidenza del Consiglio dei Ministri ed il Ministero delle finanze.

Le conclusioni dello studio prendono quindi atto del fatto che gran parte delle carenze rilevate a livello di amministrazione centrale (manca integrazione ed unitarietà, come richiesto dal decreto, sottovalutazione delle difficoltà a prepararsi alla modifica delle architetture informatizzate) non vengono riscontrate nel Ministero delle finanze. La transizione organizzativa in atto, che rende realmente difficoltoso lo sviluppo dei sistemi informativi, è un fattore di ostacolo che può essere affrontato agevolmente, se c'è una forte tensione ed una visione strategica rispetto alle impellenti necessità dei sistemi direzionali evoluti.

8.3 I sistemi informativi nell'Agenzia delle entrate: funzioni di supporto al sistema di programmazione e controllo

8.3.1 La situazione preesistente

L'attuale situazione organizzativa dell'Agenzia delle entrate, in cui la funzione di PeC è ben strutturata attraverso il presidio della pianificazione strategica, del controllo di gestione e del budget dei progetti, è frutto di un percorso cominciato negli anni '80 all'interno del Ministero delle finanze. Il dibattito embrionale prende le mosse dalla volontà di inserire criteri di misurazione delle attività effettuate in linea con le spinte di "misurazione delle produttività" in voga nella pubblica amministrazione. Nel corso degli anni, queste esperienze sono state arricchite e sono confluite nella creazione del sistema di Pianificazione, Programmazione e Controllo (PPC) avvenuta nel 1997.

Un prima considerazione che è possibile formulare è la costruzione di un sistema che parte da lontano ed offre quindi i presupposti di un buon bilanciamento tra vari elementi (economici, informativi e tecnici). I punti deboli, le riflessioni ed i numerosi interventi affinano l'esperienza ed offrono i supporti operativi per partecipare alle innovazioni del ministero.

La necessità di affinare il controllo di gestione apre la strada ad un potenziamento delle informazioni da reperire per supportare efficacemente il sistema. La struttura organizzativa del ministero, territorialmente definita mediante le Direzioni regionali, ha la necessità di coinvolgere le strutture periferiche, mediante la puntuale rilevazione delle risorse affidate a queste ultime.

Ripercorrendo il processo effettuato dal ministero, le fonti che alimentano il sistema vengono governate in buona sostanza dal sistema PPC e dalle strutture periferiche: nel primo caso la funzione di PeC provvede a fornire informazioni, attingendo ai sistemi contabili, alla procedura del personale, all'avanzamento parziale sul programma di gestione ed ovviamente si occupa delle analisi di scostamento e consuntivo mentre è lasciato agli utilizzatori del sistema il compito di ipotizzare i carichi di lavoro che sono disposti ad assumere formulando una previsione ragionevole rispetto alle ore di personale disponibile.

L'intervento della "dirigenza locale" ha un notevole impatto sul sistema: si cerca, infatti, di cominciare a coinvolgere i dirigenti delle strutture periferiche offrendo loro un ruolo attivo nell'ambito della programmazione delle attività, attuando fattivamente il decentramento delle competenze.

Un elemento fondamentale su cui poggia il sistema è la corretta definizione del novero delle attività e la creazione degli "standard". In sede di consuntivazione è necessario che le attività fondamentali possano essere efficacemente valutate. La definizione di una sorta di "listino prodotti" non è affatto agevole, nonostante la presenza di una serie di servizi ed accertamenti (questi ultimi regolati dalla normativa vigente). Non dimentichiamo inoltre che ai fini del controllo di gestione, enumerare le attività non sempre soddisfa appieno i requisiti di corretta valutazione dell'operato del personale.

La prima risposta operativa alle difficoltà testé evidenziate è la creazione, nel 1997, di una procedura che permette l'utilizzo di un "prodotto rappresentativo", che diventa unità virtuale di conto e che serve a riassumere un numero (eccessivo) di prodotti rilevati (più di cento). L'analisi attenta dei processi gestionali porta quindi ad individuare le linee di attività strategiche all'interno degli uffici operativi e ad ordinarle in processi. L'utilizzo degli standard all'interno del PPC tiene ovviamente conto delle diverse realtà regionali ed i risultati sono utilizzati con riferimento agli andamenti precedenti.

8.3.2 Il Dipartimento delle entrate

Nel 1999 il sistema di PPC viene rinnovato in maniera significativa. I motivi di una decisa virata nel sistema possono essere così sintetizzati:

- esigenze di semplificazione. Viene effettuata una decisa riduzione dei processi con una conseguente semplificazione della programmazione. La rappresentazione e descrizione dei processi vuole inoltre rafforzare l'omogeneità ed una razionale impostazione delle attività. L'esito finale della semplificazione porta, nell'anno 2000, ad una classificazione delle attività in cinque Macroprocessi diretti e sei Macroprocessi indiretti. I processi diventano poco meno di cinquanta;

- alleggerire il carico di lavoro delle strutture periferiche. La completa automatizzazione delle informazioni fornite dal sistema comincia ad assicurare una buona tempestività nelle informazioni pervenute agli utilizzatori del sistema. L'alimentazione manuale da parte degli utenti viene ridotta in seguito alla semplificazione effettuata. Per una gran parte delle attività il volume di produzione viene rilevato dal sistema. L'indicazione dell'assorbimento di ore lavorate rispetto ai processi è ovviamente manuale;
- enfatizzare le attività dirette. Il sistema prende in considerazione solo i prodotti e/o attività ritenuti più significativi rispetto alla produzione totale. In particolare, si prendono in considerazione i prodotti che rappresentano almeno l'80% del processo di riferimento.

Date queste premesse, cambia il fulcro del sistema e per la rilevazione delle attività di tipo diretto si utilizza il "Prodotto equivalente di base" al posto del "Prodotto rappresentativo". Il "Prodotto equivalente di base" costituisce una nuova unità di misura della produzione di ciascun processo al quale è associato un determinato assorbimento di risorse (TUM= tempo unitario medio). La produzione annuale attesa viene determinata, in via automatica, sulla base del tempo medio previsto per ciascun prodotto equivalente di base, applicato alle ore programmate per ogni processo⁹.

La breve descrizione delle mutate caratteristiche del sistema serve per comprendere meglio le peculiarità dei sistemi informativi di supporto. L'obiettivo finale, quello cioè di raggiungere l'omogeneizzazione dell'intera architettura passa attraverso il tentativo di rafforzare i collegamenti tra le diverse procedure. Il sistema, a questo stadio, prevede di potere gestire contestualmente i dati contabili (a partire dalla contabilità finanziaria), la procedura per il costo del personale, l'assegnazione delle risorse per destinazione, ed i sistemi tecnico-fisici¹⁰. L'integrazione, ovviamente, avviene per l'intera organizzazione ministeriale e mediante procedure automatizzate attraverso Smartstream, che rende possibile la produzione dei report.

L'aspetto positivo dell'architettura informatica di riferimento è la possibilità di cominciare ad interagire in ottica *client-server*, con evidente salto di qualità del grado di maturità tecnologica e gestionale degli utenti del sistema. Il livello *server* offre la possibilità di personalizzare i report che servono al cliente-utente con un buon grado di sicurezza e di tenuta del sistema.

Il criterio di accessibilità alle informazioni rispecchia il livello gerarchico ricoperto nell'organizzazione e può avvenire con modalità intera o ridotta. Nella modalità intera, riservata al livello gerarchico superiore, è possibile formulare il budget relativamente agli obiettivi di propria competenza, distribuire elaborati ai livelli inferiori attraverso rete agli utenti con potenzialità ridotta e raccogliere i dati inseriti nel livello inferiore. Gli utenti che operano in modalità ridotta hanno le stesse funzionalità viste in precedenza, mentre le prestazioni ridotte si riferiscono all'accessibilità ad una visione complessiva delle elaborazioni.

9. Cfr. cap. 7, par. 8.

10. Cfr. cap. 4, par. 1.

La componente centrale del sistema (*host*) gestisce la base informativa centralizzata e consente di effettuare, esclusivamente agli utenti abilitati, le operazioni di verifica, controllo ed analisi dei dati nonché le eventuali operazioni di inserimento dei dati di integrazione o di rettificazione per le chiusure di fine periodo.

I limiti complessivi dei sistemi informativi di supporto, pur rilevando un grosso passo in avanti nel confronto con la fase precedente e la realtà delle altre amministrazioni centrali, sono diversi. Un primo aspetto fondamentale è la mancanza della contabilità analitica all'interno del ministero. I dati sintetizzati nei primi report derivano da fonte prettamente finanziaria. La mancanza della contabilità analitica pone un grosso limite nella completezza ed affidabilità delle informazioni fornite ai responsabili. Negli sviluppi futuri l'avviamento di questo tipo di contabilità è, infatti, considerato come prioritario per l'evoluzione del sistema.

Un secondo limite è legato ai blocchi nella procedura, che minano la tempestività, attributo fondamentale nei sistemi di reportistica. I diversi livelli gerarchici (I°, II° e III° livello) devono completare l'immissione dei dati richiesti e "validare" l'elaborazione che, consolidata, servirà a costruire il livello superiore di elaborazione. L'elaborazione dei report di livello superiore è quindi subordinata alla diligenza ed impegno dei dirigenti dei vari livelli. In una organizzazione così complessa e radicata su tutto il territorio nazionale il verificarsi di qualche intoppo è inevitabile con la conseguenza immediata del ritardo di elaborazione per tutta la reportistica.

Passando ai limiti relativi all'inserimento dei dati extracontabili, registriamo una carenza "fisiologica" nei sistemi che prevedono inserimenti manuali: la difficile obiettività nella valutazione dei dati da inserire a sistema. Un atteggiamento diffuso tra i dirigenti è quello di indicare i dati di assorbimento delle ore lavorate, dopo aver attentamente esaminato i dati di produzione. Il rischio che si presenta è quello di una "quadratura dei conti", che rispecchia l'andamento produttivo dell'ufficio: si parte da un dato oggettivo (le ore lavorate) ed a ritroso si ricostruisce il percorso giustificando le attività svolte.

8.3.3 Gli sviluppi futuri nell'Agenzia delle entrate¹¹

L'obiettivo a brevissimo termine è quello di procedere ad un completamento del sistema rendendo operativa la contabilità analitica ed introducendo un processo strutturato di budget. I pilastri su cui si fonderà il processo di budget saranno l'esistenza di vincoli economici e l'introduzione della negoziazione. I vincoli andranno soprattutto a sottolineare l'esigenza di aumentare la responsabilizzazione sull'utilizzo delle risorse affidate mentre gli spazi di negoziazione avranno come oggetto le risorse effettivamente controllabili dal responsabile. Il completamento del sistema parte dall'esigenza di migliorare le capacità di analisi da parte delle funzioni centrali (ed in particolare della Pianificazione e Controllo) ed aumentare la sensibilità degli utilizzatori del sistema.

Una serie di soluzioni sono in fase di studio ed elaborazione per far sì che ci sia una quadratura tra risorse economiche e procedure.

11. In queste brevi note intendiamo prefigurare le direttrici principali attraverso le quali si snoderà l'evoluzione del sistema. A tale proposito, si è costituito un gruppo di lavoro (interno/esterno all'amministrazione, con l'intervento dell'ufficio Pianificazione e Controllo), il cui mandato è avviare una serie di specifici progetti, a partire dall'anno in corso per completare il sistema.

Una prima possibilità è quella di eliminare i blocchi per l'elaborazione dei dati da parte del sistema, attraverso l'eliminazione della validazione dei dirigenti di I° e II° livello in modo da migliorare la tempestività nella diffusione dei report.

Un altro aspetto da riconsiderare è il progressivo abbandono dei prodotti equivalenti di base (che dal '98 in poi sono diminuiti) e l'esigenza di utilizzare migliori programmi per una più ampia visualizzazione ed utilizzazione dei report.

In sede di controllo di gestione sarà utile ripensare ad un sistema di indicatori di controllo che possano essere inseriti a pieno titolo nel sistema, integrandosi con la filosofia complessiva dell'Agenzia delle entrate che vede il cittadino/impresa come cliente, i cui bisogni devono essere soddisfatti.

Gli indicatori potrebbero riguardare l'utilizzo del personale, la valorizzazione economica dei servizi offerti, la qualità percepita del servizio, la copertura territoriale e l'accuratezza nelle previsioni di budget, "intensità" della partecipazione del corpo dirigenziale al sistema di PeC.

I primi passi dell'agenzia vedranno in prima linea lo sviluppo della Pianificazione e Controllo Strategico ed, in particolare, si effettuerà una verifica preliminare delle necessità informative relative al nuovo assetto di relazioni con il ministero e si approderà alla progettazione e realizzazione del cruscotto direzionale per il monitoraggio degli obiettivi definiti nella convenzione.

Dal punto di vista strettamente informatico, è in corso di realizzazione l'integrazione con i sistemi di contabilità, acquisti e gestione del personale al fine di preparare il terreno per il ciclo budgetario. Dopo aver effettuato la preliminare analisi dei processi del sistema di controllo integrato verranno realizzate le funzionalità per la predisposizione dei dati di preconsuntivo, per il caricamento dei dati di budget, per il consolidamento dei dati e per le revisioni budgetarie.

Un'altra importante realizzazione riguarderà il sistema di contabilità analitica ed il sistema di reporting (utilizzando le applicazioni integrate *Oracle*), la realizzazione di eventuali nuove interfacce con il sistema del personale e l'adeguamento delle regole di estrazione/interfaccia dai vari sistemi alimentanti, sia per la loro migrazione tecnica alle versioni più recenti del prodotto, sia per l'alimentazione della base dati delle applicazioni di *Oracle*.

Un ultimo aspetto tecnico che sarà migliorato riguarderà il sistema di consuntivazione della produzione. Il sistema è operativo dal 1997¹², ed è articolato su tre livelli di responsabilità. Esso è strutturato per essere alimentato, per quanto possibile, in automatico, "pescando" le informazioni già presenti sul Sistema Informativo e reperite attraverso apposite funzioni *batch*¹³.

Utilizzando nuove funzionalità, che prevedono la possibilità che ogni dato introdotto si propaghi nel sistema (secondo opportune regole di aggregazione e di calcolo) sarà possibile controllare, da parte dei dirigenti di primo livello, il rispetto dei termini di validazione delle

12. Cfr. par. 3.1.

13. "L'unico modo pratico di lavoro con il calcolatore consisteva nell'accumulare le varie transazioni (fatture, ordini, movimenti di magazzino, ecc.) in gruppi omogenei, e nel sottoporle ad elaborazioni periodiche, durante le quali tutte le transazioni raggruppate in un unico lotto, ovvero in un batch, subivano una prima fase elaborativa, quindi un'altra, poi una terza ancora e così via, fino al completamento delle operazioni previste." P. F. Camussone - *I componenti del sistema informativo: le procedure in Metodologie e determinazioni quantitative d'azienda - sistemi informativi d'azienda*, a cura di P. Bielli e P. F. Camussone, A.A. 96/97, Cusl, Milano.

informazioni nonché la possibilità di avviare l'elaborazione *batch* complessiva dei dati e la loro "diffusione" nel sistema.

Sarà prevista inoltre la possibilità di completare il quadro delle informazioni mediante il ripescaggio dei dati relativi a periodi pregressi e ricalcolare, alla luce di queste nuove acquisizioni, anche le successive elaborazioni.

8.4 I sistemi alimentanti

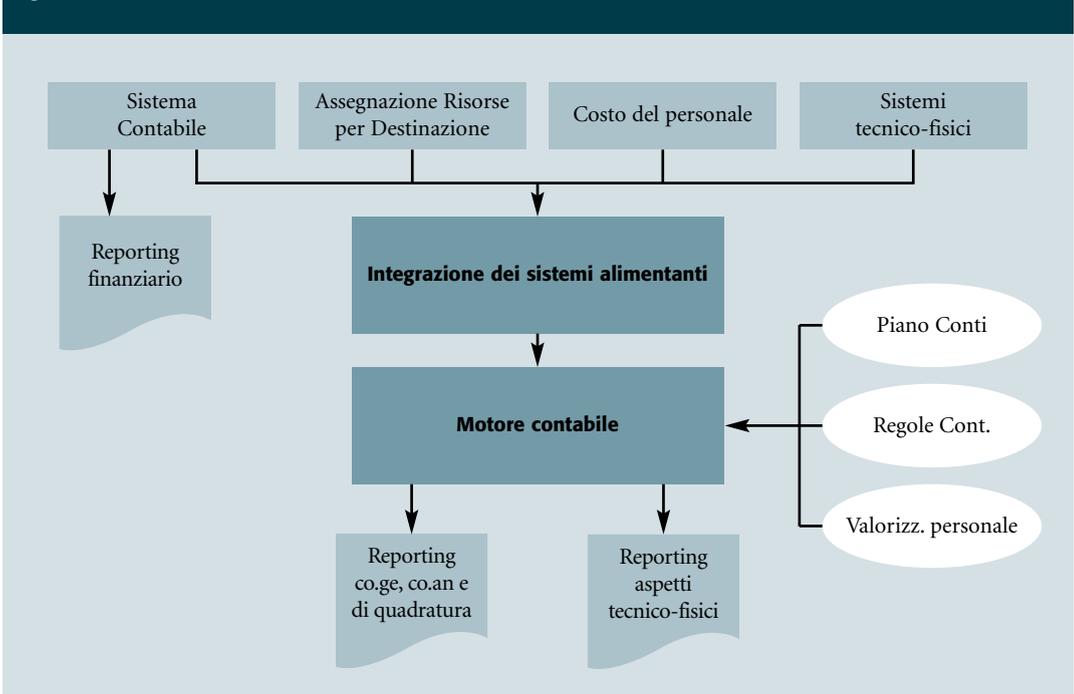
8.4.1 Lineamenti generali

I sistemi alimentanti costituiscono le fonti informative (interne o esterne all'Amministrazione finanziaria) da cui si traggono i dati necessari che, opportunamente elaborati, servono a realizzare il sistema di reporting. Tali sistemi possono essere contabili o extracontabili e, in genere, hanno diverse specifiche tecniche che è necessario integrare per poter passare ad elaborazioni successive.

Nel caso del Ministero delle finanze, il passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale migliora il sistema contabile ed offre la possibilità di alimentare più correttamente il sistema di contabilità analitica.

L'architettura del sistema informativo è la seguente:

Figura 1 - Architettura del sistema



Entrando brevemente nel dettaglio dei sistemi alimentanti, notiamo che finora il sistema contabile coincideva con la contabilità finanziaria. Con il passaggio alla contabilità generale l'impianto complessivo rimane sostanzialmente immutato nelle sue linee generali.

Passando all'assegnazione delle risorse per destinazione, la procedura viene governata dai centri di responsabilità e, dal punto di vista temporale, si colloca nella fase di consuntivazione. A differenza dei sistemi contabili, la procedura Risorse per Destinazione (d'ora in poi, per brevità, RpD) è classificabile come sistema extra-contabile ossia un sistema di rilevazione autonomo finalizzato ad ottenere, con tempestività, la stima relativa all'impiego delle risorse¹⁴.

Il costo del personale viene ricavato direttamente dalla procedura relativa alle paghe ed i contributi, limitandosi solo alle determinazioni fisse dello stipendio, in relazione alla normativa contrattuale di riferimento. L'utente indica quindi l'attribuzione delle ore lavorate sui vari processi e queste indicazioni sono "valorizzate" rapportandole agli stipendi erogati.

Prima di pervenire alla possibilità di movimentazione propria degli utenti, è stata elaborata una mappatura della distribuzione dell'organico che si è conclusa nel maggio del 2000. La particolare difficoltà dell'operazione di attribuzione dell'organico è da mettere in relazione a diversi fattori quali la numerosità dei dipendenti, la dispersione geografica e la novità dell'operazione. Va da sé che il sistema di PeC si è avvalso di queste informazioni fondamentali per verificare costi e modalità di utilizzo delle ore lavorate.

I sistemi tecnico-fisici rappresentano un sistema autonomo di rilevazione finalizzato ad ottenere informazioni sul consumo delle risorse che, utilizzate insieme alle informazioni contabili, permettono di controllare l'efficacia e l'efficienza della gestione. Un altro aspetto interessante dei sistemi è il controllo sull'attività non economica per verificare la qualità dei servizi erogati o altri aspetti cruciali per l'amministrazione.

I principali aspetti evidenziati dai sistemi tecnico-fisici, tramite l'utilizzo di un funzionale sistema di indicatori, sono i seguenti:

- prestazioni del processo operativo cui si pone attenzione alla fluidità delle procedure operative;
- qualità e quantità dei servizi erogati;
- benefici e grado di avanzamento dell'innovazione cui l'attenzione è volta agli aspetti innovativi della gestione;
- risultati generali per verificare gli aspetti positivi dell'azione verso gli interlocutori esterni.

I dati contenuti nei sistemi alimentanti vengono fatti confluire in una successiva componente del sistema (RDJ) che provvede ad integrarli. La funzione di questa componente del sistema è quella di trasformare i dati non omogenei provenienti dai sistemi operazionali alimentanti in informazioni strutturate.

RDJ realizza questa funzione attraverso tre fasi:

- 1) acquisisce i dati prodotti dai sistemi operazionali (i cosiddetti eventi);
- 2) applica regole di trasformazione espresse in pseudolinguaggio;
- 3) produce i dati normalizzati da inviare al sistema SmartStream.

14. Cfr. cap. 7, par. 7.

Per quanto concerne le regole di traduzione e trasformazione di dati contenuti in un archivio principale (guida) ed archivi di supporto, esse sono sviluppate attraverso funzioni di selezione, aggregazione, calcolo di dati derivati, trascodifica o riclassificazione, controllo dell'integrità e della coerenza dei dati di input, controllo contabile e conversione di importi.

Solo dopo questa serie di operazioni è possibile approdare alla componente "GL:Millennium" che svolge le funzioni di motore contabile. "GL:Millennium" rappresenta il contenitore centralizzato delle informazioni contabili ed extra-contabili provenienti dai sistemi alimentanti. Svolge, in buona sostanza, le funzioni di garante della congruità dei flussi informativi di input rispetto all'organizzazione del sistema contabile.

Le elaborazioni del motore contabile sono pronte per colloquiare con il sistema SmartStream dopo la ripartizione sui vari server dei dipartimenti. La parte conclusiva dell'architettura del sistema è la produzione di report, che costituisce l'utilizzazione finale dei dati raccolti attraverso i sistemi alimentanti. Il sistema di budgeting risulta quindi completo, in ragione della sistematicità di diffusione e della possibilità di adattare alle proprie esigenze le informazioni ricevute.

Il componente del sistema è SmartStream¹⁵ che raccoglie i dati di budget da consolidare ai vari livelli del sistema. Tale componente consente l'allocazione dei costi secondo le regole ed algoritmi predefiniti in fase di analisi.

Dal punto di vista operativo gestisce l'accesso differenziato dei vari utenti del sistema, definendo vari livelli di sicurezza per le limitazioni di accesso alle informazioni (visualizzazione di report o di tabelle di dati predefinite). Mette a disposizione degli utenti, inoltre, strumenti di analisi multidimensionale dei dati e di produzione di reportistica *ad hoc*.

L'applicazione Powerplay del sistema DSS¹⁶ è quella propriamente utilizzata dall'utente finale in quanto consente di analizzare i dati preaggregati, di calcolare i dati derivati e di produrre i report ed i grafici.

8.4.2 La piattaforma Oracle

Un sistema di PeC ha la necessità di essere alimentato continuamente ed essere in grado di elaborare tempestivamente dati di buona qualità. Il rispetto della convenzione con il Ministero delle finanze implica, per l'Agenzia delle entrate, la necessità di monitorare l'andamento delle disponibilità finanziarie e la diffusione di una "cultura della direzione", mediante l'utilizzo di strumenti manageriali evoluti. La conoscenza preventiva dei dati quali/quantitativi relativi ai servizi erogati e la necessità di integrazione tra le differenti realtà territoriali orientano verso l'adozione di sistemi gestionali integrati (E.R.P.).

Avendo già esaminato le caratteristiche salienti di questi sistemi, la piattaforma *Oracle*, in corso di implementazione, le possiede appieno. I vantaggi dell'adozione di questo sistema integrato sono così sintetizzabili:

15. I moduli di Smart-Stream sono i seguenti: Scheduler, Connect, Ledger, Cost allocation, Budget e Dss.

16. Cfr. nota n° 3.

- l'implementazione è veloce in quanto consente di recuperare i flussi di processo esistenti attraverso l'effettuazione di parametrizzazioni rispetto ai modelli presenti nel sistema;
- una migliore integrazione tra le parti dell'organizzazione in quanto i dati sono accessibili agli utenti autorizzati. Esistono poi meccanismi di controllo per verificare che l'inserimento dei dati sia stato effettuato in maniera corretta e che rimanga traccia del percorso di inserimento, fin dalla sua origine;
- il dato è univoco, viene inserito una sola volta per evitare duplicazioni inutili e viene immediatamente reso agli utilizzatori. Lo scambio delle informazioni è veloce e di migliore qualità;
- l'architettura *WEB* delle applicazioni di *Oracle* prevede la possibilità che il sistema sia aperto all'esterno e che possa dialogare con altri soggetti attraverso la rete (per esempio nell'apprendimento a distanza piuttosto che negli acquisti). Per l'Agenzia delle entrate questo aspetto è cruciale e permetterebbe una maggiore facilità di accesso, con risparmi evidenti di tempo e manutenzione del sistema.

La piattaforma, in buona sostanza, prevede varie applicazioni in relazione ai diversi ambiti funzionali. Per quanto riguarda l'agenzia, l'impianto contabile ha un disegno flessibile che permette di utilizzare le informazioni della contabilità generale, analitica e di budget in modo integrato, evitando diversi impianti per diverse contabilità.

È possibile quindi delineare un sistema di PeC che permette di utilizzare una rappresentazione attendibile della gestione, nonché di verificare l'entità degli scostamenti. Stante la base dati comune è possibile interpretare e controllare la gestione per funzioni e per processi (in modo trasversale rispetto all'organizzazione), con una piena integrazione delle informazioni contabili ed extra-contabili.

I responsabili delle strutture organizzative hanno la possibilità di prendere decisioni con un'ampia visione rispetto alle prestazioni dei vari livelli organizzativi, mentre la reportistica di supporto è semplificata e routinaria per avere sotto controllo gli aspetti importanti della gestione. La diffusione on-line di quest'ultima facilita la distribuzione dei report che non hanno più bisogno di essere distribuiti su supporto cartaceo.

9.1 Premessa

Ai fini di una migliore comprensione del processo evolutivo che, negli ultimi anni, ha interessato l'amministrazione finanziaria¹, un cenno deve essere riservato ai sistemi informativo-contabili che alimentano il processo di programmazione e controllo (d'ora in avanti, per brevità, PeC) e coadiuvano l'attività decisionale.

Più in particolare, saranno illustrate le caratteristiche principali dei diversi sistemi contabili che hanno supportato o stanno supportando l'attività dell'ex Ministero delle finanze e le relative interrelazioni, sia interne (tra i singoli elementi del sistema informativo-contabile) che esterne (riguardanti altri sistemi informativi). Prima di procedere nell'analisi, può essere utile introdurre la definizione di alcuni concetti, nell'accezione adottata nel prosieguo, che si è cercato di mantenere quanto possibile congruente o aderente a quella d'uso nella realtà oggetto d'indagine.

Il termine *contabilità* designa un sistema volto alla raccolta, elaborazione e produzione di dati economico-finanziari, basato sulle rilevazioni sistematiche e l'organizzazione delle stesse in raggruppamenti omogenei riferibili ad un unico oggetto.

Per *rilevazione* si intende l'attività di raccolta e rappresentazione ordinata dei dati, in modo da facilitare la quantificazione e classificazione dei fatti e dei fenomeni economici attinenti la gestione.

L'aggettivo *contabile*, invece, rimanda al fatto che le quantità economico-finanziarie sono rappresentate e raccolte mediante lo strumento del *conto*, inteso quale "archivio" di dati omogenei, a prescindere dalla forma espositiva.

In qualsiasi tipologia d'azienda, il sistema contabile ha il compito (o le potenzialità) di informare sullo svolgimento della gestione, misurare il soddisfacimento delle attese del soggetto economico e di mostrare come, se ed in quale misura è stata creata ricchezza.

L'evoluzione che ha interessato negli anni recenti e sta tuttora interessando la pubblica amministrazione, per quanto di interesse in questa sede, ha comportato due tipologie di fenomeni: a) una crescente attenzione all'utilizzo efficiente delle risorse, all'efficacia nell'erogazio-

1. Cfr. cap. 3.

ne dei servizi e, in definitiva, alla capacità di produzione di valore o di ricchezza mediante le attività svolte; b) la transizione da una concezione di contabilità come strumento teso ad evidenziare la capacità di attuare le scelte politiche in stretta aderenza alle norme ed alle procedure ad una “contabilità per i risultati”.

Il più vasto processo di superamento, nel settore pubblico, di una cultura legata solo ed esclusivamente alla legalità dell’atto in favore di un modello che rivolga l’attenzione anche e principalmente ai risultati è stato dunque accompagnato da una parallela e corrispondente evoluzione dei sistemi contabili.

La spinta verso il cambiamento è stata, naturalmente, più decisa all’interno di quelle amministrazioni dove l’attività relativa alla produzione di beni o servizi ha un peso superiore rispetto a quella di regolamentazione o di trasferimento finanziario. Come già accennato nei precedenti capitoli, per l’Agenzia delle entrate, come per le altre agenzie fiscali, è stata prevista l’adozione della contabilità generale (d’ora in avanti, per brevità, CO.GE.) e la redazione dei prospetti consuntivi di sintesi secondo lo schema civilistico. Tuttavia, nel primo periodo di transizione, ancora in atto nel corso del 2001, anno cui è riferito il presente studio, i due sistemi contabili – Contabilità Finanziaria (d’ora in poi, per brevità, CO.FI.) e CO.GE. – sono stati contemporaneamente presenti. L’analisi che segue, pertanto, farà riferimento a questo stadio di evoluzione del sistema, ove non diversamente specificato. A regime, saranno comunque effettuate rilevazioni di tipo CO.FI., ai soli fini di predisporre lo specifico flusso informativo destinato alla Ragioneria generale dello Stato e di redigere il prospetto di raccordo del bilancio di esercizio dell’Agenzia con il rendiconto generale dello Stato².

9.2 Il sistema di contabilità finanziaria

Tradizionalmente e per espresso vincolo normativo, nel Ministero delle finanze, così come in tutte le altre amministrazioni pubbliche, le rilevazioni dei fatti gestionali hanno trovato espressione e sono state esplicitate attraverso un sistema contabile di tipo finanziario.

La CO. FI. pubblica adottata in Italia è un sistema di rilevazione:

- *monetaria*: l’unità di misura di riferimento è la moneta;
- *contabile*: lo strumento utilizzato per le registrazioni è il conto;
- *cronologica*: i fatti gestionali e le grandezze che ne scaturiscono sono rilevate in ordine di successione temporale;
- *sistematica*: gli accadimenti sono registrati in relazione a classi tipizzate di fenomeni e posti in relazione tra loro.

Si tratta, ad evidenza, di attributi riscontrabili anche all’interno di un sistema di CO.GE. Le caratteristiche che effettivamente contraddistinguono e differenziano il sistema finanziario sono:

- la preventività delle rilevazioni rispetto al momento in cui si svolgono le operazioni aziendali;

2. L’art. 11, comma 1, del Regolamento di contabilità dell’Agenzia prevede che tali informazioni siano esposte in un’apposita sezione della nota integrativa al bilancio di esercizio. Inoltre, in base al comma 2 dell’art. citato, “L’Agenzia, ove richiesto dal Ministero, provvede agli adempimenti contabili, necessari ad integrare le informazioni riportate nella nota di cui al comma 1”.

- l'orientamento verso finalità informative con carattere esterno, o addirittura rivolte al controllo esterno sulla e della gestione;
- la limitazione della classe di valori oggetto di rilevazione a quelli che scaturiscono da operazioni compiute con l'esterno;
- la funzione prettamente autorizzativa svolta da tale forma di contabilità, in contrapposizione all'osservazione ed alla valutazione dell'economicità della gestione propria della CO.GE.;
- la limitazione delle rilevazioni ai soli valori numerari, che siano certi o stimati;
- la finalizzazione dei prospetti di sintesi di fine esercizio (conto consuntivo, rendiconto o conto del bilancio) alla determinazione non di valori economici (reddito o risultato d'esercizio e capitale di funzionamento) ma di valori finanziari: ("fondo cassa" e "risultato di amministrazione").

Dal sistema di CO.FI., che considera solo l'aspetto finanziario della gestione e rileva esclusivamente entrate e spese, scaturiscono quindi informazioni relative all'equilibrio tra la ricchezza disponibile e quella impiegata, misurabile appunto da flussi di entrata e flussi di spesa³. Ai fini della rilevazione in CO.FI. non assume importanza il momento in cui una risorsa viene consumata o messa a disposizione di terze economie, ma quello in cui si realizza il flusso di risorse finanziarie corrispondente, rispettivamente in uscita o in entrata. Sono rilevati in tale sistema soltanto i valori originati da operazioni di gestione esterna e che determinano variazioni nella moneta di conto, mentre vengono trascurate le operazioni riferibili alla gestione interna, come quelle relative all'utilizzo delle risorse ai fini della produzione dei servizi⁴.

I tipici prospetti di sintesi elaborati dalla CO.FI. pubblica sono i seguenti:

- bilancio di previsione pluriennale;
- bilancio di previsione annuale;
- bilancio consuntivo o rendiconto.

Nel *Bilancio di previsione pluriennale* le previsioni fanno riferimento a diversi esercizi finanziari futuri (generalmente tre o cinque) ed al suo interno vengono accolti i valori relativi alle entrate ed alle uscite realizzati durante gli anni di copertura di tale bilancio. Viene aggiornato di anno in anno in modo progressivo, riformulandolo e aggiungendo le previsioni relative ad un esercizio ulteriore (bilancio a scorrimento).

Nel *Bilancio di previsione annuale* i flussi finanziari preventivi prendono in considerazione solo l'esercizio seguente.

Inoltre, dato che il bilancio di previsione pluriennale racchiude anche valori riferibili all'esercizio finanziario immediatamente successivo, eventualmente con minor grado di analiticità, vi sarà corrispondenza tra questi ed i dati preventivi contenuti nel bilancio annuale.

Il *Bilancio consuntivo o rendiconto* mette in risalto i risultati finanziari conseguenti allo svolgimento dell'attività di gestione, al fine pre-

3. Per un inquadramento degli aspetti finanziario ed economico della gestione si veda: Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Progetto finalizzato Controllo di Gestione: best practices – Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, p. 32 e sgg..

4. Non vengono messe in risalto, in sostanza, le variazioni economiche che non comportano movimenti di cassa: ammortamenti e variazioni delle rimanenze.

ciupo di confrontarli con quelli previsti all'inizio del periodo di riferimento.

L'enfasi posta sul carattere *preventivo* ed *autorizzativo* della contabilità pubblica, in quanto legata alle scelte delle politiche e delle azioni da intraprendere, paradossalmente assegna poca rilevanza a questo documento: prova ne sia la quasi completa assenza di dibattito, non solo politico, preliminarmente ed in occasione della sua approvazione.

9.2.1 Le fasi delle entrate e delle uscite

Il sistema di rilevazione alla base della CO. FI. poggia sulla distinzione tra le *fasi* giuridicamente rilevanti nella gestione delle entrate e delle uscite.

Le fasi del procedimento di spesa sono quattro:

- **impegno:** è la fase nella quale la disponibilità di una data somma di denaro viene definitivamente vincolata alla realizzazione di una specifica operazione. L'impegno, nella pubblica amministrazione, rappresenta il modo attraverso il quale gli organi preposti assumono le decisioni di spesa. In definitiva, ogni decisione di spesa genera un impegno di spesa;
- **liquidazione:** è la fase che conduce a definire il debito certo nel suo ammontare e nella persona del creditore;
- **ordinazione:** l'amministrazione emette il mandato con il quale dispone il pagamento;
- **pagamento:** in tale fase si manifesta l'esborso monetario e si registra quindi una variazione, sempre monetaria, negativa.

Le entrate, invece, sono caratterizzate dalle seguenti fasi:

- **accertamento:** l'amministrazione diventa creditrice di somme, con un titolo che è giuridicamente rilevante, nei confronti di soggetti esterni;
- **riscossione:** corrisponde all'incasso, da parte del soggetto incaricato, delle somme versate dal debitore a saldo del proprio debito ed accertate in precedenza;
- **versamento:** è il momento in cui le risorse riscosse vengono versate al tesoriere. Se non vi è altro soggetto incaricato di curare la riscossione (agente o concessionario della riscossione) le due ultime fasi, di fatto, coincidono.

Tenendo conto di tale suddivisione, è possibile fare riferimento ad una ulteriore distinzione tra *fase giuridica o di diritto* e *fase materiale o di fatto*. Per le uscite, la prima fase coincide con l'impegno, mentre per le entrate è l'accertamento. La fase di fatto, invece, per le uscite si riferisce al pagamento delle somme impegnate, per le entrate corrisponde al momento in cui si ha l'incasso del denaro. È di conseguenza chiaro che, sia per le entrate che per le uscite, la fase di diritto individua il momento di avvio del processo finanziario mentre la fase di fatto ne segna la conclusione.

La distinzione tra fase giuridica e fase materiale conduce a due distinte formulazioni di bilanci finanziari, sia preventivi che consuntivi,

ovvero alla distinzione tra bilanci di competenza e bilanci di cassa. Il *Bilancio di competenza* accoglie le entrate e le uscite riferibili alla fase di diritto. Nel *Bilancio di cassa* vengono iscritti i pagamenti e gli incassi effettuati nell'esercizio, che non necessariamente corrispondono ad impegni e ad accertamenti associabili all'esercizio di riferimento.

In relazione ai concetti di cassa e di competenza, o meglio alle due fasi della gestione dei procedimenti di entrata ed uscita, si determinano i Residui attivi, pari alla differenza tra entrate accertate ed entrate rimosse, ed i Residui passivi, pari alla differenza tra uscite impegnate e pagamenti effettuati.

9.2.2 La funzione autorizzativa del Bilancio di previsione

Per le amministrazioni in regime di contabilità pubblica, e quindi per il Ministero delle finanze nel suo complesso, prima dell'attivazione delle agenzie fiscali, ossia fino all'esercizio 2000, e tuttora per il Dipartimento delle politiche fiscali, la CO.FI. è stato non soltanto il sistema contabile obbligatorio per tutte le rilevazioni preventive e consuntive, ma costituisce lo strumento attraverso il quale viene effettuato il controllo ex ante della spesa pubblica, avendo l'approvazione del bilancio di previsione carattere autorizzatorio. Il bilancio previsionale dello Stato è, infatti, lo strumento attraverso il quale vengono individuate le risorse finanziarie da utilizzarsi per far fronte alle funzioni statali. In altre parole, il compito principale del Bilancio è quello di autorizzare la riscossione delle somme iscritte a credito e il pagamento delle somme stanziare per la spesa⁵.

In particolare, il Parlamento con l'approvazione del bilancio preventivo ha il potere di imporre due diversi limiti alla spesa complessiva delle varie amministrazioni centrali o comunque gravanti sullo Stato:

- un limite qualitativo, riferibile alla destinazione della spesa stessa;
- un limite quantitativo, relativo all'ammontare massimo di spesa sostenibile per ogni operazione.

Prima dell'introduzione della L. 94/97 e del D. Lgs. 279/97, l'unità elementare di bilancio ai fini dell'approvazione parlamentare era costituita dal capitolo⁶. Dopo il 1997, dato che l'obiettivo da raggiungere era quello di rendere più trasparente e leggibile il bilancio, non solo per l'autorità politica ma anche per i cittadini/ contribuenti, si è stabilito che la nuova entità elementare del bilancio, sulla quale si concentra la decisione politica è l'Unità Previsionale di Base (d'ora in avanti, per brevità Upb), che raggruppa entrate o spese aventi uguale natura in relazione ad una specifica area omogenea di attività. Non soltanto l'individuazione delle Upb è effettuato ad un livello di aggregazione più elevato rispetto ai capitoli (che permangono come unità elementare ai fini della gestione e della consuntivazione del procedimento di spesa) ma avviene in funzione della struttura organizzativa ministeriale, piuttosto che della classificazione per natura della spesa.

In relazione a ciascuna agenzia fiscale, che pur gode di personalità giuridica e di autonomia gestionale e contabile, ai sensi dell'art. 59,

5. Cfr. D. Da Empoli, P. De Ioanna, G. Vegas, *Il Bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Le Guide de IL SOLE 24 ORE, Milano, 2000, p. 6.

6. Il bilancio dello Stato è costituito da circa 6000 capitoli, anche se il loro numero può variare annualmente, in quanto viene determinato in occasione dell'emanazione del decreto ministeriale di cui all'art. 2, comma 4-*quinqüies* della L. 468/78.

comma 4 del D.Lgs. 300/99, è individuata una Upb, suddivisa in tre capitoli, nella quale confluiscono le risorse finanziarie stipulate in sede di convenzione, quale dotazione e corrispettivo per l'agenzia a fronte dell'attività che si impegna a svolgere in favore del ministero. L'individuazione di una Upb in corrispondenza ad ogni agenzia fiscale rileva dunque dal punto di vista dell'inserimento degli stanziamenti nel bilancio statale, e non da quello della adozione della contabilità pubblicistica da parte dell'agenzia, fatte salve le ovvie esigenze di rendicontazione e vigilanza da parte ministeriale.

La riforma della contabilità pubblica operata nella seconda metà degli anni '90, pur introducendo notevoli elementi di innovazione – la nuova struttura del bilancio dello Stato, il sistema unico di contabilità economica per centri di costo, la riorganizzazione del processo di formazione del bilancio dello Stato, il monitoraggio dell'azione amministrativa e dei connessi risultati finalizzato al controllo di gestione – ha mantenuto in essere la CO.FI. e la funzione autorizzativa del bilancio di previsione. Numerose sono le motivazioni alla base di una siffatta scelta.

Prima tra queste, la prevalenza storica di una logica fondata sul controllo preventivo degli atti, perfettamente in linea con la finalità autorizzativa della contabilità pubblica. La necessità, poi, in assenza di meccanismi di mercato, di strumenti istituzionali capaci di garantire *preventivamente* alla cittadinanza lo svolgimento ad un livello accettabile delle funzioni pubbliche.

Infine, la possibilità da parte dello Stato di limitare la capacità di spesa delle amministrazioni diverse dallo Stato, imponendo un certo grado di accentramento al sistema della finanza pubblica. Infatti, anche se la tendenza in atto è verso una maggiore autonomia nel reperimento delle entrate (fenomeno di cui il c.d. “federalismo fiscale” è uno degli aspetti più rilevanti) il sistema finanziario pubblico italiano presenta ancora caratteri propri di un “sistema a finanza derivata”. Non solo, infatti, la quota dei trasferimenti dallo Stato ai livelli di governo subordinati è tuttora rilevante e copre anche le spese relative a funzioni di recente attribuzione o devoluzione, ma la finalità di tenere sotto controllo la spesa e l'indebitamento del settore pubblico nel suo complesso (basti pensare al “patto di stabilità”) comporta una serie di vincoli sulla gestione finanziaria e di cassa (tesoreria unica, ricorso all'indebitamento, monitoraggio dei flussi da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, etc.) degli enti decentrati. Vincoli maggiormente compatibili e più facilmente attuabili con un sistema contabile preventivo connotato dalla preminenza della funzione autorizzativa⁷.

9.2.3 Limiti della contabilità finanziaria

Il processo di riforma che ha investito anche dal punto di vista contabile la pubblica amministrazione, dunque, non ha portato ad accantonare la CO.FI., ma piuttosto ad affiancare ad essa, a seguito della riforma contabile operata dal D.Lgs. 279/97, la c.d. “contabilità economico-analitica per centri di costo”. Quest'ultima, basata sul criterio della

7. Cfr. Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2000. Si noti che la limitata autonomia dei sistemi tributari regionali e locali ha un riflesso rilevante anche per l'attività dell'amministrazione finanziaria: una parte consistente delle entrate tributarie locali consiste, infatti, di quote di compartecipazione o di addizionali a tributi erariali, per cui la relativa attività di accertamento, verifica e riscossione è svolta dall'Agenzia delle entrate.

competenza economica, comporta determinazioni sia preventive (budget dei costi) che consuntive, ma non può considerarsi un sistema contabile “compiuto”. Almeno attualmente, infatti, limita le sue finalità a quelle proprie delle “contabilità dei costi”, tralasciando una delle fondamentali caratteristiche della contabilità generale, quella di correlare i costi ai ricavi di periodo. Tutte le amministrazioni centrali, compreso quindi il Ministero dell’economia e delle finanze, e le loro articolazioni organizzative, come il Dipartimento per le politiche fiscali, sono soggette a questo regime e a questi duplici obblighi contabili, mentre non lo sono, per espressa previsione normativa, le agenzie fiscali.

La soluzione di affiancare la contabilità dei costi a quella pubblica ha, inoltre, aperto problematiche di non secondario momento, conseguenti alla forzata coesistenza di due sistemi contabili caratterizzati non solo da diversi “modelli di rappresentazione” degli aggregati di sintesi, ma basati su differenti logiche di rilevazione, perché diversa è la logica di osservazione dei fenomeni: da un lato la competenza giuridica delle entrate e delle spese, dall’altro la competenza economica dei costi.

Ciò non vuol certo dire che vi sia una totale incompatibilità tra i due sistemi contabili: è anzi certamente possibile sviluppare ed adottare un unico sistema informativo contabile che, processando una sola volta ciascun fatto gestionale, posto che si tenga conto delle fasi rilevanti per ciascuno dei due sistemi, generi scritture di contabilità finanziaria e scritture di contabilità generale (delle quali ultime le scritture della contabilità dei costi sono sottoinsieme). Si potrebbe impostare cioè, invece che due sistemi paralleli ed indipendenti, un unico sistema di contabilità, definibile “integrata”. La soluzione “intermedia” di derivare mediante “rettifiche” le rilevazioni economiche dalle rilevazioni di contabilità finanziaria (o contabilità finanziaria *estesa*), apparentemente più semplice, si scontra con la impossibilità di modificare il criterio di rilevazione dopo che questa è avvenuta⁸. Anche se non vi è una precisa scelta normativa in proposito, la tradizionale impostazione unitaria della contabilità delle amministrazioni centrali e l’emanazione, a partire dal 1999, delle prime circolari applicative da parte della Ragioneria generale dello Stato, che pur definiscono chiaramente il concetto di costo di competenza economica, sembrano avvalorare l’adozione di una contabilità “rettificata”, nel senso che le informazioni di costo vengono elaborate “ad hoc” in occasione della redazione del budget o della rilevazione consuntiva semestrale dei costi.

In ogni caso, le informazioni utili a guidare la gestione delle amministrazioni secondo criteri di economicità, non possono certo ridursi a quelle finanziarie e di costo. Il fabbisogno informativo dei responsabili della gestione è senza dubbio più ampio e numerosi sono gli strumenti, sviluppati dalla prassi e dalla dottrina aziendale nella più ampia cornice del controllo di gestione, per soddisfarli⁹.

La stessa necessità del controllo di gestione è assurda, come noto, a precetto normativo, nell’ambito della riforma dei controlli interni. Ai sensi dell’art. 1, comma 1, lett. b) del D.Lgs. n. 286/1999, la finalità del controllo di gestione consiste nel “verificare l’efficacia, l’efficienza e

8. Sulle varie alternative – contabilità integrata, contabilità finanziaria estesa, sistemi paralleli di contabilità finanziaria e generale – si veda: Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Progetto finalizzato Controllo di Gestione: best practices – Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, cap. 4, pp. 200-214.

9. Per un’analisi più approfondita del ruolo fondamentale del controllo di gestione nelle aziende pubbliche cfr.: Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Progetto finalizzato Controllo di Gestione: best practices – Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, cap. 1.

l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra i costi ed i risultati”.

Il controllo di gestione (d'ora in avanti, per brevità, CdG), in sintesi, è il meccanismo operativo che orienta la gestione verso degli obiettivi precedentemente fissati. Ciò comporta l'assunzione, da parte dei soggetti decisionali dell'amministrazione, di un comportamento coerente con gli obiettivi e la verifica periodica dei risultati raggiunti in relazione agli obiettivi stessi.

Il sistema di CO.FI. non è idoneo a fornire elementi sufficienti a valutare il grado di efficienza, di efficacia e di economicità della gestione. Essa si limita a rilevare solo ed unicamente gli effetti finanziari relativi ai fatti di gestione, non registrando le variazioni economiche che non sono legate ai movimenti di cassa. Le informazioni che scaturiscono dalla CO.FI. risultano utili ai fini del confronto con i valori preventivati (accertamenti/impegni e riscossioni/pagamenti, rispettivamente per le rilevazioni di competenza giuridica e di cassa). Sulla sola scorta delle informazioni finanziarie, tuttavia, non possono essere analizzati i risultati della gestione che richiedono la conoscenza di elementi di carattere non finanziario. Sfuggono, infatti, alle maglie della contabilità finanziaria informazioni quali il valore delle risorse utilizzate, il grado di soddisfacimento delle attese dei cittadini/utenti, la quantità e la qualità dei servizi e dei beni prodotti ed erogati, basilari per il controllo di gestione.

Si osserva, infine, che la stessa funzione autorizzativa della CO. FI., intesa come mezzo per porre un limite invalicabile alla spesa complessiva mediante il contingentamento degli stanziamenti per le singole voci, per un tipico fenomeno di eterogenesi dei fini viene di fatto vanificata nella sua applicazione concreta. Il limite di spesa, infatti, è spesso considerato esso stesso un fine, anziché un vincolo; di conseguenza il controllo si riferisce alle singole operazioni di spesa, perdendo di vista il complessivo equilibrio economico finanziario, con le paradossali conseguenze di perdita di controllo sulla spesa, storicamente sperimentate¹⁰.

Si noti, peraltro, che il finanziamento ordinario dell'Agenzia avviene mediante gli stanziamenti compresi nella specifica Upb del Bilancio previsionale dello Stato e che le previsioni di spesa contenute nel “Documento programmatico” (budget) “hanno valore autorizzativo ai fini della gestione interna dell'Agenzia” (art. 4, comma 2, Regolamento di contabilità). Che il *documento programmatico* o *budget* abbia una funzione autorizzativa, è chiarito anche dalla previsione del comma 4 dell'art. 4 del regolamento di Contabilità, ove è stabilito che si ricorra alla gestione provvisoria, per dodicesimi, qualora il documento non venga approvato in tempo utile per l'inizio dell'esercizio.

9.3 I sistemi di contabilità economica

9.3.1 Verso la contabilità analitica

La riforma del bilancio dello Stato attuata dalla L. 94/97 e dal D.Lgs. n. 279/97 pone il sistema unico di contabilità analitica per centri di costo

10. In tema di effetti distortivi sul comportamento, indotti dai controlli preventivi ed in particolare dal meccanismo di autorizzazione preventiva alla spesa, cfr., tra gli altri: Boronovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2000.

(d'ora in avanti, per brevità, CdC) a supporto del processo di formazione del bilancio di previsione, delle decisioni di finanza pubblica e da ultimo, ma non meno importante, del controllo di gestione.

Un sistema di contabilità analitica (d'ora in avanti per brevità, CO.AN.) mostra il valore delle risorse consumate in riferimento a diversi possibili oggetti di costo e consente di:

- evidenziare le relazioni funzionali tra impiego di risorse e beni/servizi prodotti;
- configurare, per questa via, attendibili ipotesi relative agli obiettivi conseguibili con le risorse date;
- conoscere i costi dei beni/servizi prodotti, delle attività e processi svolti o delle unità organizzative nelle quali si articola la struttura aziendale e responsabilizzare su di essi il management;
- orientare i comportamenti verso l'efficienza.

La *contabilità economico-analitica per CdC*, a mente della circolare n. 32 del 26 maggio 1999 dell'allora Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica – RGS, che ne sancisce l'attivazione "(...) fonda la propria funzionalità sui seguenti principi: l'individuazione della competenza economica dei fenomeni amministrativi, la correlazione tra le risorse necessarie e le "destinazioni" per cui esse vengono impiegate, ed il confronto tra budget e risultati ottenuti".

È evidente il riferimento al costo, all'onere cioè che scaturisce dall'effettivo utilizzo della risorsa attribuito al periodo amministrativo nel quale viene reso disponibile il bene/servizio prodotto, e non alla spesa, che misura l'esborso monetario relativo all'acquisto delle risorse stesse. Non sembra superflua la menzione del principio di correlazione delle risorse consumate alle attività svolte, in un contesto dove il prevalente se non unico criterio di contabilizzazione delle risorse è sempre stato quello relativo alla loro natura.

Con il D. Lgs. n. 279/97 viene fatto espresso riferimento alla responsabilità del soggetto titolare del CdC in ordine alle decisioni sulle modalità di utilizzo delle risorse assegnate in relazione agli obiettivi da raggiungere. L'attivazione del sistema di *contabilità analitica per CdC* non si limita all'aggiunta di un ulteriore tecnicismo contabile alla pletora di quelli esistenti, ma intende indurre la pubblica amministrazione italiana ad adottare logiche di gestione innovative. La rilevazione degli eventi amministrativi secondo competenza economica porta a valorizzare i fattori produttivi nel momento ed in ragione dell'effettivo utilizzo, mentre la CO.FI. non è in grado di quantificare l'utilizzazione delle risorse.

L'introduzione di un sistema di CO.AN. richiede la preventiva definizione di alcuni elementi:

- le unità organizzative che utilizzano le risorse, denominate *centri di costo*;
- le modalità attraverso le quali i dati contabili andranno ad alimentare la contabilità dei costi;
- gli strumenti fondamentali di un sistema di CO.AN. (piano dei conti, piano dei CdC, prodotti e servizi dei quali si vuole conoscere il costo finale);

- le *unità di misura* rispetto alle quali rapportare la quantità di risorse utilizzate (es. spazio: metri quadri, lineari; tempo: giorni, mesi, anni);
- il *periodo di riferimento* del costo, ossia il tempo rispetto al quale l'utilizzo della risorsa dà luogo al costo;
- l'*unità di misura monetaria* adottata (euro).

È solo con la definizione di tali elementi che diventa possibile determinare il *costo*, cioè il valore monetario della quantità di risorse utilizzate da ciascun CdC¹¹.

Il sistema di CO.AN. è stato avviato in modo piuttosto graduale, in quanto le prime fasi di implementazione e sperimentazione del sistema di PeC all'interno dell'amministrazione finanziaria risalgono ad un periodo precedente sia alla riforma della contabilità dello Stato del 1997, sia all'attivazione delle agenzie fiscali¹². Lo sviluppo e l'evoluzione di tale sistema, che non ha ancora raggiunto una configurazione definitiva, riflette naturalmente i cambiamenti organizzativi ed istituzionali succedutisi negli ultimi anni e l'introduzione dei nuovi sistemi informatici, con le implicazioni che scaturiscono dal loro utilizzo.

9.3.2 La "contabilità analitica monetaria" del Dipartimento per le politiche fiscali

Si accennava, in precedenza, all'obbligatorietà per le amministrazioni ministeriali in senso stretto della "contabilità analitica per CdC" introdotta dal D.Lgs. 279/97, in affiancamento alla tradizionale CO.FI. In particolare, l'art. 10 del provvedimento delinea le principali caratteristiche dello strumento: "al fine di consentire la valutazione economica dei servizi e delle attività prodotti, le pubbliche amministrazioni adottano (...) un sistema di contabilità economica fondato su rilevazioni analitiche per CdC. Esso collega le risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti e le connesse responsabilità dirigenziali, allo scopo di realizzare il monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione svolta dalle singole amministrazioni".

Si tratta per molti versi di una declinazione dei principi della responsabilità dirigenziale già contenuti nel D.Lgs. n. 29/93, con la particolare enfasi posta sulla "integrazione" tra le risorse a disposizione ed i risultati conseguiti, che porti verso la misurabilità del grado di efficacia ed efficienza conseguito dalla gestione.

Il *progetto di riposizionamento* del sistema di PeC del Ministero delle finanze, avviato nel 1999, ha, infatti, tra l'altro, previsto l'introduzione della contabilità analitico-monetaria (d'ora in avanti, per brevità, C.A.M.), sviluppata nelle sue linee principali secondo l'impostazione della circ. n. 32/99 dell'allora Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica – Ragioneria Generale dello Stato.

La C.A.M. classifica e rileva i costi per *natura* e per *centro di responsabilità* (d'ora in avanti, per brevità, CdR) che utilizza le risorse. Essa è impostata in modo da:

11. La Circolare n. 42/2000 dell'allora Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica – RGS sembra orientare l'intero sistema alla determinazione del *costo di centro*. In realtà, questa è la funzionalità minimale del sistema, in quanto i potenziali oggetti di costo sono numerosi. Tuttavia, la subunità organizzativa ed il prodotto finale rappresentano i principali oggetti di costo ai quali può essere riferito il valore dei fattori produttivi consumati da un'amministrazione. In proposito, si cfr.: Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Progetto finalizzato Controllo di Gestione: best practices – Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, cap. 5.

12. Cfr. cap. 3.

- prendere in considerazione e registrare i fenomeni aventi rilevanza contabile sotto il punto di vista economico, patrimoniale e finanziario;
- mettere in evidenza la destinazione della spesa al fine di calcolare il costo dei servizi erogati;
- assicurare la correlazione tra la C.A.M. stessa e la CO.FI.;
- fornire delle informazioni che consentono di coadiuvare l'attività decisionale dei CdR.

L'alimentazione della C.A.M. avviene, per tutti i dati oggetto di elaborazione nei sistemi informativi dell'amministrazione, in maniera integrata, evitando cioè l'immissione manuale o il riprocessamento degli stessi dati. I principali "sistemi alimentanti" possono essere classificati in sistemi di gestione delle diverse risorse utilizzate e sistemi relativi ai servizi realizzati e comprendono:

- la CO.FI. (che il Dipartimento per le politiche fiscali continua ad utilizzare secondo le ordinarie norme della contabilità dello Stato);
- il sistema di gestione del personale, che comprende l'archivio del personale (chi e quanti sono i soggetti assegnati ad ogni CdR) e la tipologia di attività svolte¹³;
- il sistema di gestione delle risorse strumentali (beni a fecondità ripetuta o ammortizzabili), che consente di determinare il valore dei beni patrimoniali, sia mobili che immobili e di definire il costo relativo all'uso di tali risorse da parte di ciascun CdR.

Si noti che, nella originaria impostazione, sostanzialmente immutata, a meno dei naturali adattamenti ed evoluzione, nel Dipartimento per le politiche fiscali, la C.A.M. non solo non sostituisce la CO.FI., ma vi si affianca (costituisce una c.d. *procedura parallela*) e, per alcune tipologie di dati, si alimenta da questa. In sostanza, nel momento in cui un'operazione è registrata nella contabilità finanziaria, viene anche rielaborata per la C.A.M., se rilevante ai suoi fini. L'amministrazione finanziaria, infatti, si è dotata di un sistema informativo *integrato*, e ciò vale sia se il sotto-sistema contabile è impostato secondo la contabilità finanziaria pubblica (CO.FI.), sia se la contabilità segue il principio di competenza economica (CO.GE.). Ciò vuol dire che una componente del sistema stesso riceve i dati contenuti nei vari sistemi alimentanti e provvede, appunto, ad integrarli, rendendoli omogenei e disponibili per le varie elaborazioni, quali la CO.FI., quella analitica e le varie tipologie di *report* direzionali¹⁴.

13. Le informazioni desumibili da questi sottosistemi già di per sé consentono di determinare il costo effettivo (consuntivo) e quello standard del personale. Per la logica di funzionamento della procedura di attribuzione delle ore lavorate ai processi (*risorse per destinazione*), si veda il cap. 7.

14. Cfr. parr. 8.3 ed 8.4.

9.3.3 Il sistema contabile dell'Agenzia delle entrate

La riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria secondo il modello di amministrazione per agenzie ha avuto uno dei suoi riflessi sul modello di sistema di gestione contabile, che si è differenziato all'interno dell'amministrazione finanziaria, in particolare tra Dipartimento delle politiche fiscali ed agenzie. I principi base che guidano il nuovo sistema di contabilità possono essere individuati nelle norme contenute nel D.Lgs. n. 300/99 che, ai fini della trasformazione dei

Dipartimenti del Ministero delle finanze in agenzie fiscali, pone in risalto la necessità di transitare dalla logica giuridico-formale a quella orientata ai risultati.

L'Agenzia delle entrate, così come le consorelle, ha personalità giuridica di diritto pubblico ed è dotata di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria. I principi di organizzazione e funzionamento delle agenzie fiscali sono contenuti negli *statuti* delle medesime, deliberati da ciascun Comitato direttivo e approvati dall'allora Ministro delle finanze¹⁵. Gli aspetti organizzativi e contabili, in particolare, sono "normati" nell'ambito dell'autonomia di ciascuna agenzia nei rispettivi *Regolamenti*.

Per quanto riguarda la contabilità, in particolare, l'art. 70 del D.Lgs. n. 300/99 sancisce che: "il comitato direttivo delibera il regolamento di contabilità che è sottoposto al Primo Ministro secondo disposizioni dell'art. 60. Il regolamento si conforma, nel rispetto delle disposizioni generati in materia di contabilità pubblica e anche prevedendo apposite note di raccordo della contabilità aziendale, ai principi desumibili dagli articoli 2423 e seguenti del codice civile".

Il regolamento di contabilità dell'Agenzia delle entrate, deliberato dal comitato direttivo il 30.11.2000 in base all'art. 70, comma 5 e sottoposto al ministro secondo le disposizioni dell'art. 60 del D.Lgs. n. 300/99, per quanto riguarda gli aspetti di natura strettamente contabile, si ispira in maniera prevalente al dettato civilistico, pur nel rispetto delle norme di contabilità pubblica richiamate. A tal proposito, l'art. 11 del regolamento individua gli appositi strumenti di raccordo tra il bilancio d'esercizio dell'agenzia e il rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato. Nel contempo, è stato previsto un costante flusso di informazioni verso il Ministero – all'epoca, delle finanze – delegato per legge al controllo dell'agenzia, in particolare per quanto riguarda la gestione della convenzione¹⁶.

Per assicurare la massima snellezza operativa, sono stati disciplinati i principali aspetti della gestione amministrativa e contabile, rinviando la trattazione degli elementi di dettaglio a specifiche norme interne¹⁷.

In particolare, i documenti contabili dell'agenzia sono rappresentati da:

- il *bilancio d'esercizio*, come previsto dagli articoli 2423 bis e seguenti del codice civile, nelle sue tre componenti (stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa) e che si caratterizza, oltre che per la forte valenza informativa nei confronti dei terzi, anche come strumento di rendicontazione e di verifica dell'attività svolta (art. 6 del Regolamento citato);
- la *relazione sulla gestione*, prevista dall' art. 2428 c.c., che riferisce in merito alle attività svolte durante l'esercizio, agli obiettivi concordati con il Ministero, nonché sui programmi e sulle iniziative da intraprendere (art. 6, comma 2);
- il *documento programmatico annuale o budget*, "che determina gli obiettivi economici e finanziari e articola le relative previsioni di

15. Il Comitato direttivo è nominato per la durata di cinque anni ed è composto da sei membri, oltre al direttore dell'agenzia che lo presiede. Per ulteriori particolari si veda in proposito l'Appendice.

16. Si veda in proposito il Cap. 6.

17. Cfr.: *La riforma dell'amministrazione finanziaria*, documento pubblicato sul sito web del Dipartimento per le politiche fiscali – www.finanze.it

spesa per le strutture di vertice centrali e periferiche” (art. 4); il budget può essere sottoposto a revisione al termine del primo semestre e, qualora non approvato in tempo utile per l’inizio dell’esercizio, il comitato direttivo delibera la gestione provvisoria;

- il *piano pluriennale degli investimenti*, corredato da una relazione che indica le finalità di ciascun investimento, le modalità di attuazione e i fondi da utilizzare (art. 5).

Il nuovo sistema contabile è dunque finalizzato alla produzione di specifici output informativi, elaborati e prodotti secondo regole e processi ben definiti e soggetti a continua revisione ed affinamento.

Rispetto alla precedente impostazione del sistema informativo contabile, in particolare, le previsioni più innovative sono state introdotte nel Capo II del regolamento di contabilità, dove vengono introdotti strumenti di rilevazione, rendicontazione e pianificazione modellati sulle previsioni civilistiche e sulla prassi contabile di generale accettazione.

Il sistema contabile dell’agenzia si prefigge di fornire un quadro esaustivo in relazione ai costi, ai ricavi e alle variazioni patrimoniali e finanziarie con riferimento all’anno finanziario. La redazione dei documenti di sintesi consuntivi (bilancio di esercizio) dell’agenzia, seguendo l’impostazione privatistica, deve essere ispirata ai postulati di chiarezza e di rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria dell’agenzia e del risultato economico dell’esercizio. In sostanza, il bilancio d’esercizio viene redatto rispettando i principi indicati dagli articoli 2423 bis e seguenti del codice civile.

Conseguentemente, lo schema di Conto Economico adottato è quello “a valore e costo della produzione realizzata del periodo”, da presentare in forma “a scalare”. Esso si caratterizza per la evidenziazione del valore e dei costi della produzione realizzata e per il raggruppamento dei componenti positivi e negativi di reddito in relazione alle aree gestionali di afferenza. I componenti di reddito derivanti dalla gestione caratteristica sono ricompresi all’interno delle due aggregazioni principali del documento: *valore della produzione* e *costi della produzione*.

Dopo quest’ultima aggregazione, seguendo la rappresentazione scalare, sono evidenziati i *componenti straordinari* di reddito e quelli afferenti la *gestione finanziaria*.

Per quanto riguarda lo *Stato Patrimoniale* dell’agenzia relativo al primo anno di introduzione della contabilità economica (esercizio 2001) non sono stati trasposti immediatamente i valori relativi ai cespiti patrimoniali acquisiti nei precedenti esercizi. Sono stati invece inseriti di volta in volta e secondo le consuete rilevazioni contabili i cespiti di nuova acquisizione. Quelli già facenti parte del patrimonio del ministero, invece, saranno inseriti una volta definiti in modo più puntuale i termini del trasferimento all’agenzia della titolarità dei medesimi. Anche ai fini della valutazione dei beni acquisiti sono adottati i criteri civilistici.

Lo Stato Patrimoniale si presenta a “sezioni divise e contrapposte”. I valori contenuti nella sezione dell’attivo sono condensati all’interno dei raggruppamenti fondamentali, ricalcati anche terminologicamente dai prospetti previsti per le società:

- immobilizzazioni;
- attivo circolante;
- ratei e risconti.

Le immobilizzazioni e l’attivo circolante costituiscono i due aggregati fondamentali, e le rimanenti voci di rettifica di fine esercizio avrebbero potuto essere associati alle grandezze cui si riferiscono e ricondotti all’interno di quelli principali. La riclassificazione delle voci dell’attivo si basa sul criterio finanziario della liquidità, “corretto” tenendo conto della natura dei singoli elementi patrimoniali.

Le principali aggregazioni per quanto riguarda la sezione del passivo sono:

- mezzi propri;
- fondi per rischi ed oneri;
- debiti.

Attraverso tale suddivisione vengono distinte le passività indeterminate nella data di sopravvenienza o nell’importo da quelle che invece sono determinate. In questa sezione vengono anche evidenziati il fondo per il trattamento di fine rapporto relativo al lavoro subordinato ed i ratei e risconti passivi.

Nella classificazione delle voci del passivo non viene utilizzato il criterio finanziario, ossia l’esigibilità, ma tale scelta viene in parte attenuata dal fatto che tra i valori esposti nel raggruppamento dei debiti vengono comunque distinti gli importi che scadono oltre l’esercizio successivo.

Il bilancio dell’agenzia inoltre, così come stabilito dal Regolamento di contabilità¹⁸, comprende anche la stesura della Nota integrativa, la cui funzione principale è quella di illustrare i dati sintetici presentati nello stato patrimoniale e nel conto economico e di evidenziare le metodologie di valutazione adottate. Il richiamo è all’art. 2427 del Codice Civile, ove dispone che le informazioni deducibili da tale documento riguardano sinteticamente:

- illustrazioni dei metodi adottati ai fini della valutazione delle voci di bilancio, e nelle rettifiche di valore;
- descrizione dei movimenti delle voci dello Stato patrimoniale e del Conto economico;
- varie.

Infine, poiché di fatto l’autonomia contabile dell’agenzia non la pone al di fuori del sistema della finanza pubblica, l’art. 11 dello Statuto dell’Agenzia delle entrate sancisce, introducendo ovviamente un elemento aggiuntivo rispetto alla previsione del codice civile, che: “la Nota integrativa (...) espone in un’apposita sezione i raccordi delle risultanze del bilancio di esercizio con i capitoli di spesa del rendiconto generale dell’Amministrazione dello Stato”. Tale sezione assume, ad evidenza, un ruolo simile a quello del Prospetto di conciliazione previsto nella conta-

18. L’art. 6, comma 2 del Regolamento di contabilità dell’Agenzia delle entrate prevede che “Il bilancio dell’agenzia, corredato dalla relazione sulla gestione di cui all’articolo 2428 codice civile, si compone dei seguenti documenti: a. Stato patrimoniale b. Conto economico c. Nota integrativa”.

bilità degli enti locali, anche se il livello di dettaglio potrà essere inferiore, limitandosi ad individuare i “racordi” per grandi aggregati, atteso che alla Upb “Agenzia delle entrate” corrispondono solo tre capitoli di spesa.

9.3.4 Il piano dei conti dell'agenzia

Secondo l'art. 7 del Regolamento di Contabilità “il piano dei conti è costituito da un elenco di conti di natura patrimoniale, economica e d'ordine articolati in modo da consentire l'analisi dettagliata di tutti i fatti amministrativi dell'agenzia e l'aggregazione di tutti i fatti economici”. Più in generale, il piano dei conti (d'ora innanzi, per brevità, pdc) consiste nell'elenco dei conti impiegati nella contabilità e nelle regole relative al loro funzionamento. Ciò che differenzia il pdc da una semplice lista di voci sono la sua articolazione e le relazioni che sussistono tra i vari conti, che tengono conto dei fabbisogni informativi e degli obiettivi che si vogliono perseguire e soddisfare con il piano stesso¹⁹. Esso da un lato costituisce un sistema coerente e compatibile con i sistemi contabili utilizzati, la cui adozione non è neutrale rispetto al pdc sviluppato, implicando relazioni logiche tra singoli conti o loro classi; dall'altro deve consentire una classificazione agevole ed esaustiva dei valori generati, in relazione all'attività svolta, ai processi gestionali tipici ed alla struttura organizzativa propri dell'azienda considerata. In relazione a quest'ultimo aspetto, deve quanto meno consentire di classificare per natura i costi sostenuti ed i proventi conseguiti dall'amministrazione. Secondo quanto indicato in un documento interno elaborato nell'ambito del progetto di riposizionamento del sistema di PeC, “la definizione del piano dei conti per natura deve essere indipendente rispetto alla definizione del piano delle destinazioni ed al piano dei centri di costo. È necessario garantire che il piano dei conti per natura non contenga dettagli che sarebbero altrimenti gestibili attraverso la destinazione o il centro di costo. Ad esempio una classificazione dei conti del tipo:

- Costo del personale Segretariato generale
 - Costo del personale Dipartimento entrate
- non è corretta in quanto l'informazione ‘Segretariato’ e ‘Dipartimento entrate’ non deve essere ottenuta dettagliando la natura ma incrociando un unico conto per natura (costo del personale) con i diversi centri di costo”²⁰.

I conti accolgono al loro interno i valori *monetari* degli oggetti cui sono intestati. Ogni voce del pdc corrisponde, a prescindere dal supporto materiale e dalla tecnologia prescelti, e quindi anche dalla “forma” sotto la quale si presenta il singolo “conto”, ad un archivio o spazio logico all'interno del quale vengono inseriti, in ragione del tempo, i valori monetari relativi alle vicende interessanti lo specifico oggetto economico monitorato.

Si accennava al fatto che il pdc deve essere predisposto in modo tale da poter accogliere tutti i possibili fenomeni afferenti la gestione dell'amministrazione: naturalmente è sempre possibile operare una sua revisione o modificazione (ad esempio suddividendo in maniera più analitica una voce) ma, poiché ciò comporta alcune difficoltà in ordine alla continuità e confrontabilità delle registrazioni nel tempo, è

19. Per ulteriori considerazioni sulle caratteristiche rilevanti per la progettazione di un pdc, si veda: Musari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Progetto finalizzato Controllo di Gestione: best practices – Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001, pp. 214-17.

20. Tratto da: Ministero delle finanze - Progetto PeC, *Linee guida per la definizione del piano dei conti per natura*, Documento interno, 1999.

bene prevedere con lungimiranza anche sviluppi e fabbisogni informativi futuri. L'elaborazione del pdc deve essere guidata da criteri di razionalità e chiarezza: a riguardo, è necessario che, dopo aver individuato l'oggetto e scelto l'opportuna denominazione, non sussistano dubbi o ambiguità in merito alla corrispondenza tra la realtà dei fenomeni e la denominazione prescelta come oggetto del conto. In poche parole, ogni fatto o fenomeno economico o finanziario, deve trovare un'opportuna collocazione e un chiaro riscontro in un oggetto di conto ben definito. Occorre, ancora, che per fatti e fenomeni omogenei la collocazione sia la medesima e che in sede di rilevazione si adottino per essi le denominazioni previste nel piano.

La definizione del livello di disaggregazione è forse uno degli aspetti che presentano la maggiore possibilità di ampiezza del proprio campo di variazione: bisogna tener comunque conto che l'aumento della disaggregazione dei dati è direttamente proporzionale non solo alla capacità e complessità del sistema informativo ed informatico, che lo rende possibile, ma soprattutto al grado di analicità delle informazioni necessario per soddisfare il fabbisogno informativo dei responsabili delle decisioni aziendali. Ciascuna azienda dovrebbe riuscire ad individuare una combinazione soddisfacente circa il grado di complessità che il suo sistema informativo riesce a sostenere e quello di precisione e analicità delle informazioni contabili prodotte.

Un pdc da un lato, dunque, deve comprendere i conti necessari alla rilevazione di tutti i possibili fatti e fenomeni della gestione, dall'altro deve consentire la produzione di valori e prospetti di sintesi che consentano la lettura degli aspetti economici e finanziari della gestione in relazione alle finalità conoscitive gestionali e di rispondere a norme giuridiche di carattere generale e, in particolare, in tema di informativa contabile e di bilancio. A questo proposito "il criterio fondamentale in base al quale definire la profondità del dettaglio con cui classificare una specifica natura deve essere quello della *rilevanza* della risorsa dal punto di vista del controllo gestionale. Vale a dire:

- è rilevante una risorsa la cui quantità totale acquisita/consumata nel periodo è significativa a prescindere dal suo costo unitario, che può anche essere relativamente basso (risorse "di classe A")
- è rilevante una risorsa che a prescindere dalla quantità acquisita/consumata è però critica per la produzione/erogazione dei prodotti/servizi (risorsa "strategica")
- è rilevante una risorsa per la quale il processo di acquisto è decentrato/delegato in modo molto frammentato e non esista un processo di approvvigionamento/acquisto strutturato in modo tale da fornire le sufficienti garanzie di controllo di tale delega (risorse "ad acquisto delegato")
- è rilevante una risorsa assoggettata a piani/programmi/interventi specifici di monitoraggio, cost reduction, ecc.²¹.

Nel caso dell'amministrazione finanziaria, alle considerazioni svolte in precedenza, valide per la generalità delle aziende, si aggiunge naturalmente l'obbligatorietà del rispetto dei principi e delle forme di tenuta della contabilità pubblica, che certamente contribuisce a deter-

21. Tratto da: Ministero delle finanze - Progetto PeC, *Linee guida per la definizione del piano dei conti per natura*, Documento interno, 1999.

minare vincoli di cui tener conto nella definizione del pdc. In sostanza, il pdc deve essere in grado di supportare rilevazioni contabili sia di tipo finanziario che economico. Si noti, infatti, che anche l’Agenzia delle entrate deve essere in grado di produrre informazioni contabili “di raccordo” con la contabilità dello Stato, così come il Dipartimento per le politiche fiscali deve riuscire a generare informazioni economiche, quanto meno ai fini della contabilità analitica dei costi (C.A.M.).

L’Agenzia delle entrate, che come in precedenza evidenziato gode di autonomia contabile, ha articolato il proprio pdc per natura su tre livelli²². Ciascun conto, oltre ad avere una denominazione descrittiva della natura dei valori che è destinata a contenere, è distinto da una codificazione numerica univoca, costituita da otto cifre:

- all’articolazione di primo livello corrispondono le prime due cifre (da 01 a 09);
- a quella di secondo livello le successive due (ad esempio: 10, 20, etc.);
- le ultime quattro cifre sono espressive dell’ultimo livello (es.: 0010, 0020).

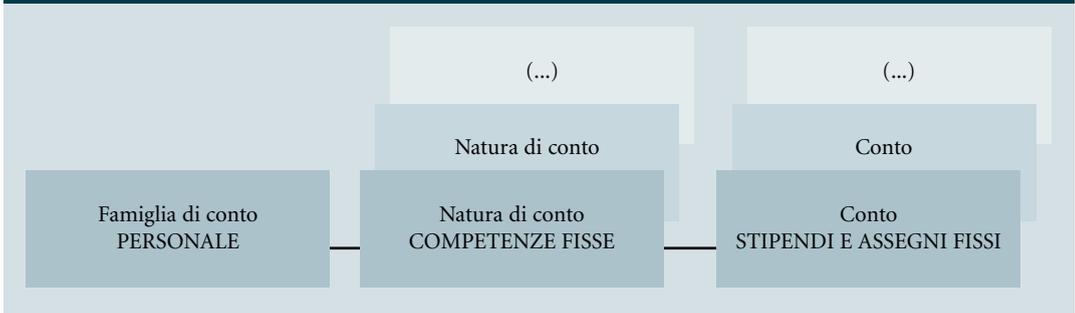
La denominazione in uso per identificare ciascuno dei tre livelli è la seguente:

- **Famiglia di conti:** rappresenta il massimo livello di aggregazione relativo ad elementi con carattere omogeneo. Ad esempio tra quelle relative ai costi del Conto economico vi è la famiglia di conti relativa al *Personale*; nell’ambito dei conti afferenti all’attivo dello Stato patrimoniale è individuata una famiglia che comprende i *Beni strumentali*;
- **Natura:** è il livello di aggregazione intermedia. Riprendendo l’esempio precedente, nell’ambito della famiglia riferita al costo del Personale la Natura potrà riguardare le *competenze fisse* dello stesso;
- **Conti:** rappresentano il livello massimo di disaggregazione o meglio di dettaglio. Con riferimento agli esempi precedenti lo specifico Conto potrà essere acceso agli *Stipendi e assegni fissi*.

Non necessariamente il livello di analiticità deve essere il medesimo per i conti compresi nel sottosistema di CO.AN. e per quelli di CO.GE. Per quanto riguarda l’esercizio 2001, primo anno di applicazione del nuovo sistema contabile per l’Agenzia, all’interno del terzo livello vengono aggregati i sottoconti di CO.GE. con una confluenza

22. Cfr. par. 4.2; per alcune voci, in realtà, è prevista un’ulteriore disaggregazione di 4° livello. In proposito, si ricorda che, in riferimento alla CO.AN. dei costi, che è soltanto uno dei sottosistemi informativi contabili, l’Allegato II alla circ. n. 32/99 emanata dall’allora Ministero del tesoro, bilancio e programmazione economica – Ragioneria Generale dello Stato, per dare attuazione alle previsioni del D.Lgs. n. 279/97, prevede un’articolazione del piano dei conti, per natura, su tre livelli.

Figura 1 - L’articolazione su tre livelli del piano dei conti



da N ad 1. Ciò non costituisce una contraddizione: può ben darsi che la classificazione per natura sia più dettagliata ai fini delle rilevazioni di CO.GE.; nel sottosistema di CO.AN., invece, prevale la disaggregazione secondo la dimensione organizzativa, di processo e di prodotto.

Tuttavia, almeno per l'esercizio 2001, il livello di massima disaggregazione del pdc gestionale è il medesimo di quello utilizzato in CO.GE.: tale semplificazione è stata adottata nella fase di prima implementazione del nuovo sistema informativo contabile. I risultati delle prime applicazioni concrete consentiranno di individuare i più opportuni parametri di ulteriore articolazione del pdc.

In ogni caso, i conti di natura finanziaria ed economica di CO.GE. possono essere considerati come la matrice di tutti i possibili conti di dettaglio individuabili.

Per quanto riguarda il pdc gestionale dell'Agenzia delle entrate, occorre precisare che offre la possibilità di estrarre ed elaborare ai fini della CO.AN., preventiva e consuntiva, solo alcune delle poste contabili comprese nello stato patrimoniale, mentre vengono riprese tutte le

Figura 2 - Estratto dal piano dei conti dell'Agenzia delle entrate

PIANO DEI CONTI					
Codice	Descrizione	Famiglia	Natura	Conto	
	Famiglia 01: Beni strumentali (investimenti)				1
	Natura 10: immobilizzazioni immateriali nette				2
	Conto 0010: SOFTWARE				3
10020001 00	Licenze software	01	10	0010	4
10020051 00	Fondo ammortamento licenze software	01	10	0010	5
10040005 00	Spese sviluppo software	01	10	0010	6
10040010 00	Spese per studi e ricerche per informatica	01	10	0010	7
10040055 00	Fondo ammortamento sviluppo software	01	10	0010	8
10040060 00	Fondo ammortamento spese per studi e ricerche per informatica	01	10	0010	9
10020051 00	Fondo ammortamento licenze software	01	10	0010	5
	Conto 0020: SPESE PLURIENNALI				10
10010001 00	Spese di impianto	01	10	0020	11
10020051 00	Fondo ammortamento spese di impianto	01	10	0020	12
10030001 00	Immobilizzazioni immateriali in corso	01	10	0020	13
10040001 00	Spese di manutenzione su beni di terzi	01	10	0020	14
10040015 00	Spese pluriennali diverse	01	10	0020	15
10040020 00	Spese di pubblicità da ammortizzare	01	10	0020	16
10040051 00	Fondo ammortamento spese manutenzione su beni di terzi	01	10	0020	17
10040065 00	Fondo ammortamento spese pluriennali diverse	01	10	0020	18
10040070 00	Fondo ammortamento spese di pubblicità da ammortizzare	01	10	0020	19
	Natura 20: immobilizzazioni materiali nette				20
	Conto 0010: IMMOBILI				21
11010001 00	Terreni	01	20	0010	22
11010005 00	Fabbricati	01	20	0010	23
11010051 00	Fondo ammortamento fabbricati	01	20	0010	24

voci di Conto economico, in modo da consentire una continua riconciliazione tra CO.GE. e CO.AN.

I criteri seguiti per l'aggregazione dei dati contabili in conti o raggruppamenti di ordine superiore, come si desume dalla documentazione interna all'uopo elaborata, sono quelli della *significatività* gestionale e della *rilevanza* del costo nell'ambito della specifica struttura organizzativa e delle attività svolte al suo interno²³. L'aggregazione viene, inoltre, sviluppata in relazione a parametri omogenei ai fini dell'attribuzione dei costi alle varie destinazioni (costituisce un esempio: raggruppare tutti i costi che prendono in considerazione l'attribuzione per m²). Infine, il pdc è stato predisposto tenendo conto anche dell'evoluzione dei sistemi alimentanti. In sostanza, si è cercato di configurarlo secondo una strutturazione elastica o aperta, che desse la possibilità di inserire nuovi conti laddove se ne avvertisse la necessità.

La riclassificazione dei conti adottata e l'articolazione del pdc che ne deriva, naturalmente, presenta anche il requisito di essere compatibile con la struttura organizzativa, in particolare con l'articolazione dei CdR, nonché con le norme contabili applicabili. In relazione a quest'ultimo aspetto, evidentemente, l'architettura di base del pdc deve essere capace di supportare il sistema di CO.GE. e CO.AN., svincolato dalle norme pubblicistiche, adottato dall'Agenzia.

A livello elementare, la logica che ha informato la definizione del pdc nell'ambito dell'amministrazione finanziaria, mantenuta nelle sue linee essenziali dall'Agenzia delle entrate, è stata quella di basare la riclassificazione, anche ai fini della CO.AN., sulla natura dei costi e dei proventi. Le relazioni logiche che legano le informazioni organizzate nei conti, incorporate nel sistema informativo-contabile sviluppato in ambiente Smartstream²⁴, alimentato in modo diretto dal sistema delle rilevazioni contabili, consentono di selezionare i dati rilevanti a tal fine e di elaborare la reportistica economica destinata ai responsabili dei CdC.

Per il primo anno di applicazione, il 2001, il pdc, sviluppato secondo le modalità appena viste, è stato inserito nel sistema contabile informatizzato già esistente, in modo da poter essere "letto" dall'applicazione dedicata del tipo Rdj/smartstream, sia per lo sviluppo delle elaborazioni contabili di sintesi che di quelle analitiche. A partire dagli esercizi successivi, invece, l'Agenzia (così come le altre strutture dell'ex Ministero delle finanze) disporrà di un sistema informativo integrato del tipo E.R.P. (Enterprise Resource Planning), nella fattispecie sviluppato su piattaforma Oracle. Ciascuno dei moduli che compongono il sistema, compreso quindi quello relativo al pdc, potrà essere personalizzato a seconda delle specifiche esigenze.

Una visualizzazione immediata del pdc gestionale è fornita dal report mod. "E.1", che dettaglia i costi di ciascun CdC, sia a budget che a consuntivo, suddivisi per natura della risorsa e relativi ad uno specifico intervallo di tempo (in atto, il trimestre).

I conti compresi nel pdc gestionale, naturalmente, sono i medesimi accesi alle quantità economiche considerate nel budget di periodo. Vi è dunque continuità tra le determinazioni preventive e quelle

23. Cfr. Ministero delle finanze, *Progetto PeC del Ministero delle finanze - Revisione piano dei conti per natura*, Documento di uso interno, Roma, 1999.

24. Cfr. par. 8.4.

Figura 3 - Report E. 1 - Costi per natura

Costi per Natura	Periodo di riferimento				Progressivo alla data				Anno		
	Budget (lire) (a)	Con- suntivo (lire) (b)	Δ Cons/ Budg (lire) (b-a)	Δ Cons/ Budg% (b-a)/a	Budget (lire) (d)	Con- suntivo (lire) (e)	Δ Cons/ Budg (lire) (e-d)	Δ Cons/ Budg% (e-d)/d	Budget (lire) (f)	Avanz. e/f	Totale anno prec. (lire)
Costo del personale											
00 Retribuzione fissa											
01 Retribuzione fissa impiegati area A1											
Totale Costi del Personale											
Costo per missioni											
001 Indennità di missione Italia											
002 Rimborsi spese Italia											
Totale Costi per missioni											
Altri compensi al personale											
001 Incarichi											
002 Gettoni di presenza											
Totale altri compensi al personale											
Acquisto prodotto di consumo											
001 Vestiario											
002 Equipaggiamento											
Totale acquisto prodotto di consumo											
Manutenzioni ordinarie											
Totale Manutenzioni ordinarie											

Totale Generale											

consuntive, nel senso che esse fanno riferimento agli stessi “oggetti” contabili. Quanto al livello di analiticità, i report devono essere strutturati in modo da consentire al responsabile del CdC una lettura agevole, in genere sintetizzando le informazioni in una o al massimo due pagine. Ove il numero di conti elementari sia troppo elevato per questa finalità, dovrà necessariamente addivenirsi ad aggregare i dati elementari, compatibilmente con i diversi fabbisogni informativi. Tali aggregati, tuttavia, saranno il frutto di rielaborazioni imposte nel complessivo sistema informativo per la gestione, relativo

alla definizione del contenuto dei singoli report, e non necessariamente dovranno essere incorporati nella definizione dei conti assunta con il pdc.

Considerando il livello di aggregazione più elevato, nel pdc gestionale dell'amministrazione finanziaria sono state individuate le cinque differenti Famiglie di conto di seguito brevemente descritte.

a) Beni strumentali

Ciascun CdC è dotato di un insieme di beni strumentali aventi durata pluriennale, la cui utilità cioè non si esaurisce in una singola prestazione o nell'arco di un solo esercizio (fattori produttivi a fecondità ripetuta). Il valore netto di tali beni è determinato tramite la contrapposizione del costo storico sostenuto per la loro acquisizione e la somma delle quote di ammortamento annuali già accantonate, calcolate in relazione alla vita residua dei singoli beni (di fatto, utilizzando gli ordinari criteri e coefficienti di ammortamento).

I beni strumentali, all'interno del pdc gestionale, sono stati suddivisi in due differenti categorie:

1. *immobilizzazioni immateriali*, distinte in *software ed altre immobilizzazioni*;
2. *immobilizzazioni materiali*, suddivise in: *immobili, manutenzione straordinaria immobili* (oneri capitalizzati), *impianti e macchinari, manutenzione straordinaria impianti e macchinari* (oneri capitalizzati), *attrezzature e altri beni, manutenzione straordinaria attrezzature e altri beni* (oneri capitalizzati), *hardware, manutenzione straordinaria hardware* (oneri capitalizzati).

b) Ricavi e proventi

I ricavi ed i proventi vengono ordinati in relazione alla provenienza:

1. *ricavi diversi e straordinari*, derivanti da componenti economiche non caratteristiche, da rettifiche contabili e da rimborsi;
2. *proventi per servizi resi* a Enti esterni o ad altre Agenzie e *proventi diversi*.

All'interno di tale Famiglia, non sono stati presi in considerazione il complesso delle risorse finanziarie assegnate, su tre distinti capitoli, in base alla convenzione tra agenzia e controparte ministeriale, in quanto tale dotazione, attribuita e ripartita ai CdR, costituisce più che altro un vincolo complessivo di spesa per le diverse unità organizzative²⁵.

c) Costi di produzione

Sono posti in relazione con il volume delle attività caratteristiche svolte dalle diverse strutture e sono suddivisi in:

1. *Costi della struttura*, comprendenti i costi che vengono sostenuti per il funzionamento degli uffici, in termini di risorse destinate alle attività di produzione ed erogazione del servizio;
2. *Costi per l'informatica*, suddivisi in: Servizi professionali informatici, Servizi di telecomunicazione, Servizi informatici di gestione e altri, Canoni leasing e noleggio, Spese di manutenzione;
3. *Costi per servizi*, riferibili a compensi per consulenze e altre prestazioni esterne.

25. Cfr. par. 2.2 di questo capitolo e cap. 6.

d) Personale

Le componenti del costo del Personale, in relazione alla loro variabilità nel tempo, sono state suddivise in *fisse* e *variabili*, distinguendo la parte che è vincolata giuridicamente da quella che è discrezionale.

Le *nature di conto* che scaturiscono da questa suddivisione sono le seguenti:

1. *Competenze fisse*: formate da quelle componenti dello stipendio previste dalla contrattazione collettiva e da tutte quelle indennità, erogate ai dipendenti e che sono svincolate da ogni discrezionalità dei responsabili del CdC;
2. *Componenti accessorie*: comprendono tutte le nature di conto che sono riconducibili alla discrezionalità dei Responsabili del centro di costo;
3. *Missioni*;
4. *Formazione*;
5. *Altri costi del personale*, ulteriormente suddivisi in: Mensa e buoni pasto e Altri oneri.

e) Spese generali

La famiglia Spese generali è stata *suddivisa* in:

1. *Immobili*, con riferimento ai costi derivanti dall'utilizzo degli edifici e dei servizi connessi;
2. *costi d'ufficio*, che comprende tutte le voci di costo legate al normale funzionamento delle attrezzature d'ufficio, oltre che le manutenzioni e gli ammortamenti delle stesse;
3. *oneri diversi e straordinari*.

10.1 Il sistema di reporting: tipologie di report e criteri di progettazione

Un sistema di programmazione e controllo (d'ora in poi, per brevità, PeC) ha il fine di supportare il dirigente nell'elaborazione dei programmi, nella gestione delle attività e nel raggiungimento degli obiettivi gestionali attraverso i quali si mira a dare efficace attuazione ai piani e agli indirizzi strategici formulati dal vertice.

Di fatto, il processo di controllo direzionale assolve la sua funzione garantendo la disponibilità di dati ed informazioni utili al manager nell'assunzione delle decisioni e nel monitoraggio dei loro effetti. In questa prospettiva si può accogliere una dimensione del sistema di controllo come sistema informativo che individua e pone a confronto l'andamento programmato e quello effettivo di variabili e grandezze significative a fini gestionali. Il reporting completa le fasi del ciclo di PeC combinando ed aggregando, in funzione di finalità conoscitive specifiche, i dati che alimentano e compongono l'intero sistema. Il reporting è un sottoprocesso che elabora i flussi di dati per la predisposizione di relazioni informative che si focalizzano su un particolare aspetto della gestione e/o della struttura operativa che ne è responsabile. I report sono l'*output* del processo di funzionamento dei sistemi informativi e costituiscono lo strumento concreto per mezzo del quale si assicura al dirigente la conoscenza e la disponibilità materiale (su supporto cartaceo o informatico) di un quadro informativo degli andamenti gestionali.

Ciascun report fornisce un flusso sistematizzato e ordinato di dati ed informazioni e si caratterizza per:

- lo specifico fabbisogno informativo che soddisfa e per il destinatario cui è rivolto;
- le grandezze oggetto di rendicontazione;
- alcune caratteristiche tecniche (periodicità di elaborazione, grado di automazione dell'inserimento e dell'elaborazione dei dati, forma espositiva).

In relazione al primo punto, si intende sottolineare come l'utilità delle informazioni raccolte in un report possa considerarsi relativa e variabile in funzione del soggetto cui è destinato. Da ciò discende che

la progettazione di contenuti e forme di un report debba partire dall'analisi delle esigenze informative dei suoi destinatari principali, delle decisioni che debbono e possono assumere e, in funzione di queste, definire la periodicità di elaborazione ed il grado di analiticità.

La letteratura aziendale distingue i report in:

- informativi;
- di valutazione.

I report informativi assolvono la funzione di supportare i processi decisionali sintetizzando i dati forniti dai sistemi informativi contabili ed extracontabili dell'azienda. Si tratta, in genere, di informazioni riguardanti sia l'ambiente interno (es: distribuzione dei dipendenti distinti per qualifica e CdR di appartenenza) che quello esterno all'azienda.

I report di valutazione possono essere a loro volta classificati in economici e di controllo. I primi hanno derivazione prevalentemente contabile ed accolgono dati relativi ai profili economici della gestione: un esempio significativo è rappresentato dai conti economici per Centro di Costo (d'ora in poi, per brevità, CdC). I report di controllo consentono di monitorare l'attività svolta nelle diverse unità organizzative, misurare la performance e, sulla base di tali informazioni, valutare i responsabili¹.

Più in particolare, tra gli aspetti fondamentali che dovrebbero essere definiti fin dalla fase di progettazione di un sistema di reporting si evidenziano:

- *la periodicità*, essa è condizionata da fattori di diversa natura. In primo luogo, è evidente come le caratteristiche tecniche dei sistemi alimentanti in termini di frequenza di rilevazione dei dati definiscano la frequenza massima di produzione dei report. In secondo luogo, è necessario tener debitamente conto che esiste una correlazione diretta tra la tempestività con cui le informazioni si rendono disponibili e la loro utilità a fini gestionali;
- *i contenuti*, il sistema di reporting dovrebbe creare equilibrio tra due esigenze contrapposte: da un lato quella di coprire un'area tendenzialmente vasta delle attività svolte e tutti gli ambiti di responsabilità, dall'altro quella di focalizzare le analisi sulle variabili gestionali più significative, utilizzando e combinando al meglio tutti i dati che i sistemi informativi sono in grado di rilevare;
- *la chiarezza*, in quanto l'utilità del report è direttamente proporzionale alla immediatezza ed alla comprensibilità con cui i dati sono presentati al suo interno. In proposito, rilevano il linguaggio e la terminologia adottati, i sussidi grafici, la proposizione di confronti temporali e con valori standard, etc.;
- *l'integrazione*, tutte le informazioni contenute nel sistema di reporting devono essere correlate, coerenti e aggregabili su più livelli. La possibilità di eseguire in automatico il consolidamento di dati analitici omogenei e, viceversa, di scomporre dati consolidati nei singoli dati elementari che li costituiscono è il presupposto per modulare l'analiticità di presentazione delle informazioni in coerenza con le specifiche esigenze conoscitive dei destinatari dei report.

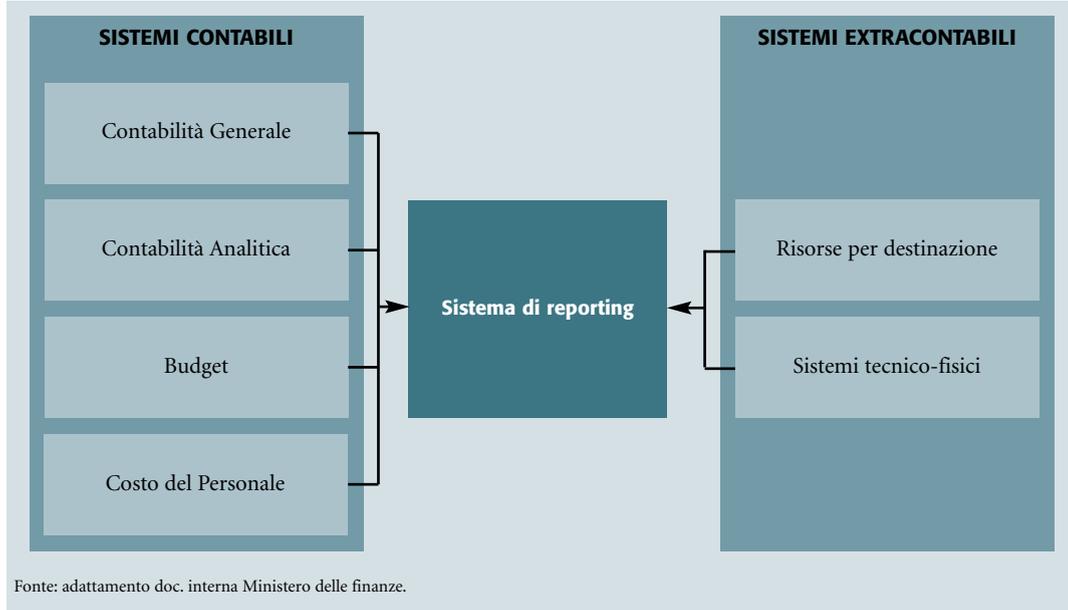
1. R.N. Anthony, D.W. Young, *Controllo di gestione per il settore non profit*, McGraw-Hill, Milano 1992.

I dati inseriti all'interno dei report mostrano l'andamento delle variabili gestionali critiche ponendole a confronto con:

- i valori programmati inseriti nel budget;
- i valori storici relativi ad uno o più esercizi precedenti;
- i valori rilevati in altre unità organizzative, esterne o interne alla medesima amministrazione (ad esempio, nel caso dell'Agenzia delle entrate: report di confronto tra tutte le Direzioni Regionali delle entrate).

Le informazioni che emergono da ciascun confronto presentano, per definizione, un valore relativo ed insieme tendono a completarsi. Così, la comparazione del dato reale con quello previsto in budget è significativo nella misura in cui il valore atteso non è oggetto di sovra o sottovalutazioni. La comparazione tra dati attuali e dati storici, pur nella sua significatività, deve essere oggetto di attente valutazioni che tengano conto del livello assoluto delle performance gestionali passate: un miglioramento dei livelli di efficienza rispetto a quelli rilevati nell'esercizio precedente può in realtà rivelarsi semplicemente una riduzione dell'inefficienza o il recupero della capacità produttiva inutilizzata e in tal senso non ritenersi soddisfacente. Allo stesso modo, l'evoluzione del contesto esterno (da un punto di vista sociale, economico, legislativo) può compromettere la validità del confronto di dati relativi ad una medesima realtà operativa, ma rilevati in momenti diversi. A simili conclusioni si può giungere nel momento in cui si decide di valutare la propria performance con quella di altre amministrazioni: in assenza di condizioni di omogeneità delle attività svolte e dei contesti in cui le amministrazioni operano, la comparazione può presentare un insufficiente grado di attendibilità e condurre a decisioni errate.

Figura 1 - L'alimentazione del sistema di reporting



10.2 Il sistema di reporting dell'Agenzia delle entrate

Il sistema di reporting adottato dall'Agenzia delle entrate è basato su un insieme di report standard progettati con la finalità di garantire la copertura delle esigenze informative prioritarie. La scelta di un approccio di *affinamento progressivo* si è concretizzato nella periodica revisione del sistema per migliorarne contenuti e modalità espositive. In parallelo, rispetto agli interventi di perfezionamento dei “prodotti finiti” (*i report*), una particolare enfasi è stata riconosciuta alla necessità di ottimizzare la base dati caratterizzando in maniera definitiva, laddove possibile, il formato del dato elementare, nella consapevolezza che ogni modifica di quest'ultimo avrebbe richiesto il complesso e laborioso impegno di ridefinizione dell'intera procedura alimentante.

Il sistema di reporting sviluppato dal Ministero delle finanze nell'ambito del progetto di riposizionamento del sistema di PeC è espressione del compromesso tra esigenze, vincoli e opportunità di diversa natura.

Nel caso esaminato, da un punto di vista tecnico, la strutturazione del sistema di report deriva alcune delle sue caratteristiche dalle proprietà tecnologiche e dai limiti del sistema informativo alimentante (ad esempio, l'assenza di un sistema di contabilità analitica per prodotto). Il grado di automazione degli stessi si traduce in un impegno più o meno alto di persone addette al funzionamento del sistema e dei suoi prodotti, di cui è necessario tener conto se si vuole che la gestione del sistema sia meno onerosa dei benefici che lo stesso è in grado di produrre. Da un punto di vista manageriale, i lineamenti del sistema di reporting sono il risultato del rispetto di alcune regole e principi di sviluppo. È opportuno comunque porre in risalto come spesso non sia possibile misurare tutto, né sia necessario farlo. L'estensione dell'area coperta dal sistema di rilevazione e reporting nasce quindi dall'intersezione tra fattori connessi ai limiti tecnici, informatici e tecnologici, con l'identificazione degli elementi gestionali più significativi e con le capacità dell'utente di utilizzare ed interpretare i contenuti dei report, anche in considerazione di difficoltà oggettive per l'*assimilazione* di una mole eccessiva di informazioni e di impedimenti soggettivi connessi al grado di competenza e conoscenza degli oggetti del reporting da parte delle differenti classi di destinatari pongono in evidenza per ciascun macroprocesso, processo e prodotto i valori assunti da grandezze quali i volumi di output realizzati, gli input, l'economicità e la produttività.

Il sistema di reporting dell'Agenzia delle entrate, nella sua prima strutturazione adottata a partire dall'esercizio 2001, presenta molte delle caratteristiche di quello in uso nell'esercizio precedente presso l'ex Dipartimento delle entrate. Una revisione più profonda dell'intero sistema è subordinata alla completa implementazione dei nuovi sistemi informativi e, in particolare, dei sistemi contabili.

In linea generale, il sistema di reporting riflette l'architettura logica del sistema di PeC e dei relativi sistemi informativo-contabili, permet-

tendo la sistematizzazione di rilevazioni consuntive secondo quattro principali prospettive o viste logiche:

1. la vista logica *di centro* (di responsabilità o di costo) avente come focus conoscitivo il monitoraggio e la responsabilizzazione sui costi;
2. la vista logica *del macroprocesso* con una prioritaria enfasi sulla performance in termini di efficacia;
3. la vista logica *di processo* ed il controllo dei profili di efficienza;
4. la vista logica *di progetto* ed il monitoraggio dell'efficienza complessiva intesa come capacità di rispettare i tempi di esecuzione delle diverse fasi delle attività progettuali, di minimizzarne i costi garantendo comunque l'ottenimento dei risultati qualitativi e quantitativi stabiliti in origine o riveduti successivamente durante l'implementazione del progetto.

Le 4 viste ora riportate si completano con la vista elementare del *costo delle risorse per natura*, che il sistema di contabilità analitica consente di riepilogare in riferimento a ciascuna delle altre dimensioni (CdR, CdC, macroprocesso, processo, progetto) sopra considerate. In alcune circostanze operative, inoltre, può essere di estrema significatività intersecare viste logiche diverse e riportare sui processi gestiti nell'ambito di un medesimo centro (incrocio centro-processo) oppure elaborare un'analisi orizzontale del processo (o macroprocesso) riepilogando e distinguendo l'assorbimento complessivo di risorse tra i diversi centri responsabili della conduzione di una delle fasi in cui il processo medesimo si articola, considerando cioè le due dimensioni relative al processo (o macroprocesso) ed al centro di responsabilità.

In relazione alle grandezze gestionali che sono oggetto di reportistica, è possibile distinguere:

- *report economici*, redatti sia in riferimento ai CdC che ai macroprocessi e processi, evidenziano la dimensione economico-monetaria dei fenomeni (report a valori);
- *report di produzione*, pongono in evidenza per ciascun macroprocesso, processo e prodotto i valori assunti dai volumi degli output realizzati, degli input impiegati, e cioè i profili quantitativi dei processi produttivi (report a volumi).

Il sistema di reporting sviluppato dal Ministero delle finanze, punto di arrivo del progetto di riposizionamento del sistema di PeC² e del continuo aggiornamento ed affinamento cui è sottoposto, è espressione del compromesso tra esigenze, vincoli e opportunità di diversa natura, che non sempre trovano contemporanea accoglienza nel singolo report: di qui la molteplicità e l'apparente ridondanza del sistema complessivo.

Infatti, per ciascuna delle viste logiche il sistema può sviluppare relazioni informative con un livello variabile di dettaglio; in relazione al grado di aggregazione dei dati elementari è possibile distinguere:

- *report di analisi o di dettaglio*, sono i report all'interno dei quali trovano esposizione i dati elaborati con il massimo livello di detta-

2. Cfr. cap. 3.

glio. Tali valori possono riferirsi alla “natura” dei costi sostenuti, alla loro “destinazione”, ai “risultati” dell’attività e possono assumere come riferimento organizzativo un CdC elementare oppure un CdC consolidante³;

- *report di sintesi*, sono i report in cui i dati, soprattutto quelli economici, vengono rendicontati in maniera aggregata;
- *report di confronto*, sono i report utilizzati per sviluppare analisi comparative tra i valori assunti da grandezze gestionali significative all’interno di CdR omologhi, ma distinti per ambito territoriale di competenza. Ad esempio, tra gli uffici unici dipendenti da una medesima direzione regionale (d’ora in poi, per brevità, DR) ovvero tra tutte le DR operative sull’intero territorio italiano.

Al di là della tipologia di appartenenza e delle specifiche caratteristiche assunte in relazione ad essa, tutti i report hanno un formato ed una modalità espositiva comune, in modo da facilitare leggibilità e comprensione dei contenuti.

Tabella 1 - Esempio di struttura tipo del report

Denominazione report					Codice report					
CDC					Data di Produzione					
Destinatario					Periodo					
Conti di costo	Periodo di riferimento				Progressivo alla data				Anno	
	Budget	Consuntivo	Δ Cons./ budget	Δ Cons./ budget %	Budget	Consuntivo	Δ Cons/ budget	Δ Cons/ budget %	Budget	% di avanzam.
	<i>a</i>	<i>b</i>	$(b-a)$	$(b-a)/a$	<i>c</i>	<i>d</i>	$c-d$	$(c-d)/c$	<i>e</i>	$d/e*100$
....										
....										
Totale										

Tutti i report hanno dunque una struttura simile e sono costituiti dalle diverse sezioni di seguito descritte.

Il **periodo di riferimento** presenta i valori assunti dalle grandezze considerate nel singolo intervallo temporale infrannuale (es: *2° trimestre: aprile - giugno*);

Il **progressivo alla data** espone in modo progressivo i valori (previsti e consuntivi) delle grandezze considerate, cioè valori riferiti al periodo compreso tra l’inizio dell’esercizio ed il momento in cui si effettua la rilevazione. Così, il progressivo al termine del 3° trimestre si ottiene dalla sommatoria dei valori assunti dalla grandezza considerata nel 1°, 2° e 3° trimestre;

La sezione denominata **anno** mostra per ciascuna grandezza il valore previsto su base annua (*e*) e rispetto a questo, la percentuale di avanzamento alla data di rendicontazione del dato consuntivo progressivo.

3. Il CdC consolidante è il Centro sul quale vengono consolidati i dati gestionali relativi all’attività svolta dallo stesso e dai centri ad esso subordinati. È, tipicamente, il caso delle Direzioni regionali nei confronti degli Uffici locali distribuiti sull’intero territorio regionale.

Le sezioni *periodo di riferimento e progressivo alla data* sono ulteriormente suddivise in:

- dati di budget;
- dati a consuntivo;
- scostamento tra valori a consuntivo e valori di budget calcolati come differenza:
consuntivo - budget
- lo scostamento del consuntivo rispetto al budget, espresso in forma percentuale:

$$\frac{\text{consuntivo} - \text{budget}}{\text{budget}} \times 100$$

All'interno della sezione *Anno* è possibile individuare:

- il budget complessivo relativo dell'anno;
- la percentuale relativa all'avanzamento intesa come rapporto tra il consuntivo progressivo e il budget annuo:

$$\frac{\text{consuntivo a progressivo}}{\text{budget}} \times 100$$

- i valori (eventuali) relativi agli anni precedenti.

Particolare attenzione deve essere rivolta al concetto di *scostamento*, come qui inteso. Questo, infatti, misura la varianza di *spesa* o di *costo* nei report per natura e la varianza di *ore* nei report per destinazione. L'andamento della percentuale di avanzamento di costi, spese o ore allocate in relazione al tempo trascorso e, per alcuni report, in relazione alla percentuale di avanzamento dei volumi di *produzione* target, permette di condurre valutazioni in merito alla raggiungibilità prospettica degli obiettivi (andamento tendenziale o a finire) e, nel caso in cui sia presente il dato produttivo, di efficienza e produttività. Ovviamente, la valutazione sarà in genere positiva nel momento in cui lo scostamento assume valori prossimi allo zero, e vi sia allineamento tra previsioni ed andamento effettivo dell'assorbimento di risorse e volumi produttivi ottenuti o, meglio ancora, si evidenzia un aumento dell'efficienza. La funzione principale dello scostamento, così come definito, è quella di realizzare un controllo del regolare svolgimento della gestione, della correttezza delle risorse allocate su centri o processi e del coerente assorbimento delle medesime a fronte dei volumi di attività portate a compimento.

Si riportano e si commentano brevemente, di seguito, alcuni report maggiormente significativi per ciascuna delle tipologie considerate, con la precisazione che non tutti i report progettati o, comunque, producibili dal sistema, risultavano effettivamente in uso ai fini del controllo di gestione al momento dello svolgimento della presente analisi.

In particolare, fra la reportistica di sintesi si considera:

- a) E. 9 Sintesi costi per CdC⁴;

Tra i report di dettaglio vi sono:

- a) E. 1 Analisi costi per natura per CdC;
b) E. 6a Analisi risultati per prodotto;
c) E. 6b Analisi risultati per processo.

Per quanto riguarda il reporting di confronto, infine, è possibile individuare:

- a) E. 11 Confronto costo orario;
b) E. 15 Confronto risultati per processo.

Nella tabella che segue, riepilogativa delle diverse classificazioni operabili, viene evidenziata per ciascuno dei modelli di report considerati la vista logica cui risponde, la tipologia di grandezze misurata, il grado di aggregazione presentato, la fonte dei dati ed il sistema alimentante, il livello organizzativo di riferimento, i potenziali destinatari e la principale finalità. La periodicità di elaborazione è trimestrale.

Prima di analizzare ciascuno di essi in modo dettagliato, può essere utile considerarne l'insieme nel suo complesso, all'interno di uno schema, rappresentato nella fig. n. 1, che ne evidenzia i collegamenti reciproci e le finalità informative perseguite attraverso la loro redazione.

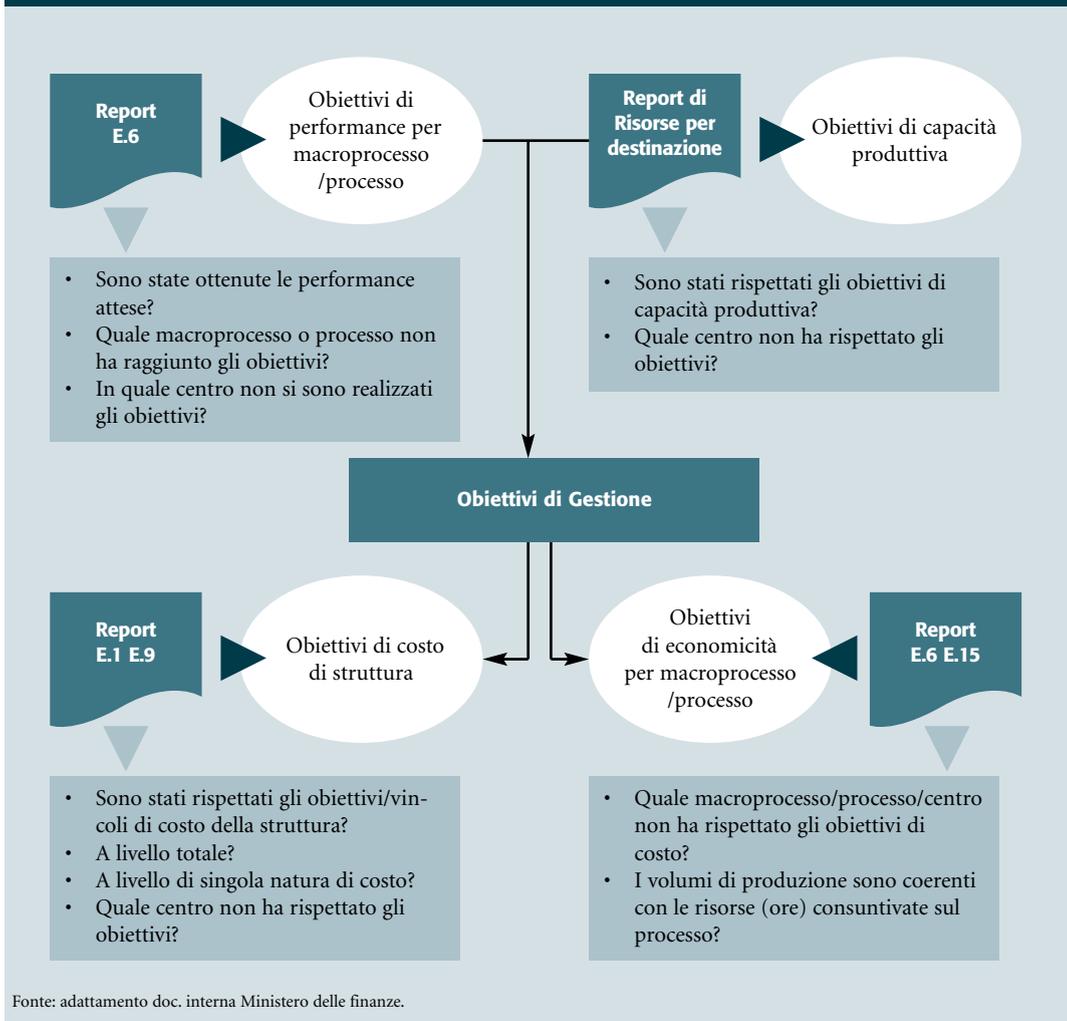
4. Nella sigla di ciascun report, la lettera "E" sta per "Entrate"; il complessivo sistema di report era stato, infatti, originariamente sviluppato per l'intera amministrazione finanziaria, di cui il Dipartimento delle entrate era solo una delle articolazioni e la denominazione è stata mantenuta dall'Agenzia ad esso subentrata.

Tabella 2 - Caratteristiche dei principali report di CdG dell'Agenzia delle entrate

	Vista logica	Grandezza misurata*	Grado aggregazione	Fonte dei dati	Livello org.vo	Destinatari	Finalità
<i>E.1</i>	Centro (costo)	Valore	Dettaglio	Contabile RGS	Centri 3° livello	Resp. 3° e 2° livello	Controllo acquisizione/ uso risorse
<i>E.6a</i>	Centro/processo (proc. diretti)	Volumi	Dettaglio	Risorse per destinazione	Centri 3° livello	Resp. 3° e 2° livello	Produttività; allocazione ore su processi/pdt
<i>E.6b</i>	Macroprocesso	Volumi	Dettaglio/ consolidato	Risorse per destinazione	Centri 3° livello	Resp. 3° e 2° livello	Produttività; avanzamento; valore produzione
<i>E.9</i>	Centro	Valore	Sintesi	Contabile RGS	Centri 2° livello	Resp. 2° livello	Monitoraggio costi per tipologia CdC
<i>E.11</i>	Centro	Valore/ volumi	Confronto	Tutti i sistemi alimentanti	Centri 2°/3° livello	Resp. 2° livello	Monitoraggio costo orario lavoro
<i>E.15</i>	Centro/ processo	Valore/ volumi	Confronto	Tutti i sistemi alimentanti	Centri 2°/3° livello	Resp. 2° livello	Monitoraggio processi significativi

* La distinzione tra misurazione di *valori* e di *volumi* corrisponde alla classificazione in *report economici* e *report di produzione*

Figura 2 - Il sistema di reporting dell'Agenzia delle entrate



Fonte: adattamento doc. interna Ministero delle finanze.

10.2.1 Report E. 1 - Analisi dei costi per natura del CdC

Il report E.1 mostra i costi sostenuti da ciascun CdC nel periodo considerato, traendo i dati dal sistema di contabilità analitica, così come organizzati nel pdc (per natura). Le informazioni contenute nel report hanno quindi la funzione di determinare periodicamente l'entità dei costi di acquisizione delle risorse specificandone la natura. Redatto sia per i CdC di dettaglio che per i CdC consolidati, il report espone i valori di costo consuntivi dell'ultimo trimestre, quelli cumulati alla data di chiusura del trimestre, riporta lo scostamento rispetto alla previsione di budget per lo stesso intervallo di tempo e la percentuale di avanzamento rispetto alla previsione totale per l'intero esercizio. Pur nella sua estrema semplicità, questo report si rivela di estremo ausilio per molteplici ragioni: in primo luogo è da considerarsi uno strumento informativo fondamentale per una effettiva responsabilizzazione della dirigenza sui costi sostenuti in termini assoluti e rispetto alle pre-

Stralcio report E. 1 - Costi per natura

Costi per Natura	Periodo di riferimento				Progressivo alla data				Anno		
	Budget (lire) (a)	Con- suntivo (lire) (b)	Δ Cons/ Budg (lire) (b-a)	Δ Cons/ Budg% (b-a)/a	Budget (lire) (d)	Con- suntivo (lire) (e)	Δ Cons/ Budg (lire) (e-d)	Δ Cons/ Budg% (e-d)/d	Budget (lire) (f)	Avanz. e/f	Totale anno prec. (lire)
Costo del personale											
00 Retribuzione fissa	100	90	-10	-10%	350	420	70	+20%	500	84%	550
01 Retribuzione fissa impiegati area A1	70	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Totale Costi del Personale	170	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Costo per missioni											
001 Indennità di missione Italia											
002 Rimborsi spese Italia											
Totale Costi per missioni											
Altri compensi al personale											
001 Incarichi											
002 Gettoni di presenza											
Totale altri compensi al personale											
Acquisto prodotto di consumo											
001 Vestiario											
002 Equipaggiamento											
Totale acquisto prodotto di consumo											
Manutenzioni ordinarie											
Totale Manutenzioni ordinarie											
.....											
Totale Generale											

visioni di budget. L'elevato grado di analiticità del piano dei conti permette inoltre il confronto tra voci di costo specifiche pertinenti a strutture distinte ma impegnate su attività analoghe. È infine opportuno sottolineare come l'acquisizione di una serie significativa di dati storici sui costi sostenuti conduca nel medio termine ad un miglioramento dei procedimenti di elaborazione delle previsioni economiche e finanziarie necessarie per gli adempimenti contabili dell'agenzia, compreso il necessario raccordo con la COFI del Dipartimento per le politiche fiscali, nonché ai fini informativi interni.

10.2.2 Report E.6a - Analisi risultati per processo/prodotto

Il report dedicato all'*analisi dei risultati per processo/prodotto* scaturisce dall'intersezione della vista logica di CdC con quella relativa al processo. Costituiscono oggetto di periodica rendicontazione soltanto i processi diretti⁵ mentre sono esclusi quelli di tipo indiretto. Viene elaborato un report per ciascun processo svolto dai CdC. Più in dettaglio, ogni prospetto del tipo in esame prende in esame il singolo processo e rendicontra i prodotti (output) ad esso riconducibili. Ad esempio, per il monitoraggio del processo *rimborsi attività ordinaria*, si scompone l'analisi dell'output *rimborso*, distinguendo ore allocate, tempi medi di produzione e volumi realizzati per tutte le varianti di prodotto, quali, per esempio, rimborsi mod. 740 manuali, rimborsi mod. 740 semiautomatizzati, rimborsi eseguiti a seguito di contenzioso ecc.

Anche tale report viene redatto sia per i CdC di dettaglio che per quelli consolidati ed esamina, con riferimento ad una data determinata, gli obiettivi programmati ed i risultati ottenuti dal CdC quantificando i volumi programmati e realizzati di output convertiti in prodotti equivalenti.

La struttura del report è articolata su due sezioni:

- *Sezione 1*: accoglie le informazioni relative al processo, sintetizzando i volumi complessivi di produzione espressa in termini di prodotto equivalente⁶. Nel dettaglio trovano separata illustrazione:
 - il programmato annuo, cioè il volume di produzione equivalente prevista per l'anno;
 - la percentuale di avanzamento ottenuta dal rapporto tra il consuntivo a progressivo della produzione equivalente e il "programmato annuo";
 - volume di produzione equivalente consuntivata nel periodo;
 - volume di produzione equivalente consuntivata dall'inizio dell'anno;
 - tempo unitario medio programmato (Tump) uguale per tutti i CdC nei quali si svolge quel processo, determinato all'inizio dell'anno;
 - tempo unitario medio consuntivato (Tumc) definito per ogni CdC e calcolato nel seguente modo:

Ore allocate sul processo
(Consuntivo a progressivo)

Volume di produzione equivalente
(Consuntivo a progressivo)

- scostamento percentuale tra tempo medio unitario programmato e consuntivato:

$$\frac{\text{Tumc} - \text{Tump}}{\text{Tump}} \times 100$$

5. Cfr. cap. 5, par. 5.2.

6. Per produzione equivalente si intende il volume produttivo espresso in unità di prodotto omogenee, ancorché virtuali, cioè la produzione che si sarebbe ottenuta se ogni processo o centro producesse un solo prodotto (quello più significativo). Il volume di prodotto equivalente è dato dalla sommatoria dei volumi di produzione di ciascun prodotto, moltiplicati dal coefficiente (fattore di equivalenza) ottenuto rapportando l'assorbimento di risorse (tempo unitario medio: TUM) di ogni prodotto reale con quello del prodotto più rappresentativo di ciascun processo (componente principale). Nel caso di prodotto principale, naturalmente, il coefficiente è pari a 1 e il volume di produzione reale è uguale a quello equivalente, anche se non si può affermare che il prodotto equivalente è il prodotto principale. Cfr. parr. 5.2.2. e 7.7.

7. Cfr. nota 3.

8. Cfr. cap. 5.

- **Sezione 2:** espone informazioni dettagliate relative ai singoli prodotti elementari del processo:
 - il tempo unitario medio programmato (Tump);
 - il fattore di equivalenza

Tump del prodotto componente

Tump del prodotto equivalente di base

- il volume di prodotto realizzato nel periodo di riferimento;
- il volume di prodotto realizzato dall'inizio dell'anno;
- il volume di produzione espresso in termini di numero di prodotti equivalenti, ottenuto dalla moltiplicazione del fattore di equivalenza con il volume di prodotto consuntivo a progressivo;
- il peso della produzione del singolo prodotto all'interno del processo espresso in termini di incidenza percentuale della produzione equivalente di ciascun prodotto sulla produzione equivalente totale:

$$\frac{\text{n}^\circ \text{ equivalente}}{\text{di n}^\circ \text{ equivalente}} \times 100$$

10.2.3 Report E.6b - Analisi dei risultati del Centro di Costo per Macroprocesso/processo

Il report E.6b, denominato "Analisi dei risultati del CdC per processo", viene redatto per CdC consolidante e di dettaglio⁷ con la finalità di supportare il monitoraggio dei processi svolti e, indirettamente, fornire elementi per la valutazione delle performance del dirigente responsabile del centro. Il sistema elabora un report per ciascun macroprocesso svolto dai CdC.

Analogamente a quanto illustrato per il report E.6a, il report E.6b prende in esame gli obiettivi programmati e i risultati raggiunti, distinguendosi dal precedente per l'assunzione di una prospettiva di

Report E.6 a								
Codice	Processo	Programmato annuo	Percentuale di avanzamento	Consuntivo periodo	Consuntivo progressivo	Tempo unitario medio programmato	Tempo unitario medio consuntivo	Scostamento percentuale
E01400	Rimborsi equivalenti	63.643	29%	12.591	18.259	2,50	5,01	100,58%
Produzione								
Codice	Prodotti componenti "significativi"	Tempo unitario medio	Fattori di equivalenza	Consuntivo periodo	Consuntivo progressivo	N. equiv.	% su equiv.	
E01404	Rimborsi modd. 740, 750, 760 semiautomatizzati	0,50	0,20	1067	1067	213	1,17%	

analisi più aggregata, che si concentra sul macroprocesso e sui processi in esso inclusi. In sostanza, mentre il report E.6a relativo al singolo processo fornisce le informazioni di dettaglio, suddividendo i dati in relazione ai vari prodotti, il report E.6b espone sinteticamente i dati relativi a tutti i processi di cui si compone ciascun macroprocesso.

In questo caso è possibile distinguere due aree: una sezione relativa alla *produzione* e una agli *indicatori*:

- *la sezione produzione* riepiloga per ciascun processo le “risorse” (ore uomo) ad esso destinate e il “prodotto equivalente” in termini di:
 - volumi di ore e produzione equivalente programmata;
 - percentuale di avanzamento, distinta per risorse impiegate (ore allocate sul processo) e produzione realizzata, data dal rapporto tra i rispettivi valori consuntivi progressivi e quelli programmati annuali:

$$\frac{\text{Consuntivo a progressivo}}{\text{Programmato annuo}} \quad \times 100$$

- ore e volume di produzione equivalente consuntivati nel periodo;
- ore e volume di produzione equivalente consuntivati dall’inizio dell’anno;
- la stima a finire ovvero l’indicazione delle quantità residue da produrre e delle risorse necessarie (in ore uomo) in media per ciascuno dei mesi rimanenti sino alla conclusione dell’esercizio.

L’indicazione delle quantità residue da produrre viene calcolata utilizzando la formula:

$$\frac{\text{Q.tà annua programmata} - \text{Q.tà consuntiva a progressivo}}{\text{N° di mesi rimanenti a fine anno}}$$

Il fabbisogno di risorse è invece così determinato:

$$\text{stima a finire produz. equivalente} * \text{Tump}$$

La *sezione indicatori* è dedicata alla rilevazione di alcuni indicatori di processo, calcolati sui valori a progressivo.

L’indicatore di *efficienza* è dato dal rapporto:

$$\frac{\text{Tempo unitario programmato}}{\text{Tempo unitario consuntivato}}$$

e rappresenta lo strumento di monitoraggio dell’efficienza nello svolgimento dei singoli processi, valutata attraverso il confronto tra i tempi unitari medi di produzione programmati ad inizio esercizio, che fungono da standard di riferimento e quelli effettivi consuntivati.

Essendo il Tum dato dal rapporto tra la quantità di input impiegati e la quantità di output, lo stesso può essere assimilato ad un indicatore di produttività (o efficienza tecnica) relativo al principale fattore pro-

duativo, ovvero alle ore-uomo impiegate nel processo di produzione. Pertanto il rapporto $Tump/Tumc$ realizza un confronto tra due distinti livelli di efficienza, quella prevista o auspicata e quella effettiva. L'interpretazione del valore assunto dal rapporto è quindi piuttosto semplice; è evidente però che la significatività della grandezza è massima nel momento in cui gli standard qualitativi sono rispettati ed il volume di output è compreso in un intorno significativo del valore previsto e corrispondente al livello produttivo *normale*. In ogni caso:

1. un valore del rapporto maggiore di 1 indica un $Tump > Tumc$ e quindi un livello di efficienza effettiva migliore di quella programmata;
2. un valore inferiore all'unità, denotando un $Tump < Tumc$, è espressione di inefficienza o comunque di una minore efficienza rispetto a quella programmata e definita come target;
3. un risultato uguale ad 1, dato da $Tump = Tumc$, rivela infine un livello di efficienza effettiva coincidente con quella programmata.

L'indicatore denominato di *economicità* è ottenuto dal rapporto:

Valorizzazione a costo standard di dipartimento
(calcolato a budget) delle ore allocate sul processo

Volumi di produzione equivalente

e quindi suddivide il costo standard complessivo a quantità effettiva del processo (per il periodo inizio esercizio-data di chiusura del report) per la produzione totale espressa in volume di prodotti equivalenti realizzati. Si ottiene in tal modo una, sia pur semplificata, determinazione del costo unitario medio del prodotto equivalente ovvero del prodotto più rappresentativo del processo analizzato. Si noti che il valore assunto dall'indicatore prescinde dall'effettivo costo dei fattori produttivi, ma si limita a evidenziare, esprimendola questa volta in unità monetarie, la

Stralcio report E.6b

Macroprocesso: Supporto alla funzione giurisdizionale

Processi componenti		Produzione					Indicatori		
		Programmato annuo	Percentuale di avanza- mento	Consunt. periodo	Consunt. progres- sivo	Stima a finire (a/b) /n. mesi res.	Effi- cienza	Assor- bimento risorse	Econo- micità
Gestione del fascicolo e preparazione all'udienza	Risorse	64.761	54,16%	10.693	35.076	12.406	0,79	1,24%	27.895
	Prod. Eq.	380.948	45,53%	42.562	162.010	72.979			
	Risorse								
	Prod. Eq.								
	Risorse								
	Prod. Eq.								
Totale risorse									

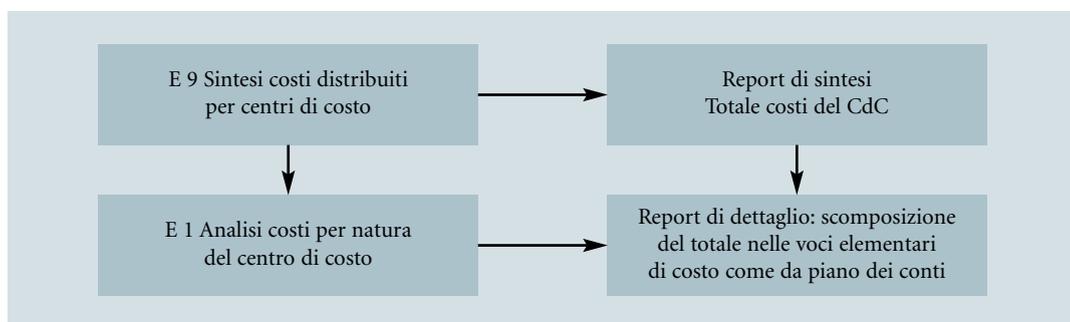
produttività del lavoro. Infatti, poiché il numero di ore diviso il volume di produzione non è altro che il tempo unitario medio, il rapporto tra il valore dell'indicatore di *economicità* a consuntivo e quello a budget non è altro che il valore dell'indicatore di *efficienza*:

$$\frac{T_{umc} * \text{costo orario std} * \text{Prod. Eq. Cons.}}{T_{ump} * \text{costo orario std} * \text{Prod. Eq. Cons.}} = \frac{T_{umc}}{T_{ump}}$$

L'indicatore *Assorbimento risorse*, infine, si ottiene dal rapporto:

$$\frac{\text{Risorse consuntivate sul processo}}{\text{Totale risorse del CdC}}$$

e si limita ad evidenziare l'incidenza della quantità di risorse assorbite dal singolo processo sul totale delle risorse assegnate al CdC. Il calcolo



Stralcio report E.9

		Periodo di riferimento			
		Budget	Consuntivo	Δ Cons/budg valore	Δ Cons/budg %
Tipo	Centri di Costo	(a)	(b)	(b-a)	(b-a)/a
C-C.O. Integratore Intermedio					
	DRE Molise - Supp. funz. direzione	93.891.975	60.382.908	-33.509.067	-35,69%
	DRE 2				
	...				
	DRE n				
	Totale costo C.O. Integratore intermedio (a)				
D-C.O. di produzione diretta					
	Ufficio 1				
	...				
	Ufficio s				
	Totale costo C.O. produzione diretta (b)				
	Totale generale (a+b)				

10.2.4 Report E. 9 - Sintesi costi per centri di costo

Il report in esame sintetizza i costi programmati e consuntivati da un CdR consolidante, articolando i valori relativi ai CdR componenti per tipologie funzionali di CdC:

- Integratore generale;
- Integratori intermedi;
- Staff locali;
- Produzione diretta⁸.

Ad esempio, la sintesi dei costi per CdC della DR Entrate Molise espone in sezioni distinte il totale dei costi riferibili al centro integratore intermedio (la medesima DR); i costi relativi agli staff locali, individuati nei diversi uffici che compongono l'organigramma della DR (ufficio accertamento, ufficio ispettivo regionale, ufficio gestione tributi, ufficio gestione risorse ed altri); i costi dei centri di produzione diretta coincidenti con gli uffici unici locali presenti nella regione (uffici delle entrate e del registro di Campobasso, di Isernia, di Termoli, ecc.). Naturalmente, non è presente alcun centro di integrazione generale, presente solo a livello di Direzioni Centrali. Il costo per singolo centro coincide con il totale dei costi evidenziati all'interno del report analitico E.1 *Analisi dei costi per centro di costo* relativo al medesimo centro, che costituisce in sostanza il dettaglio di ciascuna riga del report E.9.

10.2.5 Report E.11 - Confronto costo orario

Il report viene elaborato per ciascun centro consolidante e permette di confrontare i costi dei singoli CdC di dettaglio che lo compongono. In ciascuna riga è individuato un CdC di dettaglio. I dati sono articolati nelle seguenti sette colonne:

1. la denominazione dei centri di costi ricompresi in quello consolidante;
2. il costo del personale, pari al totale dei costi effettivi del personale desunto dai dati trasmessi periodicamente dalla RGS;
3. il totale degli altri costi effettivi (esclusi quelli relativi al personale) derivato direttamente dal sistema di CO.FI./C.A.M.;
4. la somma delle due precedenti categorie di costi, ossia il costo totale;
5. il totale delle ore-uomo consuntivate distinto per qualifica e ottenuto dal sistema di risorse per destinazione;
6. il totale delle ore consuntivate nel CdC e ottenuto per sommatoria delle ore-uomo per qualifica;
7. il costo orario effettivo, pari al rapporto tra il totale dei costi effettivi e il totale delle ore consuntivate.

La finalità conoscitiva primaria del report E.11 è quella di permettere un confronto tra il costo effettivo della singola ora di lavoro misurato in CdC diversi e di distinguere l'incidenza unitaria del costo della risorsa uomo da quella di altri costi (es: missioni, beni di consumo, ecc.).

Seppur indirettamente, la quantificazione di tale grandezza permette, inoltre, una comparazione con il costo orario standard, definito in modo unitario per l'intera Agenzia ed utilizzato per la valorizzazione dei processi e dei macroprocessi. Tale confronto si presta ad una duplice

finalità: quella, immediata e valida in una prospettiva infrannuale, di verifica del grado di allineamento del costo orario effettivo di centro al valore stabilito come standard; quella di revisione, in un'ottica temporale superiore all'anno, dello standard stesso alla luce dei cambiamenti intervenuti nell'organizzazione del lavoro, in termini di informatizzazione, di revisione/semplificazione delle procedure operative, di rinnovamento degli output finali ed intermedi realizzati dai CdC.

10.2.6 Report E. 15 - Confronto risultati per processo

Elaborato per ciascun CdC consolidante e solo per i processi più significativi, è questo un report di confronto tra i risultati conseguiti dai singoli CdC componenti nella gestione dei processi considerati. Il report appare suddiviso in tre sezioni:

- *Sezione 1:* mostra le percentuali di avanzamento dei dati consuntivi a progressivo rispetto ai valori del programmato annuo in riferimento all'input produttivo *ore-uomo*:

$$\frac{\text{Ore consuntivate da inizio anno}}{\text{Ore previste in budget per l'intero anno}} \quad \times 100$$

e all'output *prodotto equivalente*:

$$\frac{\text{Q. tà di prodotto equivalente consuntivate da inizio anno}}{\text{Q. tà di prodotto equivalente previste nell'anno}} \quad \times 100$$

- *Sezione 2:* riporta i valori dei due indicatori principali per ogni singolo processo:

- Efficienza

$\frac{\text{tempo unitario programmato}}{\text{tempo unitario consuntivato}}$

Stralcio report E.15

Processo: E03C00 Controlli sostanziali tributi sett. registro

Ufficio	Percentuale di avanzamento		Indicatori		Costo totale (€)		
	Risorse	Prodotti	Efficienza	Economicità	Programm.to anno	Cons.vo periodo	Cons.vo progress.
Ufficio Entrate Roma	40,18%	39,82%	0,99	520.061,46	1.422.426.720	189.141.524	571.547.548
Ufficio Entrate Roma n							
Ufficio Entrate Frosinone							
Ufficio Entrate Civitavecchia							

- Economicità

Valorizzazione a costo standard di dipartimento
(calcolato a budget) delle ore allocate sul processo

Volumi di produzione equivalente

- *Sezione 3*: espone i dati relativi al costo totale di ciascun CdC, distinguendo i valori programmati da quelli consuntivi di periodo e progressivi:
 - costo programmato annuo: ottenuto dal prodotto tra le ore-uomo previste per l'anno e il costo orario standard dell'Agenzia;
 - consuntivo di periodo: uguale al prodotto tra le ore-uomo consuntivate nel periodo e il costo orario standard;
 - consuntivo progressivo: ore-uomo consuntivate da inizio anno per il costo orario standard.

Appendice La riorganizzazione del Ministero delle finanze¹

1.1 Le due fasi del riordino del Ministero delle finanze

Il Ministero delle finanze nella riforma del governo operata dal D.Lgs. 300/99 è stato oggetto di una profondissima ristrutturazione. Questa segue, a quasi dieci anni, la prima rilevante riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria avutasi con la L. 358/91² che aveva accorpato le funzioni di *line* in un'articolazione dipartimentale e aveva strutturato importanti compiti di *staff* all'interno del Segretariato generale.

Il passaggio dalla vecchia al nuovo assetto organizzativo del Ministero delle finanze si svolge in due distinti momenti.

Nella *prima fase*, che si è avuta con l'entrata in vigore del D.Lgs. 300/99, il ministero ha subito un sensibile ridimensionamento dal punto di vista funzionale e dimensionale, anche in vista della fusione con il Ministero del tesoro. Con l'implementazione della nuova disciplina, infatti, si è dato luogo ad un solo dipartimento che ha il compito di assolvere ad un ruolo di "assistenza" del ministro nella conduzione della politica fiscale. Viene, infatti, escluso che il nuovo Ministero delle finanze svolga attività amministrative o di gestione le quali, invece, sono state imputate interamente alle neocostituite agenzie fiscali.

Nella *seconda fase*, che ha avuto inizio con la nuova XIV^a legislatura, il Ministero delle finanze ed il Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica vengono unificati nell'unico Ministero dell'economia e delle finanze. Si realizza così, dopo circa sessanta anni, il riaccorpamento del soggetto responsabile della politica delle entrate e con quello titolare della politica delle spese.

Ai fini della presente esposizione, si cercherà di mettere a fuoco il processo di riorganizzazione del Ministero delle finanze e le relazioni intercorrenti tra il Ministero e l'Agenzia delle entrate, avendo, in particolare, di mira le strutture e il funzionamento dei sistemi di controllo direzionale.

In relazione al Ministero delle finanze³, si farà riferimento prevalentemente ai seguenti provvedimenti normativi: prima, più brevemente, alla legge 29 ottobre 1991, n. 358, *Norme per la ristrutturazione del Ministero delle finanze* e al D.P.R. 27 marzo 1992, n. 287, *Regolamento degli uffici e del personale del Ministro delle finanze*; poi, più ampiamente, al D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, *Riforma dell'organizzazione del*

1. Nella presente appendice si pubblicano, in forma integrata, alcuni *working documents* redatti da Lorenzo Saltari, nell'ambito dell'analisi svolta dal gruppo di lavoro sulle amministrazioni centrali.

2. E con il regolamento di attuazione D.P.R. n. 287/92.

3. La seconda parte sarà dedicata alla Agenzia delle entrate.

governo a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59; al D.P.R. 26 marzo 2001, n. 107, *Regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze* e al D.P.R. 6 aprile 2001, n. 121, *Regolamento di organizzazione degli uffici di diretta collaborazione del Ministro delle finanze*.

1.2 Le linee essenziali della precedente organizzazione del Ministero delle finanze

1.2.1 L'organizzazione del ministero data dalla legge 358/1991 e dal D.P.R. n. 287/1992

La L. 358/91 e il regolamento di attuazione D.P.R. n. 287/92 hanno introdotto principi dell'organizzazione dell'amministrazione finanziaria, che, innovando radicalmente rispetto al passato⁴, hanno fatto cessare la storico paradigma di funzionamento del Ministero delle finanze che si incardinava sulla connessione tra i diversi tipi di imposta e i rispettivi uffici. Sono state introdotte distinzioni tra *uffici di diretta collaborazione, uffici alle dirette dipendenze del ministro, uffici centrali e uffici periferici*. Acquisiscono, quindi anche sul piano formale, una propria dignità gli uffici di diretta collaborazione, il gabinetto del ministro e le segreterie particolari, del ministro e dei sottosegretari di Stato.

Alle dirette dipendenze del ministro sono collocati: a) l'ufficio del segretario generale; b) l'ufficio del coordinamento legislativo; c) l'ufficio per i servizi dell'informazione e stampa; d) l'ufficio centrale degli ispettori tributari; e) la scuola centrale tributaria.

Il segretario generale collabora con il ministro per il coordinamento degli uffici centrali e periferici e provvede alla gestione dei servizi indivisibili⁵. "Il Segretario sembra essere non già una struttura di vertice dell'organizzazione, ma uno speciale "ombudsman" all'interno del ministero. Non per intervenire direttamente sui singoli uffici, ma attraverso la mediazione dei direttori generali responsabili, cerca di fare funzionare il complesso dell'interesse dei contribuenti"⁶.

L'ufficio del Segretario generale è a sua volta articolato in più uffici: la Segreteria per le attività di coordinamento e di vigilanza; l'ufficio per l'elaborazione di studi di politica tributaria ed analisi fiscale; l'ufficio per l'elaborazione degli indicatori di produttività⁷; l'ufficio per lo sviluppo della coscienza civica e per l'informazione del contribuente; l'ufficio per gli studi di diritto tributario comparato e per le relazioni internazionali; l'ufficio per la programmazione ed il coordinamento delle attività di informatica.

direttive ministeriali per soddisfare i diritti e garantire gli interessi dei contribuenti e degli utenti.

6. Così scrive F.S. Severi, *Ministero delle finanze, ad vocem*, cit., il quale, peraltro, si domandava: "si dovrà verificare in futuro la ragionevolezza e l'efficacia

di questa innovazione". Una risposta indiretta si può rinvenire nella circostanza che nella nuova organizzazione del Ministero delle finanze l'intera struttura del segretariato generale è stata eliminata.

7. Il D.M. 20 ottobre 1992, recante norme sull'ordina-

mento degli uffici del segretariato generale, all'art. 5 detta norme sull'Ufficio per l'elaborazione degli indicatori di produttività. L'ufficio è suddiviso in due divisioni. La prima, è competente dell'analisi del rendimento degli uffici ed, in specie, ha il compito di svolgere degli studi e

4. Per un esame molto puntuale dell'organizzazione delle amministrazioni centrali si rinvia a D. Ser-rani, *L'organizzazione per ministeri. L'amministrazione centrale dello Stato nel periodo repubblicano*, Officina edizioni, Roma, 1979 e a S. Cassese, *Il sistema amministrativo italiano*, Il Mulino, Bologna, 1983. Si veda, anche per ulteriori riferimenti, F.S. Severi, *Ministero delle finanze, ad vocem*, in "Dig. disc. pubbl.", Roma, Istituto enciclopedico italiano, 1988; A. Arena, *Ministeri*, in "Dizionario amministrativo" a cura di G. Guarino, Milano, Giuffrè, 1983.

5. In particolare, nel regolamento n. 287/92 si specifica che il Segretario generale coordina gli uffici, ovvero collabora col ministro nel coordinamento degli uffici, acquisendo notizie ed informazioni dai direttori generali, ed agisce dando attuazione alle

Il ministero è poi articolato in quattro macrostrutture: tre dipartimenti (entrate, dogane ed imposte indirette, territorio) ed una direzione generale per gli affari generali ed il personale. Ciascuna di esse è poi articolata in direzioni centrali.

Anche l'organizzazione periferica viene riordinata. I tre dipartimenti hanno una articolazione territoriale indipendente.

Il Dipartimento delle entrate si articola nelle direzioni regionali delle entrate, nei centri di servizio delle imposte dirette e indirette, negli uffici delle entrate e nelle segreterie delle commissioni tributarie.

Il Dipartimento delle dogane si articola nelle direzioni compartimentali delle dogane e delle imposte indirette, nelle direzioni circoscrizionali doganali, nelle dogane internazionali all'estero negli uffici tecnici di finanza e nelle dogane.

Il Dipartimento del territorio, infine, è suddiviso nelle direzioni compartimentali del territorio e negli uffici del territorio.

Alle direzioni regionali delle entrate è affidata la rappresentanza unitaria dell'amministrazione finanziaria in sede locale, intrattenendo a tal fine, in nome di quest'ultima, rapporti con le autorità, gli organismi, gli enti e gli uffici, pubblici e privati, aventi sede nel territorio di propria competenza.

In quest'assetto organizzativo viene prevista una serie di organi collegiali: il consiglio di amministrazione, il consiglio superiore delle finanze, i comitati di gestione, la commissione di disciplina, i comitati tributari regionali.

Il consiglio di amministrazione attua le direttive generali del ministro, nonché il coordinamento complessivo dell'attività del ministero e della gestione unitaria del personale. Esso, inoltre, verifica lo stato di attuazione dell'attività amministrativa e gestionale dei dipartimenti. Presso ogni dipartimento, poi, il comitato di gestione attua gli indirizzi di gestione del dipartimento nell'ambito delle direttive del ministro.

I comitati tributari regionali hanno funzioni consultive e concorrono all'analisi delle condizioni economiche e produttive delle rispettive regioni e dei risultati conseguiti dall'attività dell'amministrazione finanziaria, al fine di formulare specifiche proposte per la definizione della programmazione centralizzata degli accertamenti e del lavoro degli uffici.

Al ministero fa capo l'amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, istituita con R.d.l. 8 dicembre 1927 n. 2258, convertito in legge 6 dicembre 1926 n. 3474. Dal ministero, inoltre, dipende il Corpo della Guardia di finanza, forza di polizia ad ordinamento militare.

delle ricerche empiriche volte a definire modelli organizzativi finalizzati al miglioramento del rendimento delle strutture centrali e periferiche; definire standard di lavoro e indicatori di produttività delle unità operative centrali e periferiche, finalizzati all'impostazione, al moni-

toraggio e al controllo dei programmi delle attività, al dimensionamento degli organici ed ai controlli di efficienza. La seconda divisione, incaricata dell'aggiornamento degli indicatori di produttività, analizza le cause degli scostamenti dei risultati rispetto agli obiettivi di produttivi-

tà, al fine di attivare processi di miglioramento dell'organizzazione. Aggiorna gli standard e gli indicatori di produttività in relazione agli obiettivi di politica fiscale ed all'evoluzione degli assetti organizzativi, mediante il collegamento con l'Ufficio per la programmazione e il coordi-

namento delle attività di informatica. Va, comunque, ricordato che la denominazione dell'ufficio è stata cambiata in "Ufficio centrale per l'organizzazione e per l'elaborazione e l'analisi degli indicatori di produttività" dall'art. 4, comma 2, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 659.

1.2.2 La disciplina del Servizio per il controllo interno (S.In.Co.)

Il Servizio per il controllo interno del Ministero delle finanze è stato istituito dal D.M. (regolamento) 5 giugno 1995 n. 241. Esso esercita il controllo sull'attività svolta dagli organi dell'amministrazione finanziaria e dell'Azienda Autonoma dei Monopoli di Stato, cui sono preposti dirigenti generali e dirigenti. Sono esclusi dal controllo del S.In.Co. l'ufficio legislativo e il servizio dell'informazione e stampa, posti alle dirette dipendenze del ministro⁸.

Il Servizio di controllo interno è posto in posizione di autonomia e risponde esclusivamente al ministro, il quale determina, con proprio decreto la sua organizzazione interna .

Con decreto del ministro, in relazione ad eventuali esigenze connesse ad un miglior funzionamento delle operazioni di controllo nei confronti dei dirigenti degli organi periferici del Ministero delle finanze, potevano essere costituiti, fino ad un massimo di ventuno uffici territoriali per il controllo interno. Il regolamento attribuisce al Servizio di controllo interno le funzioni di cui all'art. 20 del D.Lgs.29/93.

Il Servizio di controllo interno: a) verifica la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa alle prescrizioni e agli obiettivi stabiliti nelle disposizioni normative e nelle direttive generali emanate dal ministro per l'azione amministrativa e la gestione, tenendo conto delle conseguenti direttive emanate dai dirigenti o qualifiche equivalenti; b) verifica, mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la corretta ed economica gestione delle risorse, nonché l'imparzialità e il buon andamento dell'attività amministrativa, anche sulla base dei pareri resi dal consiglio di amministrazione del ministero, dai comitati di gestione dei dipartimenti, nonché dal consiglio di amministrazione dell'Azienda autonoma dei monopoli di Stato; c) segnala gli scostamenti e le irregolarità eventualmente riscontrate, individua le cause del mancato raggiungimento dei risultati e propone i possibili rimedi, anche in ordine alle modifiche organizzative e procedurali ritenute necessarie; d) predispone, almeno annualmente, anche su indicazione degli organi di vertice del ministero, i parametri di riferimento del controllo sull'attività amministrativa, avvalendosi a tal fine dell'ufficio per l'organizzazione e per l'elaborazione e l'analisi degli indicatori di produttività.

L'organo di direzione del Servizio riferisce al ministro, con cadenza almeno trimestrale, sui risultati dell'attività svolta ed informa periodicamente gli organi di vertice dell'amministrazione finanziaria e dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato, per i settori di rispettiva competenza. Alla direzione del Servizio centrale del Servizio di controllo interno è preposto il Collegio per il controllo interno, nominato con decreto del ministro e composto da tre membri, di cui due con qualifica di dirigente generale di livello di funzione C, provenienti dai ruoli dell'amministrazione finanziaria e dell'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato ed uno, con qualifica di dirigente generale di livello di funzione B, proveniente dagli stessi ruoli, che ne assume la presidenza.

Tutto il personale assegnato al Servizio è appartenente ai ruoli del-

8. Gli uffici esclusi dal controllo del servizio sono quelli indicati dall'art. 1, comma 3, lett. b) e c), del D.P.R., 27 marzo 1992 n. 287, "Regolamento degli uffici e del personale del Ministero delle finanze".

l'amministrazione finanziaria e dell'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato.

In ultimo, viene prevista la possibilità che il ministro si avvalga di consulenti esterni, esperti in tecniche di monitoraggio, valutazione e controllo della gestione.

Il ministro, sulla base degli elementi e delle valutazioni fornite dal S.In.Co.: a) verifica l'osservanza degli indirizzi impartiti, delle priorità indicate e dei provvedimenti adottati; b) modifica o integra gli indirizzi, le priorità o i provvedimenti stessi; c) accerta la sussistenza di eventuali responsabilità dei dirigenti generali, dei dirigenti e delle qualifiche equivalenti.

1.3 La nuova organizzazione del Ministero delle finanze

1.3.1 I nuovi tratti del Ministero delle finanze delineati dal D.Lgs. 300/1999

L'art. 56, primo comma, del D.Lgs. 300/99 predispone una nuova formulazione delle attribuzioni del Ministero delle finanze. In particolare, il nuovo ministero ha competenza nelle seguenti aree funzionali:

- a) predisposizione delle politiche fiscali;
- b) attività di programmazione e di indirizzo svolta anche attraverso la preparazione di atti normativi volti al conseguimento degli obiettivi prefissati;
- c) attività di indirizzo, vigilanza e controllo sui risultati di gestione delle agenzie fiscali, nel rispetto dell'autonomia gestionale ad esse attribuita; esercizio dei poteri di coordinamento e vigilanza attribuiti dalla legge su altri enti o organi che comunque esercitano funzioni in settori della fiscalità di competenza dello Stato;
- d) coordinamento delle attività e dei rapporti tra le agenzie fiscali e con gli altri enti e organi di cui alla lettera c);
- e) coordinamento, monitoraggio e controllo, anche attraverso apposite strutture per l'attuazione di strategie di integrazione tra i sistemi del ministero, delle agenzie e della Guardia di Finanza, del sistema informativo della fiscalità e della rete unitaria di settore;
- f) comunicazione istituzionale con i contribuenti e con l'opinione pubblica per favorire la corretta applicazione della legislazione tributaria;
- g) amministrazione del personale e delle risorse necessarie allo svolgimento dei compiti del ministero e all'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie.

Dall'esame delle nuove attribuzioni del Ministero delle finanze si può evincere che esso, da un lato, è stato spogliato di tutte le responsabilità operative⁹, affidate alle agenzie fiscali e, dall'altro, che le funzioni, o altrimenti, i poteri che gli sono stati imputati gli danno una responsabilità esclusivamente di indirizzo e coordinamento sull'amministrazione finanziaria.

Alla luce di questo tipo di riforma, appare lecito sottolineare che l'efficace espletamento del ruolo di supervisione e coordinamento del ministero è strettamente correlata alla funzionalità dei sistemi di con-

9. In vero la funzione sub g) è una funzione di tipo gestionale; tuttavia va osservato che essa si pone in posizione meramente strumentale rispetto al complesso delle attività del ministero.

trollo sull'operato sia degli stessi uffici del ministero, sia delle strutture tecnico-operative (le agenzie).

Viene disposto che il Corpo della Guardia di Finanza permane in una posizione di autonomia organica dal ministero, per via della sua natura di corpo militare. Tuttavia se ne riafferma la sua dipendenza funzionale. In particolare, il Ministro delle finanze può emanare delle direttive per favorire il coordinamento fra la Guardia di Finanza e le agenzie fiscali nelle attività operative inerenti alle funzioni trasferite alle agenzie per realizzare la migliore collaborazione nella lotta all'evasione fiscale (art. 56, secondo comma).

1.3.2 Il regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze

Il D.P.R. 107/01, emanato ai sensi dell'art. 58, terzo comma, del D.Lgs. 300/99, detta disposizioni relative alla organizzazione, alla disciplina degli uffici del dipartimento ed alle dotazioni organiche del ministero. L'articolazione organizzativa del Ministero delle finanze individua nel *dipartimento delle politiche fiscali* la struttura a cui fanno capo tutti i centri di responsabilità del ministero.

Il dipartimento è titolare delle seguenti "missioni" (art. 1 comma 1): *a*) esso è il centro unitario di direzione amministrativa della fiscalità statale; *b*) assicura il supporto istituzionale, la conoscenza di dati di base e la loro elaborazione per le decisioni dei vertici politici e ne cura l'attuazione, gestendo le relazioni con le agenzie e gli altri enti che operano nel settore; *c*) tiene i rapporti con la Guardia di Finanza¹⁰ e favorisce lo sviluppo del federalismo fiscale e dell'integrazione comunitaria; *d*) concorre, nei rapporti con i cittadini, alla diffusione delle informazioni e al migliore adeguamento dei servizi fiscali alle esigenze della collettività.

Il dipartimento svolge le seguenti funzioni statali (art. 1 comma 2): *a*) pianifica le politiche economiche fiscali; *b*) elabora le misure giuridiche tributarie; *c*) programma gli obiettivi per la gestione delle funzioni fiscali da parte delle agenzie e degli altri enti impositori; svolge le attività propedeutiche alla stipula delle convenzioni; assicura il coordinamento generale per preservare l'unitarietà del sistema e promuove la collaborazione tra i soggetti operanti in campo fiscale; *d*) effettua la verifica sui risultati di gestione delle agenzie in relazione agli obiettivi fissati dalla convenzione, individuando le cause degli scostamenti¹¹; effettua il monitoraggio organizzato e sistematico dei fattori gestionali interni alle agenzie al fine di acquisire le conoscenze necessarie allo sviluppo dei rapporti negoziali con le agenzie; svolge le attività dirette al controllo delle deliberazioni dei comitati direttivi delle agenzie¹²; svolge le attività di controllo previste dalla legge nei confronti degli organismi di settore, inclusi i consorzi e società partecipate dal ministero; *e*) vigila sull'esercizio complessivo delle funzioni fiscali da parte delle agenzie sotto il profilo della trasparenza, imparzialità e correttezza nell'applicazione delle norme nei confronti dei contribuenti¹³; *f*) svolge le attività collegate alla comunicazione istituzionale; *g*) coordina il sistema informativo della fiscalità e, in particolare, promuove l'integrazione del sistema informatico e della rete unitaria di settore.

10. Ciò secondo le modalità previste dalla l. 23 aprile 1959, n. 159 e delle disposizioni contenute nel D.P.R. n.107/01, in particolare quest'ultimo, all'art. 1 comma 3, dispone che il ministro con proprio decreto individua le articolazioni del dipartimento presso le quali operano gli ufficiali della Guardia di Finanza con funzioni di collegamento per le materie rientranti fra i compiti istituzionali del Corpo.

11. Rispetto a questa funzione, va sottolineato che primariamente spetta al ministro svolgere una attività di valutazione, controllo strategico e "di alta vigilanza" (art. 1 comma 2, lett. d).

12. Le direttive di cui all'art. 60 del D.Lgs. 300/99.

13. Ciò con particolare riferimento a quanto fissato dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, il cosiddetto *statuto del contribuente*.

14. Il capo del dipartimento, inoltre, ha dei poteri di coordinamento, direzione e controllo finalizzati allo sviluppo della programmazione delle attività, alla integrazione funzionale fra le strutture dipartimentali, la cooperazione con la Guardia di Finanza. Può altresì promuovere la creazione di strutture temporanee interfunzionali per la gestione di progetti di particolare rilievo o di processi che richiedono contributi di più strutture operative (art. 3.3).

L'incarico al *capo del dipartimento* viene conferito con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, su proposta del ministro competente. Il capo del dipartimento svolge compiti di coordinamento, direzione e controllo degli uffici di livello dirigenziale generale compresi nel dipartimento stesso, al fine di assicurare la continuità delle funzioni dell'amministrazione ed è responsabile dei risultati complessivamente raggiunti dagli uffici da esso dipendenti, in attuazione degli indirizzi del ministro.

Il *capo del dipartimento* è responsabile del perseguimento dei risultati complessivi della gestione amministrativa: assicurando l'integrazione fra le attività degli uffici preposti allo svolgimento delle funzioni del ministero; rappresentando il dipartimento nelle relazioni con i vertici delle agenzie e degli altri enti della fiscalità e con la Guardia di Finanza; fornendo direttamente o attraverso gli uffici il supporto istituzionale alle funzioni del ministro (art. 3.2)¹⁴.

È disposta la costituzione di due strutture che operano alla diretta dipendenza del capo del dipartimento, ovvero (art. 3.4, lett. a) e b):

- *l'ufficio per il controllo interno di gestione*, che, in base all'art. 4, primo comma, del D.Lgs. 286/99, definisce: *a)* le unità organizzative a livello delle quali si intende misurare l'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa; *b)* le procedure di determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili; *c)* l'insieme dei prodotti e delle finalità dell'azione amministrativa, con riferimento all'intera amministrazione o a singole unità organizzative; *d)* le modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti; *e)* gli indicatori specifici per misurare efficacia, efficienza ed economicità, la frequenza di rilevazione delle informazioni. In particolare, l'ufficio per il controllo interno di gestione è posto alle dirette dipendenze del capo del dipartimento ai sensi dell'art. 4, secondo comma, del D.Lgs. 286/99, secondo il quale, nelle amministrazioni dello Stato, il sistema dei controlli di gestione deve sempre supportare la funzione dirigenziale di livello apicale¹⁵.
- *il servizio di vigilanza* sulla trasparenza, imparzialità e correttezza nell'esercizio delle funzioni fiscali da parte delle agenzie¹⁶.

Il dipartimento si articola in *otto uffici di livello dirigenziale generale*, nel cui ambito operano uffici dirigenziali non generali individuati e disciplinati con decreto del ministro, non avente natura regolamentare¹⁷. Gli uffici in oggetto sono: *a)* l'ufficio studi e politiche economico-fiscali; *b)* l'ufficio studi e politiche giuridico - tributarie; *c)* l'ufficio agenzie e enti della fiscalità; *d)* l'ufficio amministrazione delle risorse; *e)* l'ufficio relazioni internazionali; *f)* l'ufficio federalismo fiscale; *g)* ufficio comunicazione istituzionale; *h)* l'ufficio coordinamento tecnologie informatiche. È facile constatare che vi è una quasi puntuale corrispondenza tra le funzioni statali imputate al nuovo Ministero delle finanze e la previsione degli uffici di livello dirigenziale.

Di seguito verrà analizzata la disciplina sul funzionamento degli uffici *agenzie e enti della fiscalità e amministrazione delle risorse*¹⁸.

15. Ovvero la funzione dirigenziale enucleata all'articolo 16, comma 1, del D.Lgs. 29/93 e dall'art. 5, del D.Lgs. 300/99.

16. Il servizio accerta, sulla base di metodologie e parametri predefiniti, nonché di un'azione programmata, la conformità e la regolarità dell'azione degli uffici delle agenzie e, in base alla legge, degli altri soggetti operanti nel settore della fiscalità di competenza dello Stato, nei confronti dei contribuenti, anche in funzione di richieste specifiche del ministero, dei vertici degli enti interessati ovvero di soggetti terzi. Sviluppa, inoltre, le metodologie per migliorare l'efficacia dell'attività di vigilanza e ne cura la diffusione (art. 3.4, lett. b).

17. Gli incarichi di direzione degli uffici di livello dirigenziale generale sono conferiti con decreto del Presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, su proposta del ministro competente.

18. Si tralascia in questa sede la specificazione delle attribuzioni relative agli altri enti della fiscalità e alla Consulta tributaria.

L'Ufficio agenzie e enti della fiscalità è, tra altro, incaricato: 1) di predisporre le convenzioni con le agenzie; 2) di verificare i risultati della gestione delle agenzie rispetto agli obiettivi negoziati nella convenzione e, se del caso, di individuare le cause degli scostamenti, rendendo disponibili i dati e le informazioni *ai fini della valutazione e del controllo strategico*; 3) di monitorare gli assetti organizzativi e i fattori gestionali interni alle agenzie, fornendo con tempestività al ministro elementi conoscitivi richiesti *per la valutazione e il controllo strategico*; 4) di svolgere le attività istruttorie e di supporto per consentire al ministro *di esercitare in concreto l'alta vigilanza*, in specie, sulle deliberazioni del comitato direttivo relative agli statuti, ai regolamenti e agli atti di carattere generale che regolano il funzionamento delle agenzie.

L'Ufficio amministrazione delle risorse ha la responsabilità della gestione e del monitoraggio delle risorse organizzative, umane, economico – finanziarie, strumentali, logistiche e tecnologiche necessarie allo svolgimento delle attività del ministero. A tali fini ha poteri riguardo al personale e alla finanza: ad es. gestisce la riqualificazione professionale e le attività di reclutamento; predispone le previsioni di spesa e cura la previsione dei fabbisogni delle risorse strumentali. Si vuole sottolineare che a tale ufficio vengono imputate attribuzioni del rilevanti anche ai fini del controllo di gestione. Infatti, all'art. 8.2 è, tra altro, disposto che questo ufficio "assicura, mediante analisi e revisioni periodiche, che l'organizzazione del dipartimento sia funzionale al raggiungimento degli scopi che gli sono attribuiti; [...] svolge attività di supporto per l'elaborazione ed aggiornamento dei sistemi di valutazione delle posizioni e delle prestazioni, assicurandone la corretta applicazione; svolge attività di analisi dei fabbisogni informativi e collabora alla definizione dell'architettura dei sistemi informatici e telematici del ministero [...]".

Continuano ad operare presso il Ministero delle finanze i seguenti *Organi collegiali*: la Consulta nazionale e i Comitati tributari, la Commissione consultiva prevista dall'art. 6 D.Lgs. 13 aprile 1999, n. 112. Parimenti, secondo le disposizioni vigenti, permangono in essere presso l'Agenzia delle entrate il Comitato per l'applicazione delle norme antielusione e le commissioni istituite ai sensi dei D.P.R. 18 aprile 1951, n. 581 e 8 aprile 1998, n. 169.

Per completare il quadro della articolazione interna al nuovo Ministero delle finanze, si ricorda che, accanto al Dipartimento delle politiche fiscali ed alle Segreterie delle commissioni tributarie, è inserita l'*Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato*.

In ultimo, il dato sulla dotazione di organico. Essa consta di 1148 unità per il Dipartimento delle politiche fiscali, di cui 9 dirigenti di uffici dirigenziali generali, 124 dirigenti, 1015 altri; di 2682 unità per le Segreterie delle commissioni tributarie, di cui 19 dirigenti e 2663 altri; di 1400 unità per l'Amministrazione autonoma dei monopoli di

Stato, di cui 5 dirigenti di uffici dirigenziali generali, 23 dirigenti e 1372 altri. Dunque, complessivamente presso il nuovo Ministero delle finanze ante-unificazione col Tesoro lavorano 5230 persone, di cui 14 dirigenti di uffici dirigenziali generali, 166 dirigenti e 5050 inquadrati nei ruoli non dirigenziali (art. 16.1 e tabella A)¹⁹.

1.3.3 Il regolamento di organizzazione degli uffici di diretta collaborazione

Con il D.P.R. n. 121/01 è stato posto in essere il *Regolamento di organizzazione degli uffici di diretta collaborazione del Ministro delle finanze*. Gli uffici di diretta collaborazione del Ministro delle finanze esercitano le competenze di supporto del ministro e di raccordo tra questi e l'amministrazione, secondo quanto stabilito dagli artt. 4 e 14, comma 2, del D.Lgs. 165/01 (già art. 3 e 14 comma 2 D.Lgs. 29/93).

Viene disposto che essi collaborino con il ministro nella definizione degli obiettivi, nella elaborazione delle politiche pubbliche, nelle connesse attività di comunicazione, nelle analisi di impatto normativo e nella valutazione sui costi e benefici e sulla congruenza fra gli obiettivi ed i risultati (art. 2.1).

Ai sensi dell'art. 2.2 del regolamento gli *uffici di diretta collaborazione* sono: *a)* l'ufficio di Gabinetto; *b)* la segreteria del Ministro; *c)* l'ufficio del coordinamento amministrativo; *d)* l'ufficio stampa, *e)* le segreterie dei Sottosegretari di Stato; *f)* il servizio di controllo interno; *g)* il servizio consultivo ed ispettivo tributario.

Quanto alla *posizione* degli uffici di maggiore rilievo, il Capo di Gabinetto collabora il ministro nel coordinamento degli uffici di supporto e di diretta collaborazione e lo supporta nell'esercizio di tutte le funzioni attribuitegli dalla legge (art. 2.3); le Segreterie dei Sottosegretari di Stato operano alle dirette dipendenze dei rispettivi sottosegretari (art. 2.4); il servizio di controllo interno ed il servizio ispettivo tributario operano in una posizione di autonomia operativa (art. 2.5).

Si accenna alle principali *funzioni* degli uffici. L'ufficio di Gabinetto, che può essere articolato in distinte aree organizzative, coadiuva il Capo di Gabinetto²⁰ (art.3.1). La segreteria del Ministro, fra l'altro, cura la predisposizione di quanto occorre per gli interventi istituzionali del Ministro (art.3.2). L'ufficio del coordinamento legislativo, che si snoda in distinte aree organizzative, cura principalmente l'attività di definizione delle iniziative legislative e regolamentari nelle materie di competenza del Ministro (art.3.3). L'ufficio stampa cura i rapporti con gli organi di informazione nazionali ed internazionali (art. 3.4). Le segreterie dei Sottosegretari di Stato garantiscono il necessario raccordo con gli uffici del ministero e con gli altri uffici di diretta collaborazione e curano i rapporti con i soggetti pubblici e privati in ragione del loro incarico istituzionale (art. 3.5).

Il *servizio per il controllo interno* svolge le funzioni di valutazione e di controllo strategico delineate dall'art. 6 del D.Lgs. 286/99 nei confronti sia dell'amministrazione, sia delle agenzie fiscali²¹. Le attività di

19. Nel ruolo provvisorio ad esaurimento del Ministero delle finanze di cui all'art. 4 del D.Lgs. 283/98 sono collocate 6.395 unità.

20. In base all'art. 3.1 “[...] su proposta del Capo di Gabinetto, possono essere nominati dal ministro uno o più vice capi di Gabinetto”.

21. Cfr. appendice normativa.

controllo strategico devono essere svolte da dirigenti appartenenti al ruolo unico della dirigenza delle amministrazioni statali, oppure da personale anche estraneo alla pubblica amministrazione se esperto in materia di organizzazione amministrativa, tecniche di valutazione, analisi e controllo particolarmente qualificato. Il servizio deve redigere con cadenza almeno semestrale, se non è stabilito diversamente dal ministro, una relazione riservata all'organo di indirizzo politico sui risultati delle analisi effettuate, con proposte di miglioramento delle funzionalità dell'amministrazione. Esso ai fini dello svolgimento dei propri compiti ha accesso agli atti ed ai documenti inerenti alle attività gestionali dell'amministrazione, ivi comprese le agenzie fiscali. Al servizio viene assegnato un apposito contingente costituito da un massimo di trenta unità di personale. Con l'entrata in vigore della disciplina in oggetto viene abrogato il regolamento approvato con il decreto del Ministro delle finanze 5 giugno 1995, n. 241 recante norme per l'istituzione del Servizio per il controllo interno (S.In.Co.).

1.4 Considerazioni conclusive sulla disciplina dei controlli interni del nuovo Ministero delle finanze

Il D.Lgs. 286/99 è informato al principio della "pertinenza" delle strutture di controllo agli organi cui è strumentale la loro attività²². Per questo motivo il controllo strategico deve essere svolto da strutture collocate presso l'organo di indirizzo politico – amministrativo: nel caso, quindi, di un'amministrazione centrale dello Stato, presso un ufficio di diretta collaborazione del ministro; il controllo di gestione, al contrario, deve essere esercitato da strutture al servizio degli organi amministrativi di vertice, che nei ministeri sono direzioni generali o dipartimenti. Tale principio è pienamente ricalcato dalla disciplina prima analizzata. Infatti, il servizio per il controllo interno è un ufficio di stretta collaborazione del ministro e svolge la funzione di controllo strategico ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 286/99 (art. 4, D.P.R. n. 121/01, Regolamento di organizzazione degli uffici di diretta collaborazione del Ministro delle finanze), mentre, l'ufficio per il controllo di gestione, che opera alla diretta dipendenza del capo del dipartimento, ha la responsabilità del controllo di gestione in ragione dell'art. 4, D.Lgs. 286/99 (art. 3, comma 4, lett. a, D.P.R. n. 107/01, Regolamento di organizzazione del Ministero delle finanze).

Secondo le prescrizioni del D.Lgs. 286/99 l'ufficio incaricato del controllo strategico svolge anche l'attività di valutazione dei dirigenti, dal momento che essi sono i destinatari delle direttive di cui agli artt. 4 e 14 del D.Lgs. 165/01.

Inoltre, correttamente, alle strutture di controllo sin qui menzionate non è stato affidato il compito di condurre verifiche sulla regolarità amministrativa e contabile.

Dunque, la *ratio* del D.Lgs. 286/99 appare pienamente rispettata dalla disciplina regolamentare del Ministero delle finanze. Il decreto legislativo in oggetto, come noto, ha sostituito le norme fissate dall'art.

22. Per un'approfondita analisi sul tema dei controlli vedi, anche per la cospicua bibliografia, G. D'Auria, *I Controlli*, in "Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale", Vol. 2, a cura di S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2000.

20 del D.Lgs. 29/93. Esse concentravano in un'unica struttura compiti concettualmente diversi. I servizi di controllo interno, infatti, avevano sia compiti di supporto agli organi di indirizzo politico controllo strategico che quelli propri di un sistema di controllo di gestione propriamente detto. Oltre a ciò, il servizio di controllo interno, se non erano previsti appositi servizi ispettivi, poteva essere incaricato di svolgere funzioni ispettive e di verifica della legalità e regolarità dell'azione amministrativa. In altre parole, la vecchia disciplina confondeva funzioni poste su piani diversi.

Questi limiti sono stati superati dal nuovo modello normativo, pienamente recepito nella nuova disciplina organizzativa del Ministero delle finanze.

La concentrazione nel Servizio di controllo interno del Ministero delle finanze di funzioni eteronome, propria del modello di controlli interni *ex* D.Lgs. 29/93 e quindi diffusa in tutte le amministrazioni cui tale disciplina si applicava, si univa ad una peculiarità dell'amministrazione finanziaria. In detto ministero si registrava, infatti, la presenza accanto al S.In.Co. di un'altra struttura deputata allo svolgimento di funzioni in qualche modo riconducibili al controllo di gestione: l'Ufficio per l'organizzazione e per l'elaborazione e l'analisi degli indicatori di produttività (d'ora in avanti, per brevità, Ucop). Ne è conseguito che, un'unica funzione – il controllo di gestione – era allocata in due differenti segmenti dell'organizzazione ministeriale: l'Ucop, posto all'interno dell'ufficio del segretariato generale ed il S.In.Co., ufficio posto in posizione di autonomia, subordinato direttamente al ministro, entrambi, peraltro, titolari di ulteriori attribuzioni. Questa soluzione organizzativa ha indotto una inevitabile "competizione" fra le due strutture, le quali comprensibilmente hanno cercato di non suddividere la responsabilità del funzionamento del sistema di controllo di gestione.

L'origine di tale suddivisione può essere ricercata nella seguente secessione storica. Nel 1991 l'amministrazione finanziaria, dopo una attesa decennale, a seguito della L. 358/91, era stata profondamente ristrutturata. Nel 1992 il regolamento degli uffici e del personale aveva previsto, fra l'altro, di costituire un ufficio che verificasse la produttività dell'amministrazione: l'Ucop. Ma appena due anni dopo, nel 1993, il D.Lgs. 29/93 generalizza il principio per cui in tutte le amministrazioni pubbliche vi deve essere una struttura avente il compito di controllare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa. Tali strutture sono: i "servizi di controllo interno" o "nuclei di valutazione".

Quest'ultima disposizione fu attuata nel Ministero delle finanze nel 1995, quando, con apposito regolamento, si è proceduto alla costituzione del S.In.Co., che funzionalmente si andava ad affiancare, ed in qualche misura a sovrapporre all'Ucop. In questo frangente, si scelse di attuare in modo letterale l'art. 20 del D.Lgs. 29/93. Non si tenne conto della preesistente organizzazione nel Ministero, ridefinendo e adattando i compiti dell'Ucop alla luce del nuovo indirizzo legislativo.

La parziale sovrapposizione tra le competenze dei due uffici, in pratica, ha portato ad attribuire in prevalenza all'uno o all'altro i compiti di tipo programmatico (ad esempio la predisposizione della direttiva) e di definizione di standard, da un lato, e quelli di controllo ex post dei risultati della gestione, dall'altro.

La funzione controllo di gestione nell'attuale organizzazione del Ministero delle finanze è articolata nel modo seguente.

Anzitutto, la suddivisione delle attribuzioni tra Ucop e S.In.Co. è venuta meno perché il primo ufficio è stato soppresso dal nuovo regolamento di organizzazione del ministero, così come il Segretariato generale di era parte.

E' stato costituito uno specifico ufficio per il controllo di gestione, che opera alle dirette dipendenze del capo dipartimento.

La struttura ex S.In.Co., invece, è deputata esclusivamente a compiti di controllo strategico ed alla valutazione.

Vi è poi l'Ufficio amministrazione risorse che è una struttura deputata alla "cura dei mezzi strumentali" del ministero. In particolare, tale ufficio «può compiere analisi e revisioni periodiche per assicurare che l'organizzazione del dipartimento sia funzionale al raggiungimento degli scopi previsti e può compiere valutazioni sui fabbisogni informativi», quindi, «collaborare alla definizione dell'architettura dei sistemi informatici del ministero»²³. In altri termini, quest'ultimo verifica la congruità dell'algoritmo organizzativo; dispone sugli incrementi delle dotazioni informatiche; collabora alla ingegnerizzazione dei sistemi informatici del ministero, compreso evidentemente quello del controllo di gestione²⁴.

1.5 L'organizzazione e il funzionamento dell'Agenzia delle entrate: la disciplina statutaria

L'Agenzia delle entrate, istituita ai sensi dell'art. 57 del D.Lgs. 300/99, ha personalità giuridica di diritto pubblico ed è dotata di autonomia regolamentare, amministrativa, patrimoniale, organizzativa, contabile e finanziaria. E' sottoposta all'alta vigilanza del Ministro delle finanze (a partire dalla XIV Legislatura: del Ministro dell'economia e delle finanze) e al controllo della Corte dei conti per la gestione finanziaria. L'attività dell'agenzia è regolata dal decreto istitutivo, dalle norme del presente statuto e dalle norme regolamentari emanate nell'esercizio della propria autonomia.

23. Ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.P.R. n. 107/01.

24. Art. 3, comma 4, lett. a, del D.P.R. n. 107/01.

25. Ai sensi dell'art. 3 dello Statuto l'agenzia promuove il federalismo fiscale, in particolare, l'agenzia, nel perseguimento dei propri

fini istituzionali, assicura la collaborazione con il sistema delle autonomie locali, nel rispetto delle funzioni e dei compiti spettanti alle regioni e agli enti locali, secondo i principi del federalismo fiscale; promuove e fornisce servizi alle regioni ed agli enti locali per la gestione dei tributi di loro

competenza, stipulando convenzioni per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione e il contenzioso dei tributi e articolando la propria organizzazione periferica in modo da favorire lo svolgimento delle attività di collaborazione e di supporto alle regioni e agli enti locali; stabilisce

forme e strumenti di collaborazione e reciproca informazione con il sistema delle autonomie locali, anche ai fini della determinazione dei contenuti della convenzione di cui all'articolo 59 del decreto istitutivo e del perseguimento dei risultati previsti dalla convenzione stessa.

1.5.1 Le finalità istituzionali dell'agenzia²⁵

L'agenzia svolge tutte le funzioni ed i compiti che la legge le assegna in materia di entrate tributarie e diritti erariali, al fine di perseguire il massimo livello di adempimento degli obblighi fiscali. A tal fine l'agenzia assicura e sviluppa l'assistenza ai contribuenti, il miglioramento delle relazioni con i contribuenti, i controlli diretti a contrastare gli inadempimenti e l'evasione fiscale, nel rispetto dei principi di legalità, imparzialità e trasparenza e secondo criteri di efficienza, economicità ed efficacia. In materia di entrate tributarie erariali, assicura i servizi relativi all'amministrazione, alla riscossione e al contenzioso dei tributi diretti, dell'imposta sul valore aggiunto e di tutte le imposte, diritti ed entrate erariali già di competenza del dipartimento delle entrate e di altri uffici dell'amministrazione delle finanze, ad essa affidati con il decreto del ministro di cui all'art. 62, comma 3, del decreto istitutivo²⁶. Presta la propria collaborazione, secondo gli indirizzi impartiti dal ministro, alle istituzioni dell'Unione Europea e svolge i compiti necessari per l'adempimento, nelle materie di competenza, degli obblighi internazionali assunti dallo Stato.

1.5.2 Le attribuzioni

L'agenzia esercita le seguenti funzioni ed attribuzioni²⁷: a) assistenza ai contribuenti, assicurando l'informazione, semplificando gli adempimenti, e fornendo servizi di consulenza ai contribuenti e agli altri enti interessati dal sistema della fiscalità; b) riscossione dei tributi, assicurando la gestione dell'archivio delle dichiarazioni, le operazioni di riscossione, il controllo sull'operato dei concessionari e degli intermediari, i rimborsi ai contribuenti, il controllo sulla regolarità e tempestività della messa a disposizione delle risorse finanziarie acquisite per l'erario e gli altri enti impositori; c) contrasto dell'evasione fiscale, assicurando le attività di controllo e di verifica, il controllo sui concessionari e sugli intermediari; d) gestione dei servizi relativi ai giochi, ivi compresi i concorsi pronostici, a alle scommesse; e) gestione del contenzioso, assicurando la tutela degli interessi erariali nelle diverse sedi giudiziarie, anche riducendo la conflittualità; f) fornitura di servizi, nella materia di competenza, ad altri enti, sulla base di disposizioni di legge o di rapporti convenzionali; g) promozione e partecipazione ai consorzi e alle società previsti dall'art. 59, comma 5, del decreto istitutivo.

26. L'agenzia assicura il supporto alle attività del Ministero delle finanze e la collaborazione con le altre agenzie fiscali e con gli altri enti od organi che comunemente esercitano funzioni in settori della fiscalità di competenza statale.

27. Ai sensi dell'art. 4.2 dello Statuto, nell'esercizio delle proprie funzioni ed attribuzioni, l'agenzia determina regole di condotta per gli uffici e per i contribuenti, assicurando la massima efficienza dell'attività degli uffici e la minima onerosità per i contribuenti, la qualità del

servizio di assistenza, l'efficacia e l'adeguatezza delle azioni mirate a contrastare l'evasione, anche sulla base dello sviluppo degli strumenti valutativi e conoscitivi.

1.5.3 Gli organi

Ai sensi dell'art. 67 del decreto istitutivo, gli organi dell'agenzia sono:

a) il direttore dell'agenzia; b) il comitato direttivo; c) il collegio dei revisori dei conti.

Il direttore dell'agenzia²⁸ resta in carica per cinque anni. L'incarico, che comporta un rapporto di lavoro subordinato con l'agenzia, è incompatibile con altri rapporti di lavoro subordinato, pubblico o privato, di lavoro autonomo, nonché con qualsiasi altra attività professionale pubblica o privata, anche occasionale, che possa entrare in conflitto con gli scopi e i compiti dell'agenzia.

Il comitato direttivo è nominato per la durata di cinque anni²⁹ ed è composto da sei membri, oltre al direttore dell'agenzia che lo presiede³⁰. Tre dei componenti sono nominati in quanto dirigenti preposti ad una delle direzioni centrali e delle direzioni regionali. Con le medesime modalità si procede anche alla sostituzione dei singoli componenti cessati per qualsiasi causa dall'incarico, inclusa la sostituzione dei componenti che cessano dagli incarichi dirigenziali in base ai quali sono stati scelti.

Il collegio dei revisori dei conti è nominato per la durata di cinque anni³¹ ed è composto dal presidente, da due membri effettivi e due supplenti iscritti al registro dei revisori contabili. I membri del collegio dei revisori possono essere confermati una sola volta³².

28. Viene nominato con le modalità di cui all'art. 67, comma 2 del decreto istitutivo. Per quanto attiene alle sua attribuzioni: il direttore è il legale rappresentante dell'agenzia, la dirige e ne è responsabile. Il direttore svolge tutti i compiti non espressamente assegnati dalle disposizioni di legge e dal presente statuto ad altri organi e in particolare: a) presiede il comitato direttivo e propone allo stesso lo statuto, i regolamenti, gli atti generali che regolano il funzionamento dell'agenzia, i piani aziendali, il budget aziendale, il bilancio e le spese superiori all'ammontare di cinque miliardi di lire, la costituzione o la partecipazione ai consorzi e alle società di cui all'art. 59, comma 5 del decreto istitutivo; b) determina, anche in attuazione della convenzione di cui all'art. 59 del decreto istitutivo, le scelte strategiche aziendali, previa valutazione del comitato direttivo; c) stipula la convenzione di cui all'art. 59 del decreto istitutivo, sentito il comitato direttivo e consultate, a termini dell'art. 16, comma 2, del presente statuto, le organizzazioni sindacali; d) provvede, nei limiti e con le modalità previsti dalle

norme e dai contratti collettivi, alle nomine dei dirigenti sottoponendo quelle relative alle strutture di vertice alla valutazione del comitato direttivo; e) determina gli indirizzi e i programmi generali necessari per raggiungere i risultati previsti dalla convenzione e attribuisce le risorse necessarie per l'attuazione dei programmi e dei progetti; f) pone in essere gli atti di gestione ed esercita i relativi poteri di spesa e di acquisizione delle proprie entrate, fatte salve le competenze dei dirigenti; g) determina le forme e gli strumenti di collaborazione diretta con le altre agenzie fiscali e con gli altri enti e organi che comunque esercitano funzioni in settori della fiscalità di competenza dello Stato, nonché con il sistema delle autonomie locali e dà attuazione agli indirizzi del ministro ai fini del coordinamento di cui

all'art. 56, comma 1, lett. d) del decreto istitutivo; h) assicura l'attività di supporto dell'agenzia nei confronti del Ministero delle finanze; i) partecipa, secondo le modalità previste dalla normativa vigente, alla contrattazione del comparto delle agenzie fiscali e sottoscrive i contratti integrativi e gli accordi collettivi dell'agenzia; l) il direttore può delegare poteri e responsabilità ai dirigenti di strutture centrali o periferiche relativamente a specifiche categorie di atti o in relazione a limiti di spesa, secondo quanto previsto dai regolamenti di amministrazione e di contabilità. In caso di assenza o di impedimento temporaneo, il direttore è sostituito dal dirigente da lui preventivamente designato, tra i membri del comitato direttivo.

29. Secondo le modalità stabilite dall'art. 67,

comma 3, del decreto istitutivo. A riguardo delle attribuzioni del comitato direttivo, esso: a) delibera, su proposta del direttore, sullo statuto, i regolamenti, gli atti generali che regolano il funzionamento dell'agenzia, i piani aziendali, il budget aziendale, il bilancio, le spese superiori all'ammontare di cinque miliardi di lire, la costituzione o la partecipazione ai consorzi e alle società di cui all'art. 59, comma 5 del decreto istitutivo, e in tutti i casi previsti dai regolamenti di contabilità e di amministrazione; b) valuta le scelte strategiche aziendali ed esprime parere in tutti i casi previsti dalle disposizioni del decreto istitutivo e del presente statuto e negli altri casi previsti dai regolamenti di contabilità e di amministrazione; c) valuta ogni questione che il direttore ponga all'ordine del giorno.

I compensi dei componenti degli organi collegiali sono stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, e sono posti a carico del bilancio dell'agenzia.

1.5.4 La dirigenza dell'agenzia

I dirigenti: a) curano l'attuazione degli indirizzi e dei programmi generali predisposti dal direttore per l'attuazione della convenzione, adottando i relativi atti e provvedimenti amministrativi e di gestione ed esercitando i relativi poteri di spesa e di acquisizione delle proprie entrate; b) formulano proposte ed esprimono pareri al direttore; c) dirigono, controllano e coordinano l'attività degli uffici che da essi dipendono e dei responsabili dei procedimenti amministrativi, anche con poteri sostitutivi in caso di inerzia; d) provvedono alla gestione del personale e delle risorse finanziarie e strumentali assegnate ai propri uffici.

1.5.5 Le strutture di controllo interno.

Piuttosto laconiche le norme statutarie relative al controllo interno, che, in definitiva, costituiscono dei meri richiami ad altre fonti normative. Viene, infatti, statuito che gli organi di controllo interno dell'agenzia sono strutturati secondo le disposizioni generali del D.Lgs.

30. Sul funzionamento del comitato direttivo. Esso si riunisce su convocazione del direttore ogniqualvolta egli lo ritenga necessario e comunque almeno quattro volte all'anno; si riunisce comunque entro dieci giorni dalla ricezione della richiesta del ministro di una nuova delibera relativa ad un atto sottoposto a controllo e sospeso per ragioni di legittimità o di merito ai sensi dell'art. 60, comma 2 del decreto istitutivo. Su specifici argomenti, il direttore ha facoltà di invitare ad assistere alla seduta del comitato direttivo i rappresentanti di altre amministrazioni o agenzie, nonché esperti, interni ed esterni, nelle materie da trattare. L'avviso di convocazione, contenente la data, il luogo della seduta, l'ora della stessa e l'ordine del giorno deve essere inviato, tramite raccomandata o a mezzo telefax o posta elettronica,

almeno sette giorni prima della data fissata per la seduta e, in caso d'urgenza, almeno dodici ore prima. In determinati casi, il direttore deve fissare la seduta entro due giorni dalla ricezione della richiesta del ministro. In mancanza, il comitato è convocato dal presidente del collegio dei revisori dei conti. Il comitato si intende regolarmente costituito quando alla seduta sono presenti la metà più uno dei suoi componenti. In mancanza dell'avviso di convocazione, il comitato si intende regolarmente costituito quando siano intervenuti alla seduta tutti i suoi componenti. In questa ipotesi, ogni componente può opporsi alla discussione di argomenti sui quali non si ritiene sufficientemente informato. Le sedute del comitato sono presiedute dal direttore o, in sua assenza, da chi ne fa le veci, ovvero dal compo-

nente più anziano di età. Le deliberazioni di competenza del comitato sono prese a maggioranza dei presenti. In caso di parità prevale il voto di colui che presiede il collegio. Quando il comitato è chiamato a deliberare sullo statuto, le deliberazioni sono adottate con la maggioranza assoluta dei componenti. Delle sedute del comitato è redatto apposito verbale.

31. Ai sensi dell'art. 67, comma 4, del decreto istitutivo. Queste le attribuzioni del collegio dei revisori dei conti: a) accerta la regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili; b) vigila sull'osservanza delle leggi, del presente statuto e dei regolamenti dell'agenzia; c) esamina il bilancio e le eventuali variazioni; d) accerta periodicamente la consistenza di cassa; e) redige le relazioni di propria competenza; f) può chiedere al direttore notizie

sull'andamento e la gestione dell'agenzia, ovvero su singole questioni, riferendo al ministro delle finanze le eventuali irregolarità riscontrate; g) svolge il controllo di regolarità secondo le disposizioni del D. Lgs 286/99. I membri del collegio assistono senza diritto di voto alle sedute del comitato direttivo. I membri che, in un anno, non assistono senza giustificato motivo a più di due sedute del comitato direttivo, decadono dall'ufficio. Le regole sul funzionamento del collegio dei revisori dei conti, invece, sono le seguenti. Il collegio dei revisori dei conti è convocato dal presidente, anche su richiesta dei componenti, ogniqualvolta lo ritenga necessario e comunque almeno ogni trimestre. Le deliberazioni del collegio sono assunte a maggioranza assoluta dei suoi componenti. Il componente dissenziente ha diritto a fare iscrivere a verbale il proprio dissenso. Le sedute del collegio debbono risultare da apposito verbale che viene trascritto sul libro dei verbali del collegio, custodito presso l'agenzia.

32. Ai membri del collegio si applica l'art. 2399 del codice civile.

286/99 e secondo le specifiche modalità previste dal regolamento di amministrazione. Nel prosieguo del presente lavoro l'analisi sarà appuntata su quest'ultimo regolamento.

1.5.6 I principi generali di organizzazione e di funzionamento

L'agenzia è articolata in uffici centrali e periferici. Tale articolazione, sino all'approvazione del regolamento di amministrazione, corrisponde a quella attualmente in essere per le strutture del dipartimento delle entrate, le cui funzioni, ai sensi dell'art. 57, comma 1 del decreto istitutivo, sono trasferite all'agenzia. Con il regolamento di amministrazione, nell'esercizio della propria autonomia organizzativa, l'agenzia, ai sensi dell'art. 71, comma 3 del decreto istitutivo, disciplina, favorendo il decentramento delle responsabilità operative, la semplificazione dei rapporti con i cittadini e l'erogazione efficiente ed adeguata dei servizi, l'organizzazione interna centrale e periferica e il funzionamento degli uffici, stabilendo la dotazione organica complessiva degli stessi e dettando le norme per l'assunzione del personale, per la formazione professionale e le regole e le modalità per l'accesso alla dirigenza, in conformità con le disposizioni della normativa vigente e dei contratti collettivi di lavoro.

1.5.7 Il bilancio dell'agenzia

Le entrate dell'agenzia sono individuate ai sensi dell'art. 70, comma 1 del decreto istitutivo³³. Le norme contenute nel regolamento di contabilità disciplinano in dettaglio le modalità di redazione del bilancio dell'agenzia. Il bilancio dovrà essere redatto secondo i principi desumibili dagli artt. e ss. del codice civile.

1.5.8 Il personale

Il personale dell'agenzia uniforma la propria condotta ai principi e alle regole definiti con il regolamento di cui all'art. 71, comma 2, del decreto istitutivo³⁴. L'agenzia adotta un sistema di relazioni sindacali stabile ed aperto alle esigenze di informazione, concertazione e contrattazione con le rappresentanze dei lavoratori. Preliminarmente alla stipula della convenzione di cui all'art. 59 del decreto istitutivo, le linee di pianificazione aziendale sono sottoposte alla valutazione delle organizzazioni sindacali in una apposita sede di confronto; in relazione a ciò, l'agenzia, ferme le proprie determinazioni, attiva la concertazione su tutte le questioni inerenti al rapporto di lavoro, secondo le modalità previste dagli accordi collettivi in vigore. Ai fini della contrattazione collettiva, l'agenzia partecipa, secondo le modalità stabilite dalla normativa vigente, alla definizione delle direttive, nel Comitato di settore, per il comparto delle Agenzie fiscali e alla stipula dei contratti collettivi nazionali. La contrattazione integrativa aziendale si svolge nei limiti e per le materie definiti dal contratto collettivo nazionale.

33. L'art. 70, comma 1, del D.Lgs. 300/99 dispone che "le entrate delle agenzie fiscali sono costituite da: a) i finanziamenti erogati in base alle disposizioni dell'art. 59 del presente decreto legislativo a carico del bilancio dello Stato; b) i corrispettivi per i servizi prestati a soggetti pubblici o privati, incluse le amministrazioni statali per le prestazioni che non rientrano nella convenzione di cui all'articolo 59; c) altri proventi patrimoniali e di gestione".

34. L'art. 71, comma 2, del D.Lgs. 300/99 recita: "al fine di garantire l'imparzialità e il buon andamento nell'esercizio della funzione pubblica assegnata alle agenzie fiscali, con regolamento da emanare entro sei mesi dall'entrata in vigore del presente decreto legislativo, ai sensi dell'art. 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate disposizioni idonee a garantire l'indipendenza e l'autonomia tecnica del personale".

1.6 Il regolamento di amministrazione³⁵

1.6.1 I principi generali

L'organizzazione e il funzionamento dell'Agenzia delle entrate si ispira, per un verso, a principi³⁶ come: la semplificazione dei rapporti con i contribuenti mediante l'adozione di procedure atte ad agevolare l'adempimento degli obblighi fiscali; la facilitazione dell'accesso ai servizi di assistenza e informazione, privilegiando lo sviluppo dei canali di comunicazione telematica e prevedendo, nel rispetto dei criteri di economicità e di razionale impiego delle risorse disponibili, un'adeguata diffusione sul territorio delle strutture di servizio; il potenziamento dell'azione di contrasto ai fenomeni evasivi ed elusivi, anche individuando per gli organi centrali, regionali e locali dell'agenzia aree differenziate di intervento. Per altro verso, si persegue: a) un ordinamento interno delle strutture centrali e regionali dell'agenzia secondo criteri di sussidiarietà rispetto ai compiti degli uffici locali e di funzionalità rispetto al loro modello organizzativo; b) una gestione per progetti di attività a termine di carattere innovativo e di particolare rilevanza e complessità; c) uno sviluppo di metodi di pianificazione aziendale e di forme di organizzazione del lavoro basate sull'interazione di gruppo e sulla attivazione di logiche di controllo sui risultati, ai fini di una gestione flessibile dei servizi e di una efficace integrazione delle attività; d) una valorizzazione degli stili di gestione orientati al conseguimento dei risultati, alla sperimentazione di soluzioni innovative, all'assunzione responsabile di decisioni, allo sviluppo di rapporti cooperativi, alla consapevolezza della dimensione economica delle scelte gestionali, all'affermazione del senso etico dei fini pubblici primari perseguiti e al rispetto dei principi di legalità, trasparenza e imparzialità.

1.6.2 La struttura organizzativa

In forza delle norme dettate dallo Statuto sono organi dell'agenzia: il Direttore, il Comitato direttivo e il Collegio dei revisori dei conti

L'agenzia si articola in *uffici centrali e regionali*, con funzioni prevalenti di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo, e in uffici locali, con funzioni operative³⁷.

L'organizzazione interna delle strutture di vertice e delle relative posizioni dirigenziali è stabilita con atto del Direttore dell'agenzia, previo parere del Comitato direttivo.

1.6.3 Le strutture centrali di vertice

A livello centrale costituiscono strutture di vertice:

- la *Direzione centrale gestione tributi*, che cura l'assistenza, informazione e comunicazione al contribuente; predispone la modulistica; governa i processi di acquisizione e di gestione delle dichiarazioni e degli atti ed i relativi servizi svolti in via telematica; definisce gli strumenti di supporto per la liquidazione, l'acquisizione e la restituzione dei tributi;

35. Del 30 novembre 2000. Ai fini del presente lavoro si avrà, in particolare, riguardo al titolo I, relativo all'organizzazione e al funzionamento dell'Agenzia.

36. L'agenzia si conforma ai principi della legge 7 agosto 1990, n. 241, adottando propri regolamenti in materia di termini e di responsabilità dei procedimenti e di disciplina dell'accesso ai documenti amministrativi. Per quanto non previsto dal presente regolamento si fa rinvio ai principi del D.Lgs. 3 febbraio 1993, n. 29.

37. Il regolamento di amministrazione individua le strutture di vertice a livello centrale e regionale e definisce il modello organizzativo degli uffici locali.

- la *Direzione centrale accertamento*, che cura le funzioni di programmazione, indirizzo e coordinamento dell'azione di controllo, mediante l'analisi dei fenomeni di evasione ed elusione, la ricerca, l'acquisizione e l'elaborazione di elementi utili all'investigazione fiscale; definisce le strategie e le metodologie di controllo, nonché le procedure e gli strumenti di supporto per l'accertamento e la conseguente acquisizione dei tributi e delle sanzioni; svolge compiti operativi di particolare rilevanza;
- la *Direzione centrale rapporti con enti esterni*, che cura i rapporti e le convenzioni con le regioni, le province, i comuni e gli altri enti pubblici e sovrintende ai rapporti con gli intermediari per la riscossione e con i concessionari per la gestione delle entrate di competenza dell'agenzia, esercitando la relativa vigilanza;
- la *Direzione centrale normativa e contenzioso*, che cura, per i tributi di competenza dell'agenzia, l'interpretazione delle norme e la formulazione di pareri sulla loro corretta applicazione, nonché la definizione degli indirizzi per la gestione del contenzioso tributario;
- la *Direzione centrale del personale*, che svolge le funzioni connesse alla selezione, all'inserimento, alla gestione e all'amministrazione del personale, alle relazioni sindacali, alla formazione e sviluppo del personale e all'organizzazione del lavoro;
- la *Direzione centrale amministrativa*, che esercita le funzioni inerenti alla gestione della contabilità, alla predisposizione del bilancio e dei rendiconti, agli approvvigionamenti e alla logistica;
- la *Direzione centrale sistemi e processi*, che governa il sistema informatico e supporta lo sviluppo dei processi organizzativi.

Sono strutture di vertice a livello centrale però alle dirette dipendenze del Direttore dell'agenzia i seguenti uffici:

- l'*Ufficio pianificazione e controllo*, che definisce la metodologia del processo di pianificazione, ne gestisce l'attuazione e verifica la congruenza tra i risultati conseguiti dall'agenzia e gli obiettivi della pianificazione strategica; coordina le attività relative alla definizione e alla gestione della convenzione con il ministero; cura i rapporti con la Corte dei Conti per i controlli sulla gestione finanziaria;
- l'*Ufficio relazioni esterne*, che gestisce i rapporti con gli organi di informazione e gli enti esterni, con il compito di curare la comunicazione istituzionale riguardo ai programmi e all'attività dell'agenzia;
- l'*Ufficio ispettivo centrale*, che provvede a controlli di regolarità amministrativa e contabile sulle strutture di vertice e, per particolari esigenze, sugli uffici locali e svolge indagini conoscitive volte a verificare la corretta applicazione della normativa da parte degli uffici;
- l'*Ufficio studi*, che effettua analisi e studi di carattere economico-fiscale, al fine di fornire, anche mediante comparazioni con le esperienze delle amministrazioni tributarie estere, elementi utili per la definizione dei piani e dei programmi dell'agenzia e per l'individuazione degli interventi correttivi.

1.6.4 Le strutture regionali di vertice

A livello periferico costituiscono strutture di vertice:

- le *Direzioni regionali*, con sede nel capoluogo di ogni regione, eccetto quella del Trentino-Alto Adige;
- le *Direzioni provinciali*, con sede nei capoluoghi delle province autonome di Trento e di Bolzano.

Tali direzioni generali esercitano, nell'ambito della rispettiva regione o provincia, funzioni di programmazione, indirizzo, coordinamento e controllo nei confronti degli uffici, curano i rapporti con gli enti pubblici locali e svolgono attività operative di particolare rilevanza nei settori della gestione dei tributi, dell'accertamento e del contenzioso³⁸.

1.6.5 Gli uffici locali

Le funzioni operative dell'agenzia sono svolte da uffici locali di livello dirigenziale. Essi curano, in particolare, l'attività di informazione ed assistenza ai contribuenti, la gestione dei tributi, l'accertamento, la riscossione e la trattazione del contenzioso³⁹.

1.6.6 Le strutture di controllo interno

Il regolamento dispone che nelle Direzioni centrali e regionali, le attività connesse al controllo di gestione sono svolte nell'ambito di unità organizzative di livello dirigenziale. Per mezzo del controllo di gestione si verificano, facendo anche valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, il conseguimento degli obiettivi operativi, l'efficienza e l'economicità della gestione delle risorse assegnate.

Per quanto concerne i controlli interni di regolarità amministrativa e contabile sugli uffici locali provvedono appositi uffici ispettivi di livello dirigenziale istituiti presso le Direzioni regionali.

38. Per motivi di economicità e di razionale organizzazione dei servizi, le attività relative all'amministrazione ed alla gestione delle risorse, possono essere svolte con la collaborazione di altra direzione regionale.

39. Il numero, la dimensione e la competenza territoriale degli uffici sono determinati tenendo conto dei carichi di lavoro sia effettivi che potenziali, sulla base di parametri quali il numero e la tipologia dei contribuenti, la consistenza demografica, il volume del gettito

fiscale, gli obiettivi di incremento dell'attività di controllo e l'esigenza di diffusione dei servizi ai contribuenti in relazione anche alla maggiore o minore facilità di comunicazioni nelle diverse aree territoriali. Nei comuni maggiori sotto l'aspetto demografico ed economico possono essere istituiti uffici a base circoscrizionale, la cui competenza territoriale può essere estesa ai comuni limitrofi. Per particolari necessità di carattere locale e nel rispetto dei criteri di economicità e di razionale

impiego delle risorse, le attività di servizio ai contribuenti possono essere svolte anche in sedi decentrate rispetto a quella principale dell'ufficio. Gli uffici locali sono strutturati in due aree, dedicate, l'una, alle funzioni di servizio ai contribuenti e, l'altra, a quelle di controllo fiscale e alle conseguenti attività. Nelle sedi di maggiore rilevanza le due aree costituiscono posizioni di funzione dirigenziale. L'organizzazione interna degli uffici si basa sull'integrazione delle attività per processi, sullo sviluppo di figure

polivalenti e sulla promozione del lavoro in *team*, al duplice fine di favorire la crescita professionale degli addetti e di rendere più flessibile la gestione dei servizi grazie all'intercambiabilità dei ruoli e all'autoregolazione di gruppo nella suddivisione dei compiti e nella ripartizione dei carichi di lavoro. L'individuazione degli uffici locali, delle aree interne di livello dirigenziale e delle strutture decentrate per la gestione di attività di servizio ai contribuenti è effettuata con atto del Direttore dell'agenzia.

1.6.7 L'ordinamento del personale

L'ordinamento professionale del personale non dirigenziale dell'agenzia è determinato dalle disposizioni previste dal contratto collettivo nazionale di lavoro del comparto delle agenzie fiscali. I dirigenti, invece, sono inquadrati nel ruolo dell'agenzia in un'unica qualifica e secondo le disposizioni del contratto collettivo nazionale. Le dotazioni organiche complessive del personale dipendente dell'agenzia sono determinate in 1.479 dirigenti e 45.791 non dirigenti⁴⁰.

1.6.8 La dirigenza

I dirigenti *sono responsabili degli obiettivi* loro assegnati ed assicurano il rispetto degli indirizzi e l'attuazione delle direttive dei vertici dell'agenzia. Sono preposti ad unità organizzative di livello dirigenziale, ovvero incaricati di funzioni ispettive, di assistenza e consulenza all'alta direzione, di studio e ricerca, di coordinamento di specifici progetti.

I dirigenti sono responsabili della gestione del personale e delle risorse finanziarie e materiali finalizzate al conseguimento dei risultati sulla base degli obiettivi loro assegnati, disponendo dei necessari poteri di coordinamento e di controllo.

Per particolari esigenze possono essere assunti come dirigenti con contratto a tempo determinato da due a sette anni, entro i limiti del cinque per cento della dotazione organica dirigenziale complessiva, persone di particolare e comprovata qualificazione professionale, che abbiano svolto attività in organismi ed enti pubblici o privati o aziende pubbliche e private con esperienza acquisita per almeno un quinquennio in funzioni dirigenziali, o che abbiano conseguito una particolare specializzazione professionale, culturale e scientifica desumibile dalla formazione universitaria e post-universitaria, da pubblicazioni scientifiche o da concrete esperienze di lavoro, o provenienti dai settori della ricerca universitaria, delle magistrature e dei ruoli degli avvocati e procuratori dello Stato. Il trattamento economico è commisurato alla specifica qualificazione professionale, tenendo anche conto della temporaneità del rapporto e dei livelli retributivi correnti nel mercato del lavoro per analoghe professionalità.

Gli incarichi di funzione dirigenziale⁴¹ sono conferiti tenendo conto delle caratteristiche della posizione dirigenziale da ricoprire e dei programmi da realizzare. I soggetti in grado di soddisfare tali esigenze vengono individuati sulla base delle conoscenze, delle attitudini e delle capacità professionali possedute, *anche in relazione ai risultati conseguiti in precedenza*.

I risultati negativi della gestione o il mancato raggiungimento degli obiettivi, valutati secondo i principi ed i criteri del D.Lgs. 286/99, o la grave inosservanza di direttive comportano la destinazione ad altro incarico, ovvero, nei casi di maggiore gravità, il recesso dal rapporto di lavoro, secondo le disposizioni del codice civile e del contratto collettivo.

1.6.9 Formazione e valutazione del personale

Sono previste attività di formazione rivolte a: valorizzare il patrimonio professionale dell'agenzia; assicurare la continuità operativa dei servizi

40. Per la ridefinizione delle dotazioni organiche si procede periodicamente e comunque con cadenza almeno triennale nel rispetto della programmazione prevista per legge, previa consultazione delle organizzazioni sindacali. La ripartizione delle dotazioni organiche complessive è determinata dal Direttore dell'agenzia, sentito il Comitato direttivo, previa concertazione con le organizzazioni sindacali.

41. Gli incarichi medesimi sono conferiti a tempo determinato, da due a cinque anni, con facoltà di rinnovo, ai dirigenti appartenenti al ruolo dell'agenzia. Gli incarichi dei dirigenti responsabili delle strutture di vertice a livello centrale e periferico sono sottoposti dal Direttore dell'agenzia alla preventiva valutazione del Comitato direttivo. Gli altri incarichi dirigenziali sono conferiti dal direttore, su proposta del dirigente di vertice della struttura interessata.

migliorandone la qualità e l'efficienza; sostenere i processi di cambiamento organizzativo. L'agenzia, inoltre, promuove ed attua, nel rispetto delle disposizioni contrattuali, interventi e programmi di formazione permanente e di aggiornamento continuo del personale per migliorare il livello di prestazione nelle posizioni attualmente ricoperte e accrescerne le capacità potenziali in funzione dell'affidamento di incarichi diversi, anche ai fini dello sviluppo di professionalità polivalenti e della progressione di carriera.

Vengono, poi, adottate adeguate metodologie per la valutazione periodica delle prestazioni, delle conoscenze professionali e delle capacità dei dipendenti, al fine di governare, in coerenza con i contratti collettivi, lo sviluppo delle competenze, gli incentivi economici, le progressioni di carriera e gli interventi formativi. A tale scopo sono individuati, nel rispetto del sistema di relazioni sindacali, metodi e tecniche di valutazione che garantiscano il massimo di efficienza, trasparenza ed oggettività.

Bibliografia

- Amigoni F. (a cura di), *Misurazioni d'azienda. Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1988.
- Anselmi L., Del Bene L., Donato F., Giovanelli L., Marinò L., Zuccardi Merli M., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- Anselmi L., Il processo di trasformazione della Pubblica Amministrazione. Il "percorso aziendale", Giappichelli, Torino, 1995.
- Anthony R., Young D., *Controllo di gestione per il settore non profit*, McGraw Hill, Milano, 1992.
- Arena A., *Ministeri*, in "Dizionario amministrativo" a cura di G. Guarino, Giuffrè, Milano, 1983.
- Azzone G., *Innovare il sistema di controllo di gestione*, ETAS, Milano, 1999.
- Bardach E., *Getting agencies to work together*, Brooking Institute, Washington DC, 1998.
- Barzelay M., *Breaking through bureaucracy: a new vision for managing in government*, University of California Press, Berkeley, 1992.
- Barzelay M., *The new public management*, University of California Press, Berkeley, 2001.
- Bastia P., *Sistemi di controllo della gestione aziendale*, Clueb, Bologna, 1999.
- Beretta S., *La misurazione dell'impatto dei sistemi ERP sulla gestione: problemi di metodo e linee guida di intervento*, in: Beretta S. e Miroglio F. (a cura di) *Analisi e Contabilità dei costi (raccolta di letture e casi)*, A.A. 98/99, Egea, Milano, 1998.
- Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 1996 (1ª ed.), 2000 (2ª ed.).
- Brambilla R., Francalanci C., Ongaro E., *Modelling the information processing capacity of local authorities with different degrees of structural decentralisation*, Atti della VI Conferenza "Evaluation of Information Systems", Brunel University, Londra, 1999.
- Brunetti G., *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano, 1992.
- Brusa L., Dezzani F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano, 1983.
- Brusa L., Zamprognà L., *Pianificazione e controllo di gestione*, ETAS, Milano, 1991.
- Bubbio A., *Contabilità analitica per l'attività di direzione*, Unicopli, Milano, 1989.
- Buccoliero L., Cavaliere A., Nasi G., *I sistemi informativi automatizzati a supporto dei sistemi di programmazione e controllo*, in: Casati G. (a cura di) *Programmazione e Controllo di gestione nelle aziende sanitarie*, McGraw-Hill, Milano, 2000.
- Camussone P.F., *I componenti del sistema informativo: le procedure*, in: Bielli P. e Camussone P. F. (a cura di) *Metodologie e determinazioni quantitative d'azienda - I sistemi informativi d'azienda*, A.A. 96/97, Cusl, Milano, 1996.
- Canaletti M., *Nuove strutture contabili: i bilanci amministrativi nazionali*, "Azienda Pubblica", n. 3, 1998.
- Carabba M., *Il controllo di gestione: la nuova ausiliarità della Corte dei conti per il Parlamento e per i Consigli regionali*, "L'Amministrazione Italiana", n. 10, 2000.
- Carabba M., *La nuova disciplina delle procedure e della struttura del bilancio dello Stato*, "Azienda Pubblica", n. 3, 1998.
- Cassese S., *Il sistema amministrativo italiano*, Il Mulino, Bologna, 1983.

- Catturi G., *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova, 2000.
- Cisco, *La digitalizzazione dell'attività amministrativa*, "Economia e Management" n. 3/2001.
- Comitato Tecnico Scientifico per il Coordinamento in materia di Valutazione e Controllo Strategico nelle Amministrazioni dello Stato, *I controlli interni nei Ministeri*, Roma, maggio 2001.
- Consiglio S., *Le agenzie di sviluppo*, "Sviluppo e Organizzazione", n. 172/ 1999, pp. 19-32.
- Consiglio S., Mercurio R., *Le azioni dei nostri concorrenti: le offerte delle agenzie europee di sviluppo regionale*, "L'Industria", n. 20/2, 1999, pp. 289-302.
- Conte C., *La contabilità analitica per centri di costo nelle amministrazioni dello Stato*, Atti del Convegno di Perugia del 2-3 dicembre 1999, Banca d'Italia, Roma, 1999.
- Cooper R., Kaplan R. S., *The Design of Cost Management Systems*, New York, Prentice Hall, 1995.
- D'Auria G., *I Controlli*, in "Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale", Vol. 2, a cura di S. Cassese, Milano, Giuffrè, 2000.
- Da Empoli D., De Ioanna P., Vegas G., *Il Bilancio dello Stato. La finanza pubblica tra Governo e Parlamento*, Le Guide de Il Sole 24 Ore, Milano, 2000.
- D'Alessio L., *La funzione di programmazione nel contesto normativo del bilancio dello Stato: la fase del cambiamento*, "Azienda Pubblica", n. 3, 1998.
- D'Auria G., *La riforma dei ministeri. La nuova geografia dei ministeri*, "Giornale di diritto amministrativo", fasc. 1 (gennaio), 2000, pp. 17-25.
- De Ioanna P., *L'esperienza nel Parlamento italiano: decisione di bilancio e obbligo di copertura*, "Politica e Mezzogiorno", a. II, n. 2 (aprile-giugno) 1993.
- Dehousse R., *Regolazione attraverso reti nella Comunità europea: il ruolo delle Agenzie europee*, "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", fasc. 3-4 (agosto) 1997, pp. 629-650.
- Della Cananea G., *L'organizzazione amministrativa della Comunità europea*, "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", fasc. 5-6 (dicembre) 1993, pp. 1105-32.
- Dente B., Vecchi G., *Valutare per governare*², Milano, ETAS, 1999.
- Fiorentino F., *Le "agenzie" e il rinnovamento della pubblica amministrazione. Spunti comparatistici sull'esperienza anglosassone*, "Il foro amministrativo", fasc. 2 (febbraio) 1971, pp.136-173.
- Flynn, N. e Strehl, F. *Public sector management in Europe*, PrenticeHall, Londra, 1996.
- Franchini C., *Le regolazioni tra le Agenzie europee e le Autorità amministrative nazionali*, Relazione al convegno organizzato dall'Università degli studi di Firenze sul tema: "Le nuove agenzie europee e nazionali. Un originale modello amministrativo?", Firenze, 18 ottobre 1996, "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", fasc. 1 (febbraio) 1997, pp. 15-26.
- Fuller J., *Next steps: lessons learned and future policy*, Relazione al seminario sul tema: "Next steps Agencies", Roma, 20 ottobre 1998, "Rivista trimestrale di diritto pubblico", fasc. 2 (giugno) 1999, pp. 523-528.
- Garlatti, A., Pezzani, F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali*, Milano, ETAS, 2000.
- Garoia C., *Le agenzie non governative di sviluppo e promozione dell'imprenditoria: il modello della Scottish Enterprise*, "Azienda pubblica", a. 12, n. 5 1999, pp. 617-629.

- Giovanelli L., *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Giuffrè, Milano, 2000.
- Greco G., *Le Agenzie comunitarie: aspetti procedurali e giurisdizionali della tutela degli interessati*, Relazione al convegno organizzato dall'Università degli studi di Firenze sul tema: "Le nuove agenzie europee e nazionali. Un originale modello amministrativo?", Firenze, 18 ottobre 1996, "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", fasc. 1 (febbraio) 1997, pp.27-37.
- Greer P., *Transforming central government: the next steps initiative*, Buckingham – Philadelphia, Open University Press, 1994.
- Gruening G., *Origini e basi teoriche del New public Management*, "Azienda Pubblica", n. 6, 1998, p. 672.
- Helgason S., *Towards performance based accountability - Issues for discussion*, OECD, Paris, 1997.
- Hood C., *A public management for all seasons*, "Public Administration", n. 69/I, 1991, pp. 3-19.
- Hood C., *The art of the state: culture, rhetoric and public management*, Oxford, Clarendon, 1998
- Jenkins K., Caines K., Jackson, A. *Improving management in government: the next steps*, London, HMSO, 1987.
- Kickert W. J. M., *Public management of hybrid organizations: governance of quasi-autonomous executive agencies*, "International Public Management Journal", n.4/2001.
- Kickert W.J.M., *Public management in the United States and Europe*, in: W.J.M.Kickert, *Public management and administrative reforms in Western Europe*, Cheltenham, UK, Edward Elgar, 1997, pp. 15-39.
- La Rosa S., *Considerazioni sulla proposta di una "agenzia" per l'accertamento e sull'efficienza dell'Amministrazione finanziaria*, Intervento al seminario di studio promosso dal CERADI sul tema: "Organizzazione dell'Amministrazione finanziaria ed equità tributaria", Roma, 4 luglio 1995, "Rassegna tributaria", fasc. 12 (dicembre) 1995, pp. 2019-2025.
- Labriola S., *Il decentramento politico della forma dello Stato*, "Bollettino di informazioni costituzionali e parlamentari", fasc. 2 (giugno) 1994, pp. 55-97.
- Lombardini S., *Il ruolo della Banca d'Italia: un modello per le agenzie governative*, "Rivista bancaria", n. 51/3 1995, pp. 129-138.
- Lupi R., *Le agenzie delle entrate tra legalità e flessibilità*, "Rassegna tributaria", fasc. 5 (ottobre) 1999, pp. 1435-1444.
- Lupo N., *Le procedure di bilancio dopo l'ingresso nell'Unione economica e monetaria*, "Quaderni Costituzionali", a. XIX, n.3 (dicembre) 1999.
- Lynn, L.E. *A critical analysis of the new public management*, "International Public Management Journal" n. 1 (1), 1998, pp. 107-123.
- Maggio M., *Le agenzie pubbliche: strumenti di ordinaria amministrazione del futuro?*, "Amministrazione e contabilità dello Stato e degli Enti Pubblici", fasc. 5 (ottobre) 1999, pp. 422-424.
- Malone, T. W. "Modelling co-ordination in organizations and markets", "Management Science", n. 33 (10), 1987.
- Malone, T. W., Crowston, K., *The interdisciplinary study of co-ordination ACM Computing Surveys*, n. 26 (1), 1994.
- Maninchedda G., *La figura della "agency" nel sistema amministrativo degli stati uniti d' america. Profili comparativi*, "Rivista amministrativa della

Repubblica italiana”, fasc. 10 (ottobre)1973, pp. 734-742.

Manocchio F., *Considerazioni sulle agenzie amministrative tra modello statale e prospettive regionali*, “Le Istituzioni del federalismo”, n. 22 (3/4) 2001, pp.675-705.

March J.G., Olsen J.P. *Democratic governance*. New York: Free Press 1995.

Marcon G., *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Milano, Franco Angeli, 1978.

Meregalli, S., *Decision support systems. Nota didattica per il corso di Sistemi Informativi Direzionali*, Cusl, Milano, 1997.

Merloni F., *Il nuovo modello di agenzia nella riforma dei ministeri*, in *Diritto pubblico*, fasc. 3 (dicembre) 1999, pp.717-763.

Miolo Vitali P., *Bilanci pubblici di previsione*, in Miolo Vitali P. - Anselmi L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.

Mulazzani M., *Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, Cedam, Padova, 1996.

Mussari R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994.

Mussari, R. (a cura di), *Manuale Operativo per il Controllo di Gestione*, Dipartimento della Funzione Pubblica – UIPA - Progetto finalizzato “Controllo di Gestione: best practices”, Rubbettino, Soveria Mannelli, 2001.

Mussari, R., *Il new public management e l'orientamento ai valori economici*, In Bianchi M. (a cura di), *La pubblica amministrazione di fronte all'Europa*, Il Ponte Vecchio, Cesena, 1998.

Mussari, R., *La valutazione dei programmi nelle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 1999.

Nocera C., *Funzionamento ed attribuzioni dell'Agenzia delle entrate*, in *Il Corriere tributario*, fasc. 19 (maggio) 2001, pp. 1415-17.

OECD, *Public management developments: survey*, Parigi, PUMA/OECD, 1993.

OECD, *Public management developments: survey, update*, Parigi, PUMA/OECD, 1995.

Ongaro E., *La gestione per processi delle Amministrazioni Pubbliche*, “Sviluppo & Organizzazione”, n. 182 (novembre/dicembre), 2000, pp. 53-69.

Onida V., *Il Bilancio dinanzi al Parlamento*, in “Politica e Mezzogiorno”, a. II, n. 2 (aprile-giugno) 1993.

Oriani M. G., *Note sulla Administrative Conference at the United States*, *Rivista trimestrale di scienza dell' amministrazione*, fasc. 2 (giugno) 1983, pp. 139-144.

Ortiz Calle E., *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, “Rivista di diritto tributario”, 1996, fasc. 10 (ottobre), pt. 1, pp. 519-544.

Pacifico L., *La riforma del bilancio*, “Azienda Pubblica”, n. 3, 1998.

Pedaci V., *Riforma della Pubblica Amministrazione e autorità amministrative indipendenti: soluzione o nuovo mito?*, “L'amministrazione italiana” fasc. 3 (marzo) 1997, pp. 371-380.

Perrucci U., *Agenzie fiscali in retta d'arrivo*, “Bollettino tributario d'informazioni”, fasc. 19 (ottobre) 1999, pp. 1421-22.

Peters, B. G. *The future of governing: four emerging models*, Kansas, University Press of Kansas, 1996.

- Peters, B.G. *La pubblica amministrazione*, Bologna, il Mulino, 1999.
- Polizzi, G., *Sistema amministrativo e informatica*, Mondadori Informatica, Milano, 1989.
- Pollitt C., Bouckaert G., *La riforma del management pubblico*, Milano, EGEA, 2002.
- Pollitt, C., Bathgate, K., Caufield, J., Smullen, A., and Talbot, C. "Agency fever? Analysis of an intentional policy fashion", sottoposto per definitiva decisione editoriale al *Journal of comparative policy analysis*, 2001.
- Pollitt, C., Bouckaert, G., *Public management reform – a comparative analysis*, Oxford, Oxford University Press, 2000.
- Porter M. E., *Il vantaggio competitivo*, Edizioni Comunità, Milano, 1987, p. 48-73, ed. orig. *Competitive Advantage*, The Free Press, New York, 1985, pp. 36-61.
- Rebora G., Meneguzzo M., *Le strategie delle amministrazioni pubbliche*, UTET, Torino, 1990.
- Rebora G., *Un decennio di riforme. Nuovi modelli organizzativi e processi di cambiamento delle amministrazioni pubbliche (1990-1999)*, Guerrini e Associati, Milano, 1999.
- Saita M., *Programmazione e controllo*, Giuffrè, Milano, 1996.
- Schick, A. *The spirit of reform: managing the new zealand state sector in a time of change*, Wellington, New Zealand: State Services Commission and the Treasury (<http://www.ssc.gov.nz>), 1996.
- Selleri L., *Il budget d'esercizio*, Etas, Milano, 1990.
- Serrani D., *L'organizzazione per ministeri. L'amministrazione centrale dello Stato nel periodo repubblicano*, Officina edizioni, Roma, 1979.
- Severi F.S., *Ministero delle finanze, ad vocem*, in "Dig. disc. pubbl.", Istituto enciclopedico italiano, Roma, 1988.
- Shapiro, M., *Agenzie indipendenti: Stati Uniti ed Unione Europea*, in "Diritto Pubblico", n. 2/1996, pp. 667-697.
- Stammati G., *Gestione pubblica e privata nella prospettiva della scienza della amministrazione* (Relaz. al convegno organizzato dalla "riv. trim. sc. amm.", 10-11 giugno 1976), in *Rivista trimestrale di scienza dell' amministrazione*, fasc. 3 (settembre), 1976, pp. 496-501.
- Talbot C., Daunton L., Morgan C., *Measuring performance of Government departments – international developments*, 2001.
- Talbot, C., Pollitt, C., Bathgate, K., Caufield, J., Reilly, A. and Smullen, A., "The idea of agency", paper presentato alla American Political Studies Association Conference, Washington DC, Agosto, 2000.
- Torchia L., *Il nuovo ordinamento dei ministeri: le disposizioni generali (articoli 1-7)*, in A. Pajno, L. Torchia (a cura di) *La riforma del governo*, Il Mulino, Bologna, 2000, pp. 127-44.
- Williamson, O. E., *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications*, New York, Free Press, 1975.
- Zangrandi, A. *Autonomia ed Economicità*, Milano, Giuffrè, 1994.

Documentazione interna Ministero

AGENZIA DELLE ENTRATE 2001, *Budget economico per l'esercizio 2001*.

AGENZIA DELLE ENTRATE 2001, Circolare n. 64/E – *Attività di contrasto all'evasione: programmazione e consuntivazione dell'attività di controllo e verifica. Anno 2001*.

AGENZIA DELLE ENTRATE-DIREZIONE REGIONALE DEL LAZIO 2001- UFFICIO PIANIFICAZIONE E CONTROLLO, *Esercizio 2001: assegnazione del Budget Economico*.

MINISTERO DEL TESORO, DEL BILANCIO E DELLA PROGRAMMAZIONE ECONOMICA – DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO 2000, *Budget dello stato per l'anno 2000*.

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, 2002, *Circolare n. 1 – Sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo delle pubbliche amministrazioni*.

MINISTERO DELLE FINANZE 1995, *Specifiche tecniche del sistema di programmazione e controllo della attività del Ministero delle finanze, manuale sviluppato nell'ambito del "Progetto del Nuovo Sistema di Programmazione e Controllo della Attività"*.

MINISTERO DELLE FINANZE – DIPARTIMENTO DELLE ENTRATE 2000, *Progetto: sviluppo dei sistemi gestionali dell'Agenzia delle entrate. Il Piano dei conti gestionale*.

MINISTERO DELLE FINANZE 1999, *Architettura del piano formativo*.

MINISTERO DELLE FINANZE 1999, *Progettazione organizzativa rete di staff di PeC*.

MINISTERO DELLE FINANZE, DIPARTIMENTO DELLE DOGANE E DELLE IMPOSE INDIRETTE- DIREZIONE CEN-

TRALE AA.GG. PERSONALE E SS.II. E TT. 2000, *Programma Direzionale per l'anno 2000*.

MINISTERO DELLE FINANZE, *Progetto del Ministro Visco per la riforma dell'amministrazione finanziaria, documento interno, 1998*.

MINISTERO DELLE FINANZE, Decreto del Ministro delle Finanze 28 Dicembre 2000, *Attivazione delle Agenzie Fiscali*.

MINISTERO DELLE FINANZE 2000, *Statuto dell'Agenzia delle entrate*.

MINISTERO DELLE FINANZE 2000, *Regolamento di amministrazione dell'Agenzia delle entrate*.

MINISTERO DELLE FINANZE 2000, *Regolamento di contabilità dell'Agenzia delle entrate*.

MINISTERO DELLE FINANZE, U.C.O.P. 2000, *Direttiva Generale per l'azione amministrativa e la gestione – esercizio finanziario 2000*.

MINISTERO DELLE FINANZE, S.IN.CO. 2001, *Direttiva Generale per l'azione amministrativa e la gestione – esercizio finanziario 2001*.

MINISTERO DELLE FINANZE, SOGEI S.P.A. 1999, *Progetto di riposizionamento – Il modello per il sistema complessivo di pianificazione e controllo ed il piano di gestione del cambiamento*.

MINISTERO DELLE FINANZE, SOGEI S.P.A. 1999, *Progetto di riposizionamento – Il modello per il sistema di pianificazione e controllo strategico*.

MINISTERO DELLE FINANZE, SOGEI S.P.A. 1999, *Progetto di riposizionamento - Il modello per il sistema di pianificazione controllo direzionale*.

MINISTERO DELLE FINANZE, SOGEI S.P.A. 1999, *Progetto di riposizionamento – Modello di auditing interno*.

MINISTERO DELLE FINANZE 1999, *Progetto di riposizionamento – Linee guida per i modelli di PeC operativo*.

MINISTERO DELLE FINANZE 1999, *Raccolta linee guida elementi sistema CdG.*

MINISTERO DELLE FINANZE 1999, *Progetto di riposizionamento – Linee guida per la definizione del piano dei conti per natura.*

MINISTERO DELLE FINANZE, SOGEI S.P.A 2000, *Autonomia e controllo tra Ministero del tesoro e strutture operative nel Regno Unito – Modelli di convenzione e indicatori di performance (Bozza).*

MINISTERO DELLE FINANZE/AGENZIA DELLE ENTRATE 2001, *Convenzione per l'esercizio 2001.*

SOGEI-CONSIEL 2000, *Progetto PeC direzionale entrate - Il reporting – Centri di navigazione e descrizione dei report.*

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

ANALISI E STRUMENTI PER L'INNOVAZIONE
VOLUMI GIÀ PUBBLICATI

I MANUALI

Ripensare il lavoro pubblico

Come gestire le risorse umane e la contrattazione nelle amministrazioni pubbliche.

Aprile 2001.

Semplifichiamo

Guida alle novità del testo unico sulla documentazione amministrativa.

Aprile 2001.

**Manuale operativo
per il Controllo di Gestione**

Novembre 2001.

Lavoro Pubblico e Flessibilità

Aprile 2002.

GLI APPROFONDIMENTI

La valutazione dei costi e benefici nell'analisi dell'impatto della regolazione

Ottobre 2001.

La consultazione nell'analisi dell'impatto della regolazione

Novembre 2001.

Il Controllo di Gestione nelle amministrazioni centrali

Esperienze italiane e internazionali a confronto.

Aprile 2002.

I RAPPORTI

URP on line

Indagine sullo stato di attuazione degli Uffici per le relazioni con il pubblico.

Settembre 2001.

LE ESPERIENZE

La valutazione e la retribuzione delle prestazioni

Esperienze e materiali.

Aprile 2001.

L'analisi di impatto della regolazione in prospettiva comparata

Ottobre 2001.

LE PROPOSTE

Proposte per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche

Aprile 2002.

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 contengono strategie e politiche per il cambiamento nelle amministrazioni pubbliche.

