



Regione Autonoma Sardegna
Assessorato degli Affari Generali, Personale e Riforma della Regione
Ufficio Controllo Interno di Gestione

**PROGETTO PER LA REALIZZAZIONE
DEL CONTROLLO INTERNO DI GESTIONE
DELLA REGIONE AUTONOMA DELLA SARDEGNA**

—

1. Premessa.....	2
2. Le funzioni del controllo interno di gestione.....	6
<i>2.1 Il quadro normativo.....</i>	<i>6</i>
<i>2.2 Le funzioni.....</i>	<i>8</i>
3. Linee guida per il Controllo Interno di Gestione.....	13
<i>3.1 Il modello di riferimento.....</i>	<i>13</i>
<i>3.2 L'organizzazione delle attività.....</i>	<i>17</i>
<i>3.3 I Rapporti di gestione.....</i>	<i>19</i>
<i>3.4 Il sistema informativo.....</i>	<i>22</i>
<i>3.5 La tempificazione del progetto.....</i>	<i>26</i>

—

15 Luglio 2003

1. Premessa

Dal controllo di legittimità alla cultura del risultato

La definizione della struttura dei controlli sull'amministrazione è storicamente legata al tema della legittimità degli atti del potere amministrativo, risentendo, in particolare, della concezione che, per oltre un secolo, ha equiparato la legittimità amministrativa alla mera legalità dell'azione da parte dei suoi attori, attraverso i singoli atti giuridici nei quali si esprime.

Fino a quando si è giustificato l'operato amministrativo quale esecuzione formale del precetto legislativo, è prevalso un sistema dei controlli basato sulla verifica formale di tale conformità, avente ad oggetto il singolo atto di amministrazione (o una determinata sequenza di atti) e sulla legalità formale come parametro di giudizio.

La nuova disciplina di contabilità pubblica sollecita lo svolgimento di un'attività amministrativa intesa non più come somma di singoli atti, ciascuno autonomo nella sua identità giuridica, ma come un flusso di azioni verso obiettivi di utilità generale.

Da questo processo di trasformazione istituzionale, il concetto di legittimità e di merito dell'azione amministrativa esce arricchito nei contenuti; l'amministrazione, come nuova forma della società civile, acquisisce consapevolezza sul fatto che la produzione di atti, ineccepibile sul piano dell'esclusiva conformità alla legge, non è sufficiente a giustificare il potere che si esercita, dovendo essere altresì garantito un risultato compatibile con gli obiettivi predefiniti. Questo traguardo di efficacia si lega strettamente alla necessità di intervenire sul piano dell'organizzazione interna delle strutture amministrative, secondo principi di efficienza ed economicità.

Il contesto istituzionale

Le Regioni sono Enti istituzionali che operano in un contesto socio-economico territorialmente delimitato. La loro *mission* istituzionale è quella di cogliere i bisogni che emergono dall'ambiente esterno e di rispondervi, nell'ambito

delle proprie competenze, attraverso una serie di politiche volte, in ultima istanza, allo sviluppo economico e sociale del territorio, in sintonia con la normativa di livello statale e comunitario e coordinando l'attività degli Enti minori.

L'effettiva realizzazione del decentramento amministrativo rilancia il ruolo della Regione quale *ente di programmazione e controllo* dell'autonomia finanziaria, in un contesto in cui la capacità di governo di una regione sarà sempre più valutata sulla base della sua capacità di avere il pieno controllo sugli interventi attuati, sugli strumenti e delle risorse utilizzate.

In altri termini, in un contesto caratterizzato da scarsità di risorse, l'efficacia e l'efficienza della politica regionale dipenderà molto dalla sua capacità di implementare un sistema organico e complessivo di programmazione e controllo, in grado di tener conto della complessità dell'ambiente esterno e interno e delle relazioni tra gli attori che lo compongono, considerando quale presupposto essenziale la *separazione dei poteri* tra attività politica e direzionale.

Oggi, la Pubblica amministrazione si dota di strumenti di “corporate governance”, intesi come l'insieme delle procedure connesse al processo di formulazione delle decisioni (“decision-making”), alla performance e al controllo delle aziende, nonché alla messa a punto di sistemi in grado di indirizzare complessivamente l'amministrazione regionale e soddisfare le ragionevoli aspettative di “accountability” dei soggetti esterni che in essa detengono interessi.

L'obiettivo del lavoro

Il “Progetto per il Controllo Interno di Gestione”¹ è stato redatto in considerazione della necessità di definire le linee guida di riferimento da impiegare nell'attivazione delle nuove funzioni connesse al ciclo di *pianificazione-programmazione-gestione-controllo-valutazione* individuate dal legislatore, che investono, direttamente o indirettamente, tutte le strutture organizzative della Regione ed anche gli Enti pubblici regionali (di seguito denominati *Enti*)².

¹ Il presente progetto consente di definire l'ambito operativo dell'Ufficio del controllo interno di gestione, le cui finalità e funzioni sono disciplinate dagli Artt.10 e 11 della L.R. n.31/98. L'Ufficio opera in posizione di autonomia presso l'Assessorato competente in materia di organizzazione e personale, disponendo di una distinta dotazione organica. Alla sua direzione è preposta una commissione di tre esperti.

² L'Art. 10 della L.R.n.31/98 individua negli uffici dell'amministrazione e negli *Enti* l'oggetto del controllo interno di gestione. Di conseguenza, il presente progetto è riferibile in termini generali agli Enti pubblici regionali individuati ai sensi degli Artt.1 e 69 della LR 31/98 e successive

Attraverso il progetto si intendono individuare gli obiettivi specifici del controllo, i processi e le metodologie da impiegare, la struttura organizzativa e gli strumenti necessari, in altre parole si intende definire un modello generale di riferimento applicabile alla Regione e, al tempo stesso, agli *Enti*.

Come verrà meglio approfondito nelle pagine seguenti, i prodotti dell'Ufficio del controllo interno di gestione (di seguito denominato *Ufficio*) sono costituiti da varie tipologie di informazione (report) e da attività di supporto (servizi) a favore di centri decisionali sia di carattere politico, sia direzionale.

Il modello per il controllo interno di gestione è frutto di studi ed analisi che hanno riguardato gli attuali indirizzi di legge in tema di controllo, le tendenze evolutive in campo nazionale ed internazionale e le esperienze maturate da altre pubbliche amministrazioni.

Le principali difficoltà incontrate nella sua definizione sono riferibili alla rilevante complessità delle attività della Regione nel suo complesso ed alla notevole specializzazione per funzioni delle specifiche strutture che la compongono. Tale specializzazione, se da un lato avvantaggia l'approfondimento delle problematiche specifiche delle varie tematiche in capo a ciascuna entità organizzativa, dall'altro rende difficile il coordinamento tra le stesse.

Come meglio verrà approfondito successivamente, l'attivazione di processi finalizzati al controllo di gestione mette in risalto la necessità di approfondire e, spesso, rivedere alcuni aspetti organizzativi dell'apparato.

Le nuove metodologie del controllo vedono, non a caso, l'*organizzazione* quale perno per il corretto funzionamento dell'amministrazione regionale. In questo senso, il controllo assume il significato di *controllo manageriale*, inteso quale insieme di attività deputate a guidare l'andamento di un'organizzazione formale.

Governare significa conoscere la direzione che si vuole assegnare ad una determinata organizzazione e quindi utilizzare gli strumenti necessari per assicurare il raggiungimento delle mete prefissate, agendo in modo particolare sul comportamento dei soggetti che operano all'interno dell'organizzazione stessa.

La qualità che caratterizza la tipologia delle informazioni prodotte dipende, in larga misura, dai dati e dalle informazioni disponibili. Ciò è particolarmente sentito in considerazione del fatto che il sistema contabile in uso, essendo

modificazioni.

finalizzato al controllo autorizzatorio, non appare in grado di sostenere la produzione di *informazioni economiche analitiche per centri di costo* idonee a supportare le analisi di efficienza ed economicità.

Un altro aspetto, non meno importante, si individua nelle *misurazioni di performance* che oggi introducono tutte le Pubbliche amministrazioni al fine di svolgere analisi di efficacia. L'uso di indici ed indicatori è ritenuto uno strumento necessario al fine di definire obiettivi gestionali misurabili, in vista del confronto tra risultati previsti e risultati conseguiti.

2. Le funzioni del controllo interno di gestione

2.1 Il quadro normativo

La Regione Autonoma della Sardegna ha istituito l'*Ufficio* individuando le principali finalità e le attività nell'Art. 10 della L.R.n.31/98³.

Come è noto, la normativa regionale in vigore si riconduce alle linee ed ai principi del D.Lgs n.29/93, piuttosto che a quelle del successivo D.Lgs n.286/99. Quest'ultimo, ha sostituito integralmente la precedente disciplina dei controlli interni di cui all'Art. 20 D.Lgs n.29/93, correggendo le contraddizioni più evidenti, quale l'esistenza di strutture a competenza generale con numerosi accavallamenti e sovrapposizioni in termini di funzioni.

La nuova disciplina introdotta a livello nazionale con il D.Lgs n.286/99 articola opportunamente il controllo interno (contrapposto al controllo esterno) in quattro figure di specie⁴, ciascuna con diversi oggetti, parametri, misure e ciascuna attribuita alla competenza di strutture differenti. Allo stesso tempo, disciplina in modo puntuale il principio della generale integrazione tra l'esercizio del controllo di gestione, del controllo strategico e valutazione dei dirigenti. Tale principio impone un andamento integrato delle diverse componenti del controllo interno: dalla scelta degli obiettivi in sede politica alla verifica della loro concreta attuazione in sede amministrativa. In questo senso si perviene alla programmazione dei futuri indirizzi politici, calibrati anche considerando i precedenti risultati di gestione, favorendo la circolarità dell'azione amministrativa e quindi la garanzia di un costante coordinamento tra le singole fasi del ciclo.

In tale sede, si stabilisce la non sovrapposibilità tra strutture destinate alle attività di "valutazione e controllo strategico", chiamate a rispondere direttamente agli organi di indirizzo politico, e le strutture destinate al controllo di gestione.

³ Per un quadro organico delle funzioni attribuite dalla legge all'*Ufficio* si veda l'Art. 10 della citata legge. Per completare il sistema dei controlli interni riferiti all'apparato regionale si veda quindi l'Art.9 dove vengono definite le modalità ed i tempi delle linee di programmazione politica e direzionale. La L.R. n.14/95 fa luce sul ciclo di pianificazione-programmazione-controllo-valutazione degli *Enti*.

⁴ Nel decreto citato si individuano le seguenti funzioni: "Controllo interno di regolarità amministrativa e contabile", "controllo di gestione", "valutazione del personale con incarico dirigenziale" e "valutazione e controllo strategico".

Inoltre, si rileva un principio di separazione tra il momento formale e sostanziale del controllo interno, laddove il decreto fa espresso divieto di affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione.

In quest'ottica, si ritiene utile nella disciplina dei controlli interni di gestione della Regione Sardegna un certo allineamento alla normativa nazionale; ciò al fine di consentire una più puntuale definizione delle funzioni, anche in relazione alla necessità di stabilire in modo più preciso il rapporto tra i vari organi interessati alle attività di pianificazione, programmazione, gestione, controllo e valutazione.

Ciò nonostante, è possibile rilevare che la normativa in vigore a livello regionale risulta, sostanzialmente, compatibile con i principi generali del suddetto D.Lgs n.286/99.

Il presente progetto definisce le *linee guida* da utilizzare per il controllo interno di gestione dell'amministrazione e degli *Enti* ed è redatto nel rispetto della normativa regionale vigente, che dopo un'approfondita analisi, risulta sostanzialmente in linea con le tendenze evolutive già progettate, ed in parte anche attuate, a livello nazionale.

Per completare il quadro normativo si segnala che all'*Ufficio* è affidato il compito nell'ambito della contrattazione integrativa per il personale dell'Amministrazione e degli *Enti*, il controllo di compatibilità dei costi del contratto collettivo integrativo con i vincoli di bilancio. Infatti, l'art. 65 L.R.n.31/98 stabilisce: "le procedure negoziali per la contrattazione integrativa devono prevedere che, prima della definitiva sottoscrizione dei contratti integrativi, la compatibilità dei relativi costi con i vincoli di bilancio sia accertata dall'ufficio del controllo interno di gestione di cui all'articolo 10".

Per completezza, si rileva che tra le funzioni dell'*Ufficio* non rientrano le attività di:

- controllo ispettivo ossia, il potere dell'autorità di disporre ispezioni ed accertamenti sulle attività delle amministrazioni controllate, quindi sul regolare funzionamento degli organi;
- controllo della legittimità dei singoli atti amministrativi, ossia l'attività diretta a verificare la corrispondenza dell'atto amministrativo alle norme di legge;

- controllo di regolarità amministrativa e contabile, ossia l'attività volta a garantire la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

2.2 Le funzioni

Il *controllo interno di gestione* è il processo secondo il quale gli organi di governo si assicurano che le azioni svolte e i risultati ottenuti siano in linea con gli obiettivi stabiliti ai vari livelli decisionali. Consiste in un insieme di attività a supporto delle decisioni politiche e direzionali, sia in fase di definizione dei piani e dei programmi (*ex ante*), sia in fase di verifica intermedia dei risultati gestionali (*in itinere*), sia in fase di verifica dei risultati conseguiti (*ex post*). Le utilità del processo delineato non si esauriscono con la verifica dei risultati poiché le informazioni prodotte agevolano la progettazione del nuovo ciclo di funzionamento (pianificazione-programmazione-gestione-controllo-valutazione).

Le attività dell'Ufficio sono integrate fra loro e scomponibili nelle seguenti funzioni:

a) *Controllo strategico*

L'*Ufficio* svolge attività di produzione di informazioni inerenti il processo di controllo strategico, al fine di fornire elementi conoscitivi per la valutazione strategica finale che verrà svolta dagli organi politici competenti.

Con il controllo strategico si intende verificare l'effettiva fattibilità ed attuazione delle scelte contenute nelle direttive ed altri atti di indirizzo politico emanate dal Presidente della Giunta, dagli Assessori e dagli organi di amministrazione degli *Enti*.

Tale attività implica lo svolgimento di analisi di congruenza degli obiettivi prescelti in relazione alle finalità generali, considerando le risorse umane, finanziarie e materiali assegnate.

Il controllo strategico si differenzia dal controllo di gestione perché quest'ultimo ha ad oggetto lo svolgimento dell'azione amministrativa in termini di efficacia, efficienza ed economicità. Il controllo di gestione presuppone perciò, per

il suo stesso esercizio, riferimenti alla normazione, alla programmazione e all'indirizzo politico, i quali determinano obiettivi, risultati da raggiungere ed, in genere, finalità di una determinata politica pubblica. In sostanza, il controllo di gestione presuppone un'azione di governo determinata, sia attraverso lo strumento legislativo, sia attraverso lo strumento dell'indirizzo politico da parte dell'autorità politica.

Nell'ambito del controllo strategico il ruolo dell'*Ufficio* è di supporto all'autorità politica nell'elaborazione di quegli atti che definiscono appunto una determinata politica pubblica, laddove si ritiene utile acquisire un supporto numerico-quantitativo per l'assunzione di importanti decisioni. Il controllo di gestione, invece, ha ad oggetto l'amministrazione, anzi le azioni amministrative in determinati contesti organizzativi.

Nell'ambito della funzione in esame, occorre considerare che oggi le regioni, nello svolgimento delle loro funzioni di coordinamento partecipano al ciclo di rilevazione e soddisfacimento dei bisogni pubblici trasferendo ingenti risorse ad entità esterne (ad esempio Enti Locali) che le impiegano in modo "indiretto". Similmente a quanto avviene per le altre spese "direttamente" sostenute dalla regione, l'utilizzo delle risorse finanziarie da parte di entità esterne secondo tale modalità dovrà essere monitorato con sistemi di rendicontazione che utilizzino indici ed indicatori di risultato.

Infine, si richiede agli organi di indirizzo di attivare esplorazioni finalizzate a rilevare i bisogni e le aspettative dei cittadini e degli utenti per poi procedere alla traduzione di tali aspettative in termini di standard di qualità. A ciò si collegano le cosiddette indagini di "customer satisfaction" per verificare il grado di soddisfazione degli utenti e consentire la continua ridefinizione dei livelli qualitativi.

b) Controllo di gestione

L'*Ufficio* svolge le attività riconducibili al controllo di gestione in senso stretto, attingendo ai dati disponibili presso le diverse strutture interessate.

L'attività in oggetto è orientata, principalmente, a:

- verificare la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa alle prescrizioni e agli obiettivi stabiliti;
- valutare, tenendo in considerazione anche il grado di soddisfazione degli utenti, la funzionalità degli uffici dell'Amministrazione e degli Enti, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità nella gestione delle risorse attribuite ai dirigenti;
- fornire gli elementi conoscitivi necessari al fine di collegare l'esito dell'attività di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati all'allocazione annuale delle risorse.

E' importante rilevare quanto peso la norma attribuisca alle esigenze di misurazione dei risultati conseguiti da parte delle entità organizzative preposte allo svolgimento dell'attività amministrativa, con lo scopo di dare sostegno alle decisioni volte ad orientare le risorse per assicurare recuperi di efficienza e miglioramenti di efficacia interna ed esterna.

In coerenza con questi indirizzi generali, la funzione del controllo di gestione dovrebbe svolgersi, in larga misura, prima del verificarsi degli eventi; in un'ottica preventiva le attività dovrebbero essere orientate a:

- riconoscere gli obiettivi dell'azione amministrativa;
- determinare i metodi di misurazione delle attività conseguenti;
- imputare contabilmente le risorse gestite in relazione a ciascun obiettivo;
- fornire elementi per migliorare aspetti organizzativi anche in termini di interrelazioni funzionali tra le differenti partizioni organizzative interne all'amministrazione che vi partecipano.

L'attivazione del controllo di gestione presuppone la distinzione tra *bilancio politico* e *bilancio amministrativo*, il primo sottoposto all'approvazione del Consiglio Regionale con il fine di consentire il *controllo autorizzatorio* ed il secondo da utilizzare per scopi gestionali, affidato alla Giunta Regionale e da

quest'ultima alle Direzioni Generali per consentire lo svolgimento di *analisi economiche per centro di costo*.

c) Valutazione dei dirigenti

Il controllo strategico ed il controllo di gestione consentono di determinare su livelli differenti il grado di raggiungimento degli obiettivi delle unità organizzative preposte alla gestione, tanto nei confronti dell'autorità politica, quanto verso i cittadini, in vista della valutazione dei dirigenti da parte degli organi competenti.

Si ritiene di dover sottolineare ancora una volta che in questo contesto l'attività dell'Ufficio è orientata a produrre informazioni che consentano agli organi politici e direzionali lo svolgimento di funzioni che nel contesto vengono definite di "Verifica" e "Valutazione".

Verifica

I Direttori Generali verificano periodicamente con i Direttori di Servizio lo stato di attuazione dei programmi ad essi assegnati e discutono con essi gli interventi eventualmente occorrenti per garantire il conseguimento degli obiettivi prefissati.

Valutazione

Il Presidente, gli Assessori e la Giunta valutano periodicamente la corrispondenza degli obiettivi realizzati con quelli assegnati e adottano le determinazioni di rispettiva competenza, adeguando ove sia necessario obiettivi, programmi, scale di priorità e ripartizione delle risorse finanziarie. A tal fine, i Direttori Generali tengono costantemente informato il componente della Giunta preposto al ramo dell'Amministrazione di cui la direzione fa parte, sull'esito delle verifiche periodiche e sulle misure adottate per conseguire gli obiettivi prefissati.

Analogamente a quanto avviene per le direzioni, nell'ambito dei propri poteri di verifica, il singolo Assessore riferisce alla Giunta in merito alla conformità o meno della attività degli Enti, valutando la congruità dei risultati raggiunti, in termini di efficacia, efficienza ed economicità, proponendo le eventuali modifiche delle direttive.

Pertanto, allo stato attuale, la valutazione del Direttore generale è riconducibile alle competenze degli organi politici, mentre la valutazione degli altri dirigenti compete a ciascun Direttore generale.

In separata sede verranno definiti, a cura dell'Assessorato competente, l'oggetto, il contenuto ed il procedimento da impiegare nel processo di valutazione dei dirigenti. Tali criteri non potranno prescindere dal considerare i risultati sotto l'aspetto funzionale, e cioè dei risultati conseguiti in rapporto a obiettivi definiti, risorse stanziata ed impiegate.

3. Linee guida per il Controllo Interno di Gestione

3.1 Il modello di riferimento

I sistemi di controllo comprendono un complesso di elementi organizzativi: la pianificazione strategica, il processo budgetario, la misurazione e valutazione delle performance, il sistema di incentivazione, etc.. Essi sono quindi sistemi compositi e strutturati che combinano tecniche assai differenti tra loro: descrizioni di ruoli e funzioni, descrizioni del lavoro e dei compiti, standardizzazione di procedure, budget, misurazioni contabili e non contabili, valutazione delle performance.

Inoltre, nel caso specifico, il sistema del controllo deve basarsi sul presupposto fondamentale che la sua vera ragion d'essere consiste nel supportare l'organizzazione regionale al raggiungimento dei suoi fini e dei suoi scopi, ovvero dei suoi obiettivi a medio, lungo ed a breve termine.

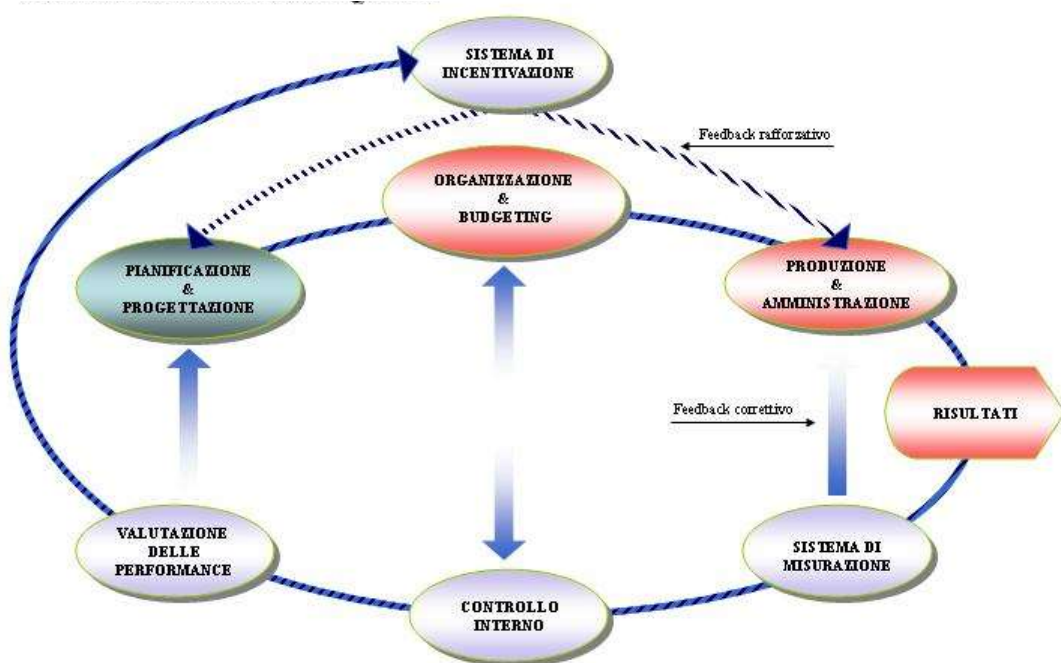
Il punto di partenza del modello è la considerazione della natura e del ruolo del *controllo organizzativo*, ovvero della reale efficacia del processo di supervisione del comportamento delle persone nelle organizzazioni complesse. Qualsiasi organizzazione infatti, deve indirizzare gli sforzi e l'attività dei singoli al conseguimento dei propri obiettivi. Gli individui sono spinti da propri interessi e motivazioni che non necessariamente collimano con quelli dell'organizzazione, ma anche quando si palesa la situazione migliore (perfetta corrispondenza), occorre comunque coordinarne l'iniziativa e dirigere i singoli atti verso obiettivi specifici. Solo nel momento in cui le organizzazioni sono in grado di influenzare e controllare il comportamento delle persone è possibile siano conseguiti i piani ipotizzati ed i programmi definiti.

Il modello di riferimento adottato rispecchia i principi del controllo organizzativo enunciati, è coerente rispetto alle tendenze nazionali ed in linea con l'impostazione governativa, si ispira ad esperienze internazionali di diversa natura, pur tenendo conto delle specificità della Regione Sardegna, ed ha beneficiato di un

importante contributo metodologico dal Dipartimento di Ricerche aziendali dell'Università degli Studi di Cagliari.

Lo schema riportato illustra come il modello del sistema di controllo riesca ad inquadrare sia il processo comunemente denominato di pianificazione-programmazione-gestione finalizzato al conseguimento dei risultati, sia i momenti di verifica, ovvero il sistema delle misurazioni, il controllo in senso stretto e la valutazione delle performance. Il ciclo si conclude con l'assegnazione delle premialità.

Il modello di controllo organizzativo



(Buccellato, 2003)

L'iter completo del processo è dunque il seguente:

- pianificazione e progettazione;
- organizzazione delle risorse e definizione dei budget;
- realizzazione delle attività ed erogazione dei servizi;
- raggiungimento dei risultati.

A questo processo complesso occorre integrare tre momenti di controllo e supporto utili per l'adozione delle decisioni al fine di applicare correttamente il sistema premiante.

a) Pianificazione e progettazione

La pianificazione in senso lato è il processo decisionale di definizione dei fini di un'organizzazione e delle modalità per raggiungerli. In estrema sintesi, gli esiti del processo conducono a definire: la missione dell'organizzazione, le aree dei risultati chiave per la pianificazione, fini e scopi di ciascuna direzione, i piani d'azione per conseguire i risultati ipotizzati.

b) Organizzazione delle risorse e definizione dei budget

La corretta programmazione delle attività da realizzare per conseguire gli obiettivi identificati dagli indirizzi impartiti dagli organi politici è rappresentata dalla redazione dei Programmi Operativi (predisposti dai Direttori Generali) che anticipano i procedimenti gestori affidati ai Dirigenti dei Servizi nei quali si articolano gli Assessorati della Regione.

La definizione di tali programmi comporta la necessità di predisporre budget settoriali (per centri di responsabilità) che si consolidano nel budget globale.

L'utilizzo infine, di un insieme di indici/indicatori condiviso con la Direzione politica da un lato, e la Direzione gestionale/amministrativa dall'altro, consente di supportare le scelte di lungo periodo e di dare ausilio alle Direzioni Generali per l'assegnazione dei premi alla dirigenza.

Come già richiamato in precedenza, il controllo organizzativo al quale si fa riferimento è dunque quel processo mediante il quale si procede a monitorare e/o influenzare il comportamento delle persone in quanto componenti di una organizzazione formale per accrescere le probabilità che esse raggiungano gli obiettivi organizzativi.

Il sistema del controllo preso a fondamento dell'intera architettura del modello è basato sull'idea che la sua vera ragion d'essere sia assistere l'organizzazione al raggiungimento dei suoi fini e dei suoi scopi, ovvero dei suoi obiettivi a lungo ed a breve termine.

c) Il sistema di misurazione

Il sistema di misurazione include sia strumenti per l'analisi dei fenomeni contabili che strumenti per l'analisi di fenomeni non contabili.

L'introduzione di un sistema di misurazione del grado di raggiungimento degli obiettivi svolge l'importante funzione di influenzare il comportamento delle persone in una organizzazione. Ovvero, è lo strumento tecnico che agisce come sistematico fattore di spinta ed impulso nei confronti dell'organizzazione o dell'area interessata dal monitoraggio, al fine di coglierne i risultati e le performance.

Il sistema di misurazione infine, fornisce elementi ed informazioni sulle operazioni ed azioni svolte ed i risultati raggiunti; assicura cioè il corretto funzionamento del meccanismo di "feedback" ovvero delle informazioni di ritorno utili alla modifica della direzione ed essenziali sia per un avere una base di riferimento per la valutazione delle performance che per l'amministrazione delle ricompense.

d) Controllo interno

Questa area del modello è trattata a fondo nel resto del documento.

e) Valutazione delle performance

Anche questa area del modello è trattata a fondo nel resto del documento.

f) Sistema di incentivazione

I processi di valutazione e ricompensa sono due sistemi indipendenti, ma la loro unione crea il sistema premiante dell'incentivazione. Nella presentazione del modello proposto si focalizza l'attenzione sul sistema della ricompensa quale insieme di metodi e procedure progettati per motivare il personale a raggiungere gli scopi (controllo ex ante) e per rinforzare i comportamenti adottati nel passato (controllo ex post). Il corretto funzionamento di un meccanismo di incentivi è dunque vitale per il buon funzionamento del ciclo della pianificazione-gestione-risultati ed incide sui comportamenti dei componenti di un'organizzazione affinché tendano attraverso le proprie azioni amministrative al conseguimento del risultato pianificato dalla volontà politica.

3.2 L'organizzazione delle attività

Qualsiasi sistema di controllo deve essere costruito su misura intorno ai diversi oggetti di controllo tenendo conto delle loro modalità gestionali (processi) ed organizzative (strutture e responsabilità).

Un sistema di controllo, essendo riconducibile a funzioni di *staff*, piuttosto che di *line*, non può essere una modalità di lavoro indipendente dall'attività che deve supportare e monitorare. In particolare, si osserva come gli ambiti di intervento della Regione siano eterogenei, spaziando da quelli economici, quelli sanitari e sociali, a quelli ambientali e territoriali, e come per ognuno di questi ambiti, siano diverse le modalità di intervento.

In tema di controllo di gestione, le attività dell'*Ufficio* sono interconnesse con i processi produttivi che si svolgono presso delle Direzioni Generali. In questo senso, l'*Ufficio* opera in armonia con le Direzioni, fornendo a ciascuna di esse un supporto tecnico specifico alle attività decisionali.

La struttura organizzativa del sistema in esame è detta a "matrice". Per consentire un collegamento di tipo continuo con le diverse Direzioni Generali, ciascuna Direzione dispone di un *referente*⁵ esperto nella materia del Controllo interno di Gestione che funge da raccordo con l'*Ufficio*. Alla luce delle esperienze maturate, questo modo di operare si ritiene l'unico in grado di garantire il buon funzionamento del sistema, poiché, in mancanza, sarebbe assai difficile rendere omogenee le attività che si svolgono in ciascuna Direzione.

Al lato pratico, si viene a realizzare una sorta di decentramento delle attività dell'*Ufficio* con una partecipazione diretta del referente alle problematiche quotidiane della Direzione d'appartenenza, con notevoli vantaggi in termini di specializzazione verso le problematiche specifiche di settore.

⁵ In questo documento si definisce "referente" il soggetto incaricato del Controllo interno di gestione presso ciascuna Direzione generale. Il referente potrà svolgere le attività previste avvalendosi di collaborazioni nelle più svariate forme, in relazione alla natura ed alle problematiche delle attività che deve affrontare, senza tuttavia snaturare la funzione di elemento di raccordo unico che egli svolge nei confronti dell'*Ufficio*.

Nella sostanza, in termini organizzativi si realizza una dipendenza gerarchica del referente con la Direzione e dipendenza funzionale con l'*Ufficio*. Il referente utilizzerà le metodologie sviluppate dall'*Ufficio* applicandole alle tipologie di azioni ed interventi che caratterizzano le specifiche attività della Direzione, garantendo l'applicazione di metodologie di controllo di gestione in linea con quelle programmate annualmente dall'*Ufficio*.

In questa sede, si può ancora una volta ribadire che l'attività dell'*Ufficio*, così come quella dei loro referenti, è unicamente orientata a fornire supporto ai processi decisionali delle Direzioni al fine di rendere più armonioso il ciclo di pianificazione-programmazione-gestione-controllo-valutazione, senza peraltro voler influire sull'assunzione delle decisioni e, tantomeno, sulle valutazioni dei risultati. La vera funzione dell'*Ufficio* è quella di organo tecnico, al di sopra delle parti, che si occupa di produrre informazioni (report) ed assistere gli attori dei processi decisionali nei momenti rilevanti sotto il profilo del ciclo sopra descritto, a supporto e vantaggio degli stessi.

Per consentire di formulare programmi caratterizzati da un elevato grado di misurabilità in termini di risultati raggiunti e, inoltre, per uniformare i comportamenti delle diverse Direzioni nelle attività dirette al processo di pianificazione-programmazione-gestione-controllo-valutazione, si definiscono i compiti delle Direzioni e quelle dell'*Ufficio*.

Compiti delle Direzioni Generali:

- consentire all'*Ufficio*, tramite il referente, la partecipazione alle sedute di lavoro finalizzate alla definizione dei programmi operativi di cui all'Art. 9 L.R.n.31/98 (ex ante);
- fornire periodicamente all'*Ufficio* i dati prestabiliti per consentire l'elaborazione delle informazioni ("in itinere" ed "ex post");
- sottoporre alla Commissione, tramite il referente, le problematiche connesse ad attività o eventi rilevanti ai fini del controllo;
- sottoporre all'*Ufficio* eventuali anomalie del sistema riscontrate in fase attuativa;

- individuare o modificare il Referente in accordo con la Commissione di direzione dell'*Ufficio*.

Compiti della Commissione e dell'Ufficio:

- fornire annualmente le metodologie di analisi;
- partecipare, anche tramite il referente, alle sedute di lavoro finalizzate alla definizione dei programmi operativi di cui all'Art. 9 L.R.n.31/98 (ex ante);
- fornire alle Direzioni le informazioni periodiche predefinite ("in itinere" ed "ex post");
- esaminare, anche tramite il referente, le problematiche connesse ad attività o eventi rilevanti ai fini del controllo segnalate dalle Direzioni Generali;
- sottoporre alle Direzioni eventuali anomalie riscontrate nell'operatività;
- fornire supporto per l'individuazione o la modifica del referente.

3.3 I Rapporti di gestione

Premessa

Obiettivo essenziale del controllo di gestione è dare sostegno alle decisioni volte a orientare le risorse per assicurare recuperi di efficienza e miglioramenti di efficacia interna. In questa ottica è stato concepito un sistema di analisi che consenta di valutare la gestione delle risorse e il livello di realizzazione degli obiettivi programmati.

In tal senso, è stato predisposto un flusso di informazioni che consente di produrre rapporti periodici significativi e trasparenti, configurati tenendo conto del tipo di valutazione che si intende sostenere e dei livelli di responsabilità ai quali sono riferiti.

I rapporti di gestione saranno pertanto finalizzati alla verifica dei risultati gestionali dell'amministrazione attraverso la rilevazione, la misurazione e l'analisi dei fatti gestionali con lo scopo di valutare l'andamento dell'azione amministrativa, il raggiungimento degli obiettivi definiti in sede di indirizzo politico e l'efficienza e l'efficacia gestionale.

In merito a questi aspetti, i rapporti di gestione di seguito descritti sono funzionali sia ai compiti di controllo direzionale, sia di valutazione politica. Essi rispondono ai seguenti fabbisogni informativi:

- fornire informazioni sull'andamento della gestione rispetto agli obiettivi prefissati;
- rilevare le tendenze evolutive in atto per delineare gli scenari di svolgimento futuro della gestione.

I destinatari dei rapporti sono:

- il Consiglio Regionale, la Giunta Regionale, il Presidente della Giunta ed i singoli Assessori, in quanto necessitano delle informazioni per verificare i risultati conseguiti rispetto alle decisioni programmate al fine di valutare il comportamento dei massimi responsabili della struttura amministrativa e di delineare gli obiettivi futuri della gestione;
- i singoli Direttori Generali ed i dirigenti a cui è delegata l'autorità di assumere decisioni gestionali, in quanto necessitano delle informazioni circa i risultati conseguiti, anche in vista di un successivo ciclo di programmazione relativo alla propria area di competenza.

Il Rapporto di Gestione

L'ufficio Controllo Interno di Gestione “ redige entro il 30 aprile di ogni anno un referto di sintesi sui risultati dell'attività di controllo e lo trasmette al Presidente della Giunta, che sottopone il referto alla valutazione della giunta e ne invia copia per conoscenza al Consiglio regionale”⁶.

Il rapporto di gestione ha l'obiettivo di presentare un quadro dei dati gestionali più significativi allo scopo di consentire la valutazione dell'andamento dell'azione amministrativa, il raggiungimento degli obiettivi definiti in sede di indirizzo politico, l'efficienza, e l'efficacia dell'azione amministrativa.

Per la stesura del rapporto verranno utilizzati sia dati di carattere finanziario (entrate e uscite), economico (costi e ricavi) e quantitativi, dati questi ultimi non riconducibili a valori monetari, bensì a quantità misurabili attraverso appositi indicatori.

⁶ Secondo quanto previsto dall'Art. 10, 3° Co., Lett. d), L.R.n.31/98.

I rapporti periodici di carattere finanziario

I principi generali di riforma della contabilità regionale (L.R. n.11/83 e successive modificazioni) attribuiscono alle funzioni obiettivo un ruolo fondamentale, insieme alle unità previsionali di base, nella struttura del nuovo bilancio regionale, soprattutto quale fattore di maggiore leggibilità delle politiche d'intervento, in funzione del rapporto istituzionale Giunta- Consiglio.

La griglia delle funzioni obiettivo costituisce uno strumento non solo di rappresentazione e analisi dei dati finanziari ma anche uno strumento atto a consentire la piena applicazione dei principi relativi alla distinzione dei ruoli e alla responsabilizzazione della dirigenza in merito al raggiungimento degli obiettivi.

In quest'ottica, è stato concepito un rapporto periodico che contiene le analisi dell'andamento generale della gestione finanziaria, con riferimento sia alle entrate (dinamiche complessive, composizione, livelli di autonomia, etc.) che alle uscite (assegnazioni, impieghi, residui passivi, funzioni obiettivo, classificazione economica, etc., analizzati per aggregati).

I rapporti periodici di carattere economico

L'*Ufficio* predispone un efficace sistema di monitoraggio che attraverso l'individuazione degli obiettivi da perseguire e delle correlate risorse, e la successiva rilevazione delle modalità attuative, permette di confrontare costantemente i dati previsionali con quelli consuntivi e, quindi, di indirizzare la gestione, intervenendo con opportune azioni correttive nel caso di scostamenti.

A regime, il monitoraggio dei costi permetterà ai centri di spesa di procedere ad un'efficace azione di autocontrollo e di corretta allocazione delle risorse in sede di formulazione delle proposte di bilancio (budget), previa identificazione di obiettivi e programmi; e, al tempo stesso, porrà in grado l'Organo Politico di coordinare le proposte dei diversi Assessorati/Direzioni Generali sulla base del costo delle funzioni e dei servizi istituzionali e delle connesse valutazioni.

In questa logica, i rapporti di carattere economico faranno parte di un sistema di diffusione periodica delle informazioni, derivanti dalla contabilità economica analitica, finalizzati a evidenziare:

- l'andamento trascorso della gestione rispetto agli obiettivi prefissati;
- le tendenze evolutive in atto, per delineare gli scenari di svolgimento futuro.

Gli elaborati in questione sono dei consuntivi della gestione costruiti a chiusura d'anno o per periodi più limitati e possono esprimere i risultati raggiunti in termini economici o anche quantitativi.

Gli stessi possono caratterizzarsi per:

- la globalità, in quanto sono determinati per l'intera Amministrazione Regionale;
- l'articolazione per Assessorato/Direzione Generale;
- l'articolazione per Centri di Responsabilità;
- l'articolazione per Centri di Costo.

3.4 Il sistema informativo

La L.R.n.3/2003, "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale della Regione" ha previsto interventi strutturali sul sistema contabile e di Bilancio della Regione e degli Enti Regionali mediante l'introduzione della contabilità economico patrimoniale basata sui principi definiti dagli Artt. 2423 e seguenti del codice civile". Tale contabilità integrata con quella finanziaria prevista dalla L.R.n.11/83 sarà in grado di supportare in maniera più puntuale sia le scelte politiche che quelle gestionali.

La contabilità economico patrimoniale "è articolata in modo analitico al fine di favorire la valutazione periodica di cui al 5° Co. dell'Art. 9, L.R.n.31/98 e l'attuazione del controllo di gestione di cui all'art. 10 della medesima legge" e più in particolare esprime, per natura, i costi di funzionamento dell'Amministrazione Regionale secondo i rispettivi centri di costo.

Per il conseguimento delle finalità espresse, la L.R.n.29/2003, ha previsto inoltre che a decorrere dall'anno 2003 " le amministrazioni di spesa che a termine della L.R.n.1/97 gestiscono risorse utilizzate da altri centri di responsabilità sono tenute a presentare alla giunta regionale, entro 60 giorni dalla entrata in vigore della presente legge un programma di riparto delle risorse medesime, al fine di evidenziare per ciascuna struttura amministrativa i relativi costi di gestione".

Per agevolare l'applicazione di tale norma, e sin tanto che non verrà attivata la contabilità consuntiva di tipo economico-patrimoniale ed analitica, regolata dagli art. 2423 e seguenti del codice civile, per un periodo transitorio, si rende opportuno adottare un sistema "semplificato" di contabilità economica analitica, secondo quanto previsto nella contabilità dello Stato, le cui direttive appaiono direttamente applicabili alla generalità delle pubbliche amministrazioni.

In tale sistema trova applicazione il criterio della competenza economica, in grado di rilevare le risorse utilizzate al momento del loro effettivo impiego/consumo; inoltre vengono utilizzati come riferimento criteri e regole unitarie per consentire il consolidamento dei valori e la corretta gestione delle informazioni.

Viste le esperienze maturate da altre Regioni, oltre che dallo Stato stesso, si ritiene che quanto previsto nella contabilità di Stato possa essere applicato con successo anche alla nostra realtà regionale, attraverso la predisposizione di sistema "semplificato" di contabilità economica analitica così come definito dal Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 30.12.2002 e dalla Circolare del 30.12.2002, n.48, "Principi e regole contabili del Sistema unico di contabilità economica analitica per centri di costo delle pubbliche amministrazioni" dopo essere stato opportunamente adattato alla realtà Amministrativa regionale sarda.

Dal sistema scaturiscono informazioni di carattere economico con precisa indicazione dei costi effettivamente sostenuti (valore delle risorse impiegate) da parte delle singole parti in cui è suddivisa la struttura dell' Amministrazione Regionale (centri di responsabilità) secondo il criterio della "destinazione" dei fattori produttivi impiegati.

Esso quindi permetterà di rilevare sia i risultati riguardanti l'Amministrazione nella sua globalità, sia quelli riferiti alle sue parti specifiche (centri di costo), consentendo, anche per singola unità, il confronto tra dati di budget e di consuntivo.

In altre parole, questo nuovo sistema di contabilità consentirà di classificare per ciascuna struttura organizzativa il profilo economico, vale a dire il costo di gestione, secondo la rispettiva natura e destinazione e di verificare le condizioni d'impiego delle risorse.

Considerato che il contesto in cui si opera è caratterizzato sia da complessità di carattere organizzativo, sia da carenze di strumenti ed informazioni, si rende opportuno adottare alcune semplificazioni rispetto ai modelli classici di contabilità analitica di tipo privatistico, che, solitamente, comportano la tenuta di scritture contabili sistematiche dedicate. Nell'ambito del sistema predisposto si adottano le seguenti semplificazioni:

- assunzione del principio in base al quale si riconosce la coincidenza tra acquisto e consumo (assenza di magazzino contabile), considerando quale momento di sostenimento del costo il momento della registrazione della fattura e/o della liquidazione (manifestazione numeraria);
- mancata imputazione degli ammortamenti, almeno nel primo periodo, in quanto non si dispone di un inventario a quantità e valore, aggiornato sistematicamente con acquisizioni e dismissioni;
- mancata imputazione, almeno nel primo periodo, di scritture di rettifica e d'imputazione (ratei, risconti, etc.);
- rilevazione ed analisi dei soli costi di funzionamento dell'amministrazione (al netto dei trasferimenti e dei fondi).

L'introduzione di un sistema di contabilità economica analitica in una realtà tanto complessa quale è l'Amministrazione Regionale, pur con un approccio graduale, rende opportuno che si introducano nuove procedure che consentano lo svolgimento del processo, l'adeguamento dell'organizzazione per gestire i nuovi flussi informativi e l'adozione di idonei strumenti di supporto per la misurazione e la rilevazione delle attività.

Gli elementi di contesto cui si è fatto riferimento, considerate le problematiche organizzativo/dimensionali, hanno fatto sì che si optasse, per quanto concerne le attività strettamente riconducibili all'*Ufficio*, per l'adozione di un modello organizzativo decentrato con attività svolte, anche presso le singole Direzioni Generali e con una funzione di coordinamento centrale svolta dall'*Ufficio* stesso.

Presupposto essenziale per l'avvio del sistema di contabilità economica analitica basato sul modello statale, è l'utilizzo delle informazioni esistenti: quelle

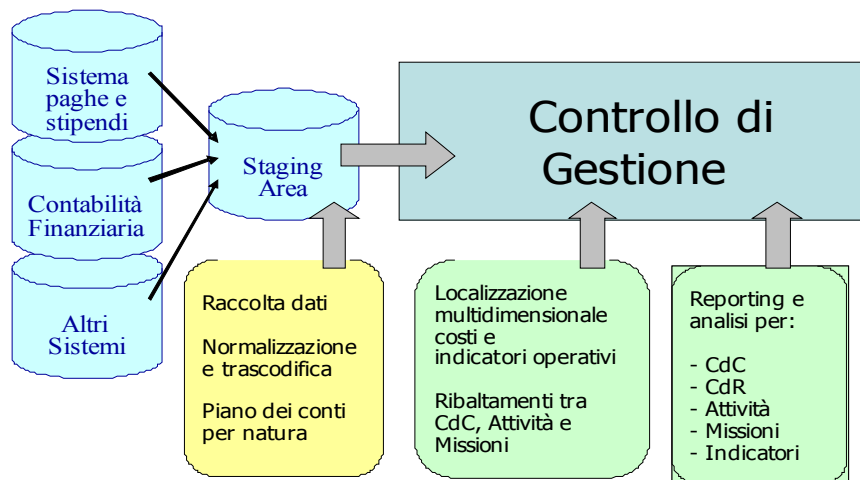
provenienti dal sistema paghe e stipendi (GERIP e banca dati della Ragioneria), dalla Contabilità finanziaria e da altri sistemi.

Tali dati dopo essere stati normalizzati e “trascodificati” per natura secondo un piano dei conti, dovranno essere destinati secondo due diverse finalità che fanno riferimento:

- alle responsabilità, ovvero al soggetto che decide come e quando impiegare le risorse assegnate (titolare del centro di costo) secondo un piano dei centri di costo in via di definizione;
- alle finalità, cioè agli scopi che devono essere perseguiti (missioni o funzioni).

Il processo contabile sopra descritto è schematicamente rappresentato nel modello di riferimento seguente.

Modello di riferimento



Una volta a regime, tale sistema sarà strumentale al processo di formazione del bilancio (budget) ed al processo del controllo interno di gestione. Infatti, secondo questa logica il processo si sviluppa nelle seguenti fasi:

- la programmazione, fase in cui vengono definiti gli obiettivi e si quantificano le risorse necessarie, le azioni e i tempi necessari per realizzarli (budget);
- la gestione, fase in cui vengono rilevati gli eventi verificatisi;

- il controllo, fase in cui con cadenze periodiche infrannuali si verifica che la gestione si stia svolgendo in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi prefissati;
- la consuntivazione, fase in cui si da conto delle risultanze definitive della gestione e si evidenziano, attraverso le operazioni di riconciliazione le differenze tra contabilità economica (costi sostenuti) e contabilità finanziaria (spese sostenute).

Finito il periodo transitorio, l'attivazione della contabilità economico-patrimoniale ed analitica integrata con la contabilità finanziaria già disciplinata dalla L.R.n.11/83, renderà obsoleti gli attuali sistemi informativi.

A regime la norma prevede l'adozione di un sistema contabile integrato non più limitato alla sola contabilità finanziaria, ma che comprende anche la programmazione del bilancio e la contabilità economico patrimoniale, in linea con le nuove scelte fatte da altre regioni e province autonome italiane (Emilia Romagna, Marche, Umbria, Provincia Autonoma di Bolzano etc.).

Il nuovo sistema consentirà una più efficiente integrazione tra contabilità finanziaria, economico patrimoniale ed analitica e quindi porterà a un miglioramento qualitativo nel grado di affidabilità e di certificazione delle informazioni fornite dall'*Ufficio*, oltre ad una maggiore tempestività nelle elaborazioni delle stesse.

L'integrazione prevista nel modello contabile garantirà un flusso integrato di informazioni senza richiedere inserimenti multipli perché basato sul concetto dell'immissione del dato elementare da parte di chi lo genera, garantendo così l'univocità dell'informazione.

E' chiaro che una decisione in tal senso, in quanto caratterizzata da una gestione delle informazioni per processi e non più per funzioni, presuppone che l'organizzazione della Amministrazione regionale, dovrà essere adeguata alle nuove logiche attraverso la reingegnerizzazione dei processi.

3.5 La tempificazione del progetto

Occorre prevedere fin d'ora, secondo un approccio razionale al problema, un sistema che verrà realizzato con gradualità all'interno di un disegno globale, in cui viene prefissato l'obiettivo finale dei controlli interni sulla gestione.

Ciò è particolarmente significativo alla luce delle esperienze maturate attraverso gli sforzi profusi nei processi di riforma amministrativo-contabile già intrapresi in altri importanti settori della pubblica amministrazione, i quali hanno evidenziato la necessità di programmare gli interventi in un arco temporale di medio periodo.

Infatti, le modifiche richieste al sistema organizzativo sono di vasta portata e difficilmente riconducibili ad un mero cambio di sistema contabile. In questo senso, quanto è contemplato nel presente progetto, rappresenta un modo nuovo di lavorare che ha come presupposto un cambiamento radicale nel modo di affrontare i problemi a partire dal momento della pianificazione e della programmazione, considerando le implicazioni organizzative della programmazione per obiettivi ed in vista della misurazione dei risultati in termini economici e non.

Il progetto formalizzato nel presente documento è frutto di studi ed analisi condotte su vari livelli in cui sono stati esaminati le principali problematiche da affrontare per l'attivazione dei sistemi descritti nelle pagine precedenti. Di seguito, si riporta l'elenco delle attività già svolte e, successivamente quelle ancora da svolgere.

Attività già svolte:

- analisi delle esperienze sviluppate da altre Amministrazioni regionali e tendenze evolutive alla luce delle indicazioni del Dipartimento della Funzione Pubblica;
- studio della struttura organizzativa regionale;
- studio dei processi delle attività significative;
- analisi dei flussi informativi ed informatici, con evidenziazione delle criticità, in relazione alla mancanza sia del sistema unico integrato per la gestione dei dati contabili, sia del sistema di rilevazione delle attività per la misurazione delle performance;
- esame delle informazioni disponibili per singola Direzione Generale, incluse quelle di natura extracontabile;

- definizione e messa a punto di un modello personalizzato per il controllo interno di gestione;
- predisposizione del progetto di sperimentazione presso un Assessorato ed avvio delle attività ⁷.

Attività da svolgere:

- sperimentazione del modello con riferimento all'Assessorato prescelto;
- analisi dei risultati ottenuti attraverso la sperimentazione;
- predisposizione di un "Regolamento operativo per il controllo interno di gestione";
- attivazione del sistema "semplificato" di contabilità economica analitica";
- condivisione e diffusione del modello agli altri Assessorati/Direzioni/Enti.

(Dott. Graziano Boi)

(Dott. Enrico Rinaldi)

⁷ Il progetto di sperimentazione riguarda l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio. E' stato avviato nel giugno 2003 con lo scopo di consentire la sperimentazione sul campo delle metodologie sviluppate in fase progettuale e di consentire la visione del modello di riferimento a tutte le altre direzioni, una volta terminate le attività di laboratorio.

Tra gli obiettivi principali figurano: analisi di costo, analisi di processo, predisposizione di un programma operativo con individuazione degli obiettivi misurabili attraverso indici ed indicatori a livello di direzione, studio delle modalità di raccolta delle informazioni sull'andamento della gestione, definizione del rapporto di gestione, analisi degli scostamenti.