



Regione Autonoma della Sardegna

Assessorato degli Affari Generali, Personale e Riforma della Regione

Ufficio del Controllo Interno di Gestione

RAPPORTO DI GESTIONE

ANNO 2003

Il presente documento è stato redatto dall'Ufficio del Controllo Interno di Gestione della Regione Autonoma della Sardegna nel mese di settembre 2004.

www.regione.sardegna.it

INDICE

INTRODUZIONE.....	5
CAPITOLO I LA FUNZIONE DEL CONTROLLO NELLA REGIONE SARDEGNA	9
1.1 L'EVOLUZIONE DEL SISTEMA DEI CONTROLLI NELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE ITALIANA.....	9
1.2 IL RUOLO DEL CONTROLLO INTERNO DI GESTIONE NEL CICLO DI GOVERNO REGIONALE.....	11
1.3 IL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO DELLA REGIONE SARDEGNA	18
1.4 L'IMPLEMENTAZIONE DEL CONTROLLO INTERNO DI GESTIONE NELLA REGIONE SARDEGNA	21
CAPITOLO II GLI STRUMENTI PER IL CONTROLLO NELLA REGIONE SARDEGNA	43
2.1 IL SISTEMA DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA	43
2.1.1 <i>Le fonti delle risorse finanziarie</i>	44
2.1.2 <i>Gli impieghi di risorse finanziarie</i>	67
2.1.3 <i>La dinamica finanziaria e monetaria</i>	98
2.2 IL SISTEMA DELLA CONTABILITÀ DIREZIONALE	102
2.2.1 <i>Il monitoraggio dei costi di funzionamento</i>	106
2.2.2 <i>La misurazione del costo lavoro</i>	108
CAPITOLO III L'APPLICAZIONE SPERIMENTALE DEL MODELLO DI CONTROLLO: IL CASO DELL'ASSESSORATO DEL TURISMO, ARTIGIANATO E COMMERCIO.....	125
3.1 NOTA METODOLOGICA.....	125
3.2 LE SOLUZIONI ORGANIZZATIVE.....	127
3.3 IL FLUSSO DELLE INFORMAZIONI CONTABILI.....	131
3.4 L'ANALISI DI PROCESSO: GLI "INCENTIVI A FAVORE DELL'IMPRENDITORIA GIOVANILE NEL CAMPO DELLE ATTIVITÀ TURISTICO - RICETTIVE" ART. 9 L.R. 7 GIUGNO 1984, N. 28	137
3.5 CONCLUSIONI	153
CAPITOLO IV LA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA	155
4.1 PREMessa.....	155
4.2 RISORSE FINANZIARIE E PROBLEMATICHE CONNESSE.....	156
4.3 ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLE IPOTESI CONTRATTUALI DELLE DIREZIONI GENERALI DELL'AMMINISTRAZIONE REGIONALE	157
4.4 ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELLE IPOTESI CONTRATTUALI DEGLI ENTI REGIONALI.....	158
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	163

Introduzione

Il Rapporto di gestione per l'anno 2003 è frutto del lavoro di studio, analisi e verifica svolto dall'Ufficio Controllo Interno di Gestione, di seguito per brevità denominato *Ufficio*, nell'ambito dell'applicazione del nuovo sistema del controllo interno istituito ai sensi degli artt. 9 e 10 della L.R. n. 31/98.

Il documento intende focalizzare le problematiche affrontate nella tematica del controllo esponendo gli obiettivi prefissati, le metodologie di lavoro utilizzate ed i risultati ottenuti.

Tali tematiche sono affrontate considerando la necessità di dare attuazione al sistema del controllo interno nell'ottica della gradualità consentita dal contesto politico, direzionale ed operativo, ossia, tenendo in stretta considerazione le difficoltà di un'organizzazione così vasta e complessa quale la Regione Sardegna, a modificare i propri comportamenti verso il controllo dei risultati, nonché dei tempi di adeguamento dei propri sistemi informativi.

Inoltre, il documento considera gli aspetti gestionali più significativi nell'attività degli assessorati evidenziando, secondo le informazioni disponibili, gli aspetti finanziari ed economici, senza tralasciare l'esame delle attività e dei risultati conseguiti, secondo la tecnica dell'autovalutazione.

Il presente Rapporto di gestione, essendo il primo documento nel suo genere, introduce alcuni elementi di novità nel panorama dei documenti di consuntivo regionali, poiché viene concepito per presentare, ad integrazione e completamento dei dati contabili del rendiconto, un quadro dei fatti gestionali più significativi.

Infatti, mentre il Rendiconto Generale è il documento che evidenzia utili informazioni di natura contabile circa l'utilizzo delle risorse finanziarie e monetarie preventivamente assegnate ai responsabili preposti alla loro gestione, esso non è predisposto con l'obiettivo di dare conoscenza circa l'attività complessivamente svolta dai vari apparati in vista del conseguimento di risultati.

I destinatari del Rapporto di gestione sono, innanzitutto, il Presidente della Giunta Regionale, gli Assessori ed il Consiglio Regionale, tuttavia, in considerazione della tipologia delle informazioni contenute, si ritiene che il documento possa fornire utilità anche ad ulteriori destinatari sia interni all'amministrazione, quali i direttori generali, i direttori di servizio, etc., sia esterni, quali imprenditori, associazioni, professionisti e, non ultimi, privati cittadini.

In considerazione della recente attivazione dell'Ufficio, il documento presenta un livello di approfondimento e specializzazione delle informazioni suscettibile di perfezionamento con il progredire delle attività d'implementazione del sistema.

Nel percorso fin qui svolto, è emersa la necessità di fornire al processo di controllo interno adeguati strumenti per consentire la verifica di rispondenza tra obiettivi assegnati ai centri preposti allo svolgimento delle attività e risultati da essi conseguiti.

L'unico strumento di misurazione oggi disponibile è costituito dalla Contabilità finanziaria, sistema progettato per fini autorizzatori della spesa, piuttosto che per fini di verifica dei risultati prodotti dai soggetti responsabili delle attività gestorie.

Sensibili miglioramenti all'efficacia del sistema del controllo interno deriverebbero dallo sviluppo di un sistema di pianificazione e programmazione per obiettivi in cui trova applicazione la logica del budgeting a supporto delle decisioni.

La corretta tempificazione del bilancio preventivo consentirebbe una più agevole formazione dei programmi operativi "misurabili" da parte delle direzioni e, di conseguenza, la definizione di un sistema di indirizzi politico-direzionale-amministrativo per la verifica concomitante, piuttosto che successiva.

Allo stato attuale, si ritiene soddisfacente il risultato conseguito sotto il profilo organizzativo in quanto, secondo linee guida già definite, sono state costituite le basi per lo sviluppo del sistema di controllo. Tale sistema si articola in modo diffuso nei diversi settori d'attività dell'amministrazione regionale attraverso una rete di referenti specializzati che operano presso le direzioni generali mediante il coordinamento dell'Ufficio centrale, a cui spetta il compito di programmare le attività di controllo, definire le metodologie ed armonizzare i metodi di raccolta dei dati, di elaborazione ed esposizione delle informazioni.

La realizzazione di sistemi informativi adeguati per il monitoraggio delle attività poste in essere e dei relativi aspetti contabili, è un presupposto imprescindibile per la corretta applicazione delle metodologie che sostengono il modello gestionale. Infatti, la realizzazione di adeguati sistemi di rilevazione e di misurazione quantitativa di fenomeni rappresenta il primo passo per l'attuazione di sistemi gestionali evoluti.

In particolare, si tratta di sistemi che vengono sviluppati per consentire al controllo di gestione di supportare le funzioni di "valutazione e controllo strategico" e di "valutazione dei dirigenti". In questa prima fase di operatività dell'Ufficio, si è data maggiore importanza alle problematiche di base ed alle necessità più impellenti dell'impianto, seguendo comunque linee guida che consentono lo sviluppo delle ulteriori funzioni citate.

Infatti, come è noto, le esperienze condotte nelle realtà in cui si è scelto di attivare sistemi di valutazione, in assenza della strumentazione tecnica del controllo di gestione, non hanno fornito risultati ottimali.

Il documento è così articolato.

Nel primo capitolo, dopo aver presentato una sintesi circa le linee evolutive del sistema dei controlli nella Pubblica Amministrazione italiana, si affronta il tema del sistema di controllo interno adottato dalla Regione Sardegna (funzioni, ruolo del controllo, programmi operativi, etc.). Di seguito, si evidenziano i passi già compiuti nel processo di attivazione del sistema, secondo il progetto definito.

Nel secondo capitolo si analizzano le informazioni prodotte sulla base degli strumenti disponibili. Le analisi svolte sotto il "profilo finanziario" si scompongono nelle due sezioni rivolte alle fonti delle risorse finanziarie (entrate) ed ai correlati impieghi di risorse finanziarie (spese). Quindi, si esaminano le diverse tipologie di entrate e spese nelle diverse fasi ed aggregazioni consentite dal sistema contabile in uso (contabilità finanziaria),

pervenendo alla determinazione di alcuni interessanti indicatori di carattere finanziario. Le analisi svolte sotto il “profilo economico” attualmente sono limitate al costo delle risorse umane, unico elemento dei costi di funzionamento compiutamente analizzabile sulla base degli strumenti contabili disponibili. Alla luce delle esperienze maturate, l’adozione di sistemi di contabilità economica basati sul costo piuttosto che sulla spesa appare percorribile anche con articolazioni per centro di costo/responsabilità secondo le tecniche ormai diffuse (contabilità direzionale).

Nel terzo capitolo viene presentato il modello sperimentale di controllo di gestione in corso di sviluppo ed applicazione con riferimento all’Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio. Tale progetto mira ad individuare potenzialità e limiti del modello di controllo prescelto, con riferimento a tutti gli aspetti analizzabili attraverso la concreta attuazione del sistema.

Nel quarto capitolo vengono illustrati gli scenari e le criticità emerse durante l’attività di verifica della compatibilità degli oneri finanziari derivanti dalla contrattazione integrativa rispetto ai vincoli di bilancio, affidata all’Ufficio dall’art.65 della L.R. n.31/98.

Infine, nel quinto capitolo (allegato) si riporta il quadro sintetico del monitoraggio delle attività e dei risultati articolato per Direzione Generale secondo la tecnica dell’autovalutazione. Tale sezione presenta una specializzazione per area di attività (assessorato/direzione) e per entità organizzativa preposta allo svolgimento delle attività (servizio), contemplando sia gli aspetti finanziari più rilevanti a livello di U.P.B., sia le attività ed i risultati conseguiti.

Capitolo I

La funzione del controllo nella Regione Sardegna

1.1 L'evoluzione del sistema dei controlli nella Pubblica Amministrazione italiana

La definizione della struttura dei controlli sull'amministrazione pubblica 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 singoli atti di amministrazione 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.

La Regione Autonoma della Sardegna è un Ente istituzionale che opera in un contesto territorialmente definito. La finalità istituzionale è quella di cogliere i bisogni che emergono dall'ambiente socio-economico e di fornire adeguate risposte – nell'ambito delle proprie competenze – attraverso una variegata articolazione di azioni politiche ed amministrative volte allo sviluppo locale. La Regione nel pianificare e programmare i propri interventi, inoltre, deve operare in sintonia con la normativa comunitaria e nazionale, coordinare le azioni degli Enti Locali minori (Province, Comunità Montane e Comuni) ed armonizzare e contemperare le esigenze espresse dalla popolazione.

L'applicazione del principio della sussidiarietà e la chiara direzione delineata dalla riforma nel senso del decentramento amministrativo, rilanciano il ruolo della Regione quale Ente di programmazione e controllo, ma implicano la presa di coscienza e la capacità di un pieno "controllo" sugli interventi attuati, gli strumenti a disposizione, le risorse utilizzate ed i risultati conseguiti.

Con l'introduzione del principio del rapporto modulato tra politica ed amministrazione, preferibile al concetto della separazione della responsabilità politica e gestionale¹, si sono nel contempo aboliti alcuni controlli di legittimità ed introdotte strutture di controllo e valutazione. Infine, la promulgazione della L. n. 94/97 di riforma del Bilancio dello Stato ha impresso una ulteriore accelerazione al processo di attuazione di un sistema di governo teso a garantire contestualmente:

- la possibilità ai Governanti/Amministratori di monitorare costantemente l'andamento della gestione e di poter intervenire per indirizzarla ove necessario;
- l'autonomia gestionale ai Dirigenti con differenti livelli di responsabilità e nel contempo la responsabilizzazione sul corretto perseguimento dei risultati identificati a monte.

La L.R. n. 31/98 ha recepito quest'impostazione e dato avvio all'introduzione della riforma anche mediante l'istituzione dell'Ufficio del Controllo Interno di Gestione, quale strumento di ausilio agli organi politici ed amministrativi. La corretta attuazione della riforma, con le connesse deleghe verso il basso, implica una maggiore responsabilità gestionale della dirigenza ed un controllo direzionale sulle attività gestionali poste in essere, ma anche la necessità di un controllo strategico sullo stato di attuazione delle scelte politiche. Così come previsto dalle Leggi Bassanini anche nella norma regionale sono formalizzati relazioni ed interdipendenze tra obiettivi, risorse e responsabilità che costituiscono i tre elementi che collegano il risultato da conseguire alle risorse assegnate ed al responsabile del risultato.

L'affermazione del modello per obiettivi, è dunque oggi un fatto assodato ed un elemento condiviso in maniera molto più estesa che in passato, soprattutto a causa di alcuni elementi, quali:

- la scarsità delle risorse pubbliche, che determina una competizione tra utilizzi alternativi;
- una competitività tra pubblico e privato, e tra entità pubbliche, che introduce elementi di valutazione e confronto (si pensi alla "concorrenza" nel mondo della sanità);
- la maggiore considerazione per la soddisfazione del cittadino-utente al quale sempre più spesso si richiedono ulteriori "sacrifici" per contribuire in via indiretta (imposizione fiscale) ed in via diretta (tassazione) all'erogazione dei servizi che utilizza.

¹ Il principio è stato introdotto nel sistema giuridico italiano con il D.Lgs. n. 29/93 ed ha trovato applicazione anche in Sardegna in seguito alla approvazione della L.R. 31/98 che all'articolo 8 comma 1 recita: "La Giunta regionale, il Presidente e gli Assessori, secondo le rispettive competenze, esercitano le funzioni di indirizzo politico-amministrativo, definendo gli obiettivi da conseguire e i programmi da attuare da parte dell'Amministrazione ..."; mentre al comma 3 precisa che "Ai dirigenti dell'Amministrazione e degli enti spetta l'adozione degli atti e provvedimenti amministrativi, compresi tutti gli atti che impegnano le amministrazioni verso l'esterno, nonché la gestione finanziaria, tecnica e amministrativa, ivi compresi i procedimenti gestori di cui al capo II e all'articolo 61 della legge regionale 5 maggio 1983, n. 11, mediante autonomi poteri di spesa, di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo. Essi sono responsabili in via esclusiva dell'attività amministrativa, della gestione e dei relativi risultati".

L'insoddisfazione che i cittadini manifestano rispetto al "valore" dei prodotti delle attività della Pubblica Amministrazione, comparato con il "consumo" della ricchezza trasferita mediante l'imposizione, ha indotto la necessità di una maggiore attenzione per individuare strumenti che supportino le attività al fine di migliorarne i risultati finali. Considerando l'apparato amministrativo regionale quale "rete di aziende" poste al servizio dei "governanti" per soddisfare i bisogni sociali dei cittadini con l'obiettivo dello sviluppo, ovvero del miglioramento della qualità della vita, assume importanza strategica l'individuazione di una modalità di governo che consenta di indirizzare – coordinandola – l'attività ed i comportamenti di tutti i soggetti pubblici coinvolti nei processi di produzione ed erogazione dei servizi di competenza.

L'efficacia della "rete di aziende pubbliche", infatti, sarà tanto maggiore quanto migliore potrà essere la corrispondenza tra l'assegnazione e l'esecuzione dei compiti delle singole entità costituenti il settore pubblico locale sulla base di un coordinato sistema di obiettivi.

La richiesta di coerenza delle azioni dei singoli operatori (dirigenti e funzionari), finalizzate al perseguimento di determinati obiettivi può legittimamente sollecitarsi solo in presenza di un razionale e chiaro processo di pianificazione che identifichi obiettivi a lungo e breve termine. Da un altro punto di vista, l'esperienza dimostra che sono necessari adeguati strumenti di programmazione e misurazione delle attività di produzione ed erogazione, sia negli aspetti finanziari sia non finanziari.

1.2 Il ruolo del controllo interno di gestione nel ciclo di governo regionale

Prima di affrontare le specifiche problematiche relative al sistema di controllo interno nella Regione Sardegna è opportuno sintetizzare quale ruolo viene attribuito a questa funzione negli attuali contesti istituzionali.

Le riflessioni svolte tengono in stretta considerazione la normativa vigente in relazione alle funzioni previste ed i soggetti coinvolti nelle diverse fasi del ciclo di governo.

Il programma elettorale ed il programma di governo

Nell'ambito della pianificazione politica, un ruolo importante è svolto dal programma elettorale delle coalizioni o dei partiti che si presentano alle elezioni. Tale programma rappresenta il punto di avvio della pianificazione politica in quanto vi si indicano le priorità politiche, oltre che le sottostanti linee economiche, sulle quali i candidati dichiarano di voler concentrare i loro sforzi. Il "dovere" di perseguire le linee prioritarie indicate nel programma elettorale non grava unicamente su coloro che hanno sostenuto la coalizione vincente, ma su tutta la pubblica amministrazione.

Dopo le elezioni, al programma elettorale segue il programma di governo nel quale le priorità politiche indicate in modo generale trovano un maggior livello di approfondimento. Si tratta ancora di priorità politiche che non hanno il carattere di obiettivi di immediata misurabilità, ma che contengono una più elevata specificazione rispetto al

programma elettorale. In pratica, con il programma elettorale il politico chiede agli elettori la fiducia per realizzare una missione, mentre nel programma di governo vengono definite con maggior dettaglio le linee guida da porre in essere al fine del perseguimento degli obiettivi previsti.

Gli indirizzi assessoriali

Per poter tradurre in risultati concreti le dichiarazioni contenute nel programma elettorale prima e nel programma di governo poi, occorre procedere ad un'ulteriore declinazione delle priorità politiche in "fini" e "scopi" di dettaglio. Il programma elettorale ed il programma di governo non evidenziano scopi specifici, ma indicano delle priorità politiche che una determinata coalizione intende perseguire.

A livello di governo centrale in Italia, le direttive del primo ministro e le direttive dei singoli ministri sono lo strumento mediante il quale le priorità politiche sono specificate in fini e scopi da perseguire.

Anche nella Regione Sardegna esiste uno strumento omologo alle direttive (gli indirizzi ex art.9 L.R. n. 31/98), mediante le quali i singoli assessori indicano annualmente quali siano i fini e gli scopi da perseguire.

I singoli assessori sono chiamati a predisporre le proprie direttive coinvolgendo i dirigenti che operano a diretto contatto con il vertice politico, ossia, i Direttori Generali. I dirigenti possono essere chiamati a formulare delle proposte di obiettivi, le quali, poi, possono essere fatte proprie dall'assessore ed inserite nella direttiva annuale.

Nella normativa regionale non è esplicitamente prevista² la direttiva del Presidente della Giunta - venendo così a mancare il corrispondente della direttiva del Primo Ministro - ed anche qualora volesse ravvisarsi negli articoli 9 e 10 al comma 1 la previsione normativa dello strumento, la prassi in vigore dal 1998 indica la mancata attuazione del ciclo di pianificazione e programmazione strategica da parte del Presidente della Giunta. In pratica, i vari assessori predispongono una propria direttiva nella quale indicano le priorità politiche, i fini e gli scopi senza che vi sia un raccordo formale e diretto con il capo dell'esecutivo.

Inoltre, ai sensi di legge non sono previste delle linee guida per la predisposizione delle direttive, come invece avviene a livello governativo. La predisposizione di linee guida potrebbe consentire una maggiore omogeneità nella struttura delle direttive, utile anche al fine del controllo del raggiungimento degli obiettivi.

Il ciclo di governo

Prima di affrontare compiutamente il ciclo di governo è opportuno inquadrare in termini generali gli attori dei processi decisionali e le funzioni che essi svolgono, in relazione

² A tal proposito occorre leggere il combinato disposto della L.R. 1/77 e della L.R. 31/98. La 31/98 non esplicita, sebbene non vieti, che il Presidente, nell'assicurare l'unità di indirizzo politico ed amministrativo previsto dalla L.R. 1 (art. 2), adotti un simile atto, ma è la Giunta che "delibera sull'indirizzo politico, amministrativo ... omissis ... della propria attività". Ciò implica che con l'entrata in vigore della nuova legge elettorale è opportuno che il nuovo ruolo assunto dalla figura del Governatore sia supportato da una rivisitazione degli strumenti legislativi che dovranno essere adeguati.

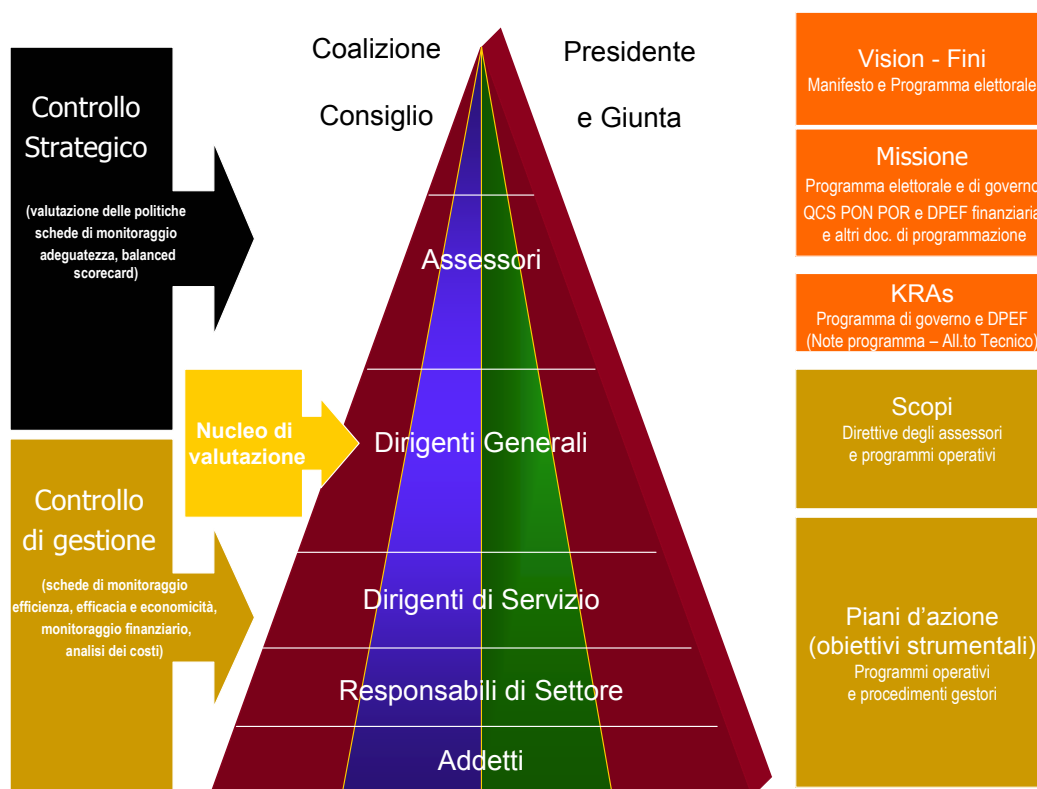
al livello di partecipazione individuato mediante rappresentazione della struttura organizzativa in forma di piramide.

In questa esposizione si considerano le funzioni definite dalla L.R. n. 31/98 negli artt. 9 e 10 alla luce delle novità introdotte dal D.Lgs. n. 286/99, seppure, come già rilevato, non ancora recepite nell'ordinamento regionale.

Identificare dette funzioni in corrispondenza di ciascuna fase del processo può fornire ulteriori spunti per una corretta implementazione del sistema dei controlli interni.

La Tavola indica le tre tipologie del "controllo" cui si riferisce la L.R. n. 31/98 ed il quadro normativo che assegna all'ufficio altre funzioni; inoltre indica gli organi ed i soggetti interessati, evidenziando una suddivisione in macro aree di analisi (l'area della *vision*, ovvero del *credo* ed i fini di lungo periodo; l'area della *mission*, l'area degli ambiti chiave di risultato; le due aree direzionali degli scopi e dei piani d'azione) entro le quali si specificano anche i documenti di riferimento più rilevanti.

Tavola 1 – Funzioni e aree di interesse del Controllo Interno e soggetti coinvolti



Ai documenti principali di pianificazione e programmazione, ovvero il Documento di Programmazione Economica e Finanziaria, il Bilancio annuale e pluriennale, la Legge Finanziaria e le leggi collegate, le Note di bilancio e l'Allegato Tecnico, occorre aggiungere il Quadro Comunitario di Sostegno, il Programma Operativo Regionale ed il Complemento di Programmazione, oltre ad altre norme e strumenti di pianificazione e programmazione che impongono altri vincoli alla programmazione di secondo livello tesa a conseguire scopi specifici.

Il *ciclo della governance*, nell'ambito del sistema di controllo manageriale, consente di inquadrare sia il processo comunemente denominato di pianificazione-programmazione-gestione al fine del conseguimento dei risultati, che i momenti di verifica consentiti dal sistema delle misurazioni, il controllo in senso stretto ed infine la valutazione delle *performance*. Il ciclo si conclude con l'assegnazione delle premialità. Dati i risultati conseguiti è possibile e corretto applicare la logica delle ricompense - grazie alla scelta di obiettivi adeguati, alla gestione delle risorse e all'analisi dei risultati conseguiti a breve ed a lungo termine - ed accordare agli attori della direzione (amministrativa/manageriale) il giusto riconoscimento per l'attività svolta.

L'iter completo del processo è dunque il seguente:

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

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

Il punto di partenza è la fase della pianificazione e progettazione. Nel caso specifico, il ciclo principale e cardine del modello è quello descritto dalla L.R. n. 31/98 che all'art. 9 prevede l'iniziativa da parte della Direzione politica che "... periodicamente e comunque entro 60 giorni dall'approvazione del bilancio ..." secondo le rispettive competenze attribuite dalla L.R. 1/77 provvede "a definire gli obiettivi ... indicando le scale di priorità".

Si tratta degli indirizzi politici determinati dall'Assessore Regionale che possono scaturire dalle proposte gestionali elaborate dal vertice amministrativo (il Direttore Generale) per essere, infine, recepite dall'organo di governo.

Infatti, con l'approvazione del D.P.E.F. ed in particolare con l'approvazione del Bilancio si concretizza il momento di esplicitazione dei fini ed in una certa misura degli scopi, in quanto la Direzione Politica traccia le linee di riferimento e le Direzioni Generali (management gestionale) propongono i Programmi Operativi che in larga misura definiscono le modalità di realizzazione degli obiettivi generali.

Da questo punto di vista il D.P.E.F. e tutti gli altri documenti di programmazione (Bilancio annuale e pluriennale, Legge finanziaria e leggi collegate, Note di bilancio e Allegato Tecnico) rappresentano il momento di sintesi di quel rapporto modulato tra soggetto politico e manager pubblico che "insieme" stringono un patto per il conseguimento di determinati risultati.

La pianificazione annuale delle attività da realizzare per cogliere gli obiettivi previsti si conclude, dunque, con la redazione delle Direttive da parte dei singoli Assessori competenti per materia che - concordandoli - indicano ai propri Direttori Generali priorità, obiettivi e risultati attesi.

Definiti gli indirizzi, il Direttore Generale procede alla redazione dei Programmi Operativi Annuali (P.O.A.), o meglio alla elaborazione di un insieme coerente di programmi su base annua ed alla loro assegnazione ai Direttori di Servizio (titolari delle Unità

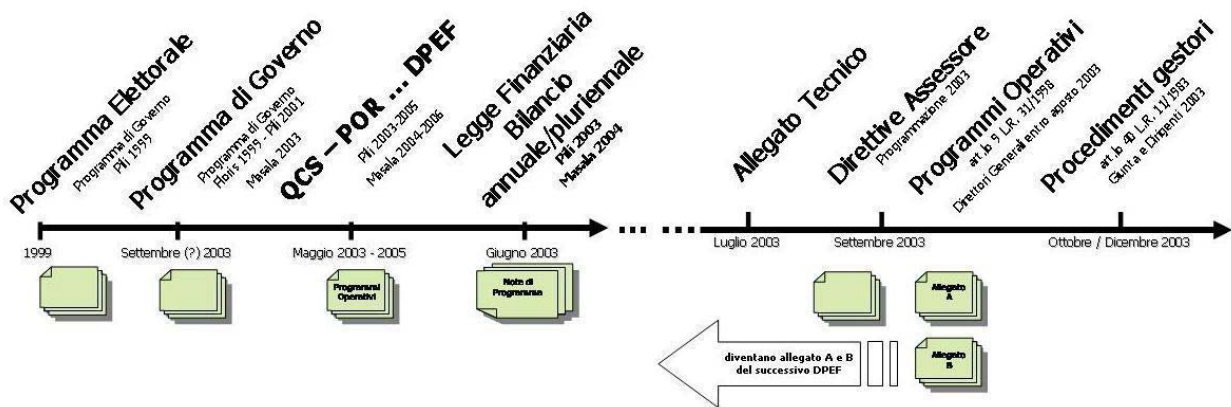
Previsionali di Base e dei diversi Centri di Responsabilità nei quali si articola l'amministrazione regionale).

La corretta programmazione delle attività da realizzare per cogliere gli obiettivi identificati dalle Direttive è rappresentata dalla redazione dei Programmi Operativi - altro elemento cardine del sistema di controllo - che precedono i procedimenti gestori affidati ai Dirigenti dei Servizi nei quali si articolano gli Assessorati della Regione.

In realtà, l'entità complessiva delle risorse è indicato nel D.P.E.F. e negli altri documenti di programmazione, mentre nella Legge finanziaria e nell'Allegato Tecnico si definisce l'ammontare dei budget per U.P.B. che consentono l'avvio dei singoli procedimenti gestori.

Secondo una sequenza cronologica, di successione degli atti e dei singoli documenti citati, si propone il seguente schema.

Tavola 2 – Ciclo della governance e corenza tra i documenti



Con l'attuazione dei procedimenti gestori ³ e la verifica periodica dello stato di attuazione dei P.O.A., il Direttore Generale interagisce con la propria dirigenza per il monitoraggio delle attività in essere e per l'individuazione di eventuali interventi correttivi, comunica alla direzione politica le modifiche che necessitano per il conseguimento degli obiettivi ed eventualmente "rinegozia" gli scopi perseguibili adeguandoli alla luce della nuova situazione.

Il Presidente, gli Assessori e la Giunta valutano periodicamente la corrispondenza degli obiettivi realizzati con quelli assegnati e adottano i provvedimenti di rispettiva competenza, adeguando, ove 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.

³ L.R. 11/83, Capo II.

L'operato corale dei Direttori Generali consente, quindi, la valutazione da parte della Giunta, della corrispondenza tra obiettivi e risultati conseguiti dalla classe dirigente apicale e l'utilizzo di un insieme di indici/indicatori, condiviso con la direzione politica da un lato e la direzione gestionale/amministrativa dall'altro, consentirà di supportare le scelte di lungo periodo e di dare ausilio alle direzioni generali per l'assegnazione dei premi alla dirigenza non apicale.

La tavola che segue sintetizza l'intero ciclo ed in più fornisce un quadro d'insieme del ciclo del governo includendo non solo la fase della assegnazione delle premialità alla dirigenza – compreso il cosiddetto “giudizio di adeguatezza”⁴ che l'Ufficio del Controllo Interno di Gestione “dovrebbe fornire sull'operato dei dirigenti” - ma anche il momento in cui si esplicita il “rendere conto” della attività svolta. Quest'ultima fase si sostanzia di tre momenti differenti: il Rendiconto Generale predisposto dalla Presidenza della Giunta attraverso la Ragioneria Regionale e l'assessorato Enti Locali, la redazione del Rapporto di Gestione che arricchisce l'informazione sotto il profilo gestionale ed espone le risultanze dei controlli interni ed il Giudizio di parificazione rilasciato dalla Corte dei Conti che tuttora si basa per lo più su analisi di tipo finanziario.

Tavola 3 – Sequenzialità degli atti del Ciclo di Governo

	Documento	Entità proponente	Riferimenti legislativi
1	Programma elettorale	Coalizione	
2	Programma di Governo	Governatore	
3	D.P.E.F.	Giunta / C.R.P./ Programmazione	L.R. 11/83 Art. 1 bis
4	Legge finanziaria – Bilancio	Giunta / C.R.P./ Programmazione	L.R. 11/83 Art. 10
5	Note di programma	Assessorato Programmazione	L.R. 11/83 Art. 3 bis
6	Allegato Tecnico	Assessorato Programmazione	L.R. 11/83 Art. 10
7	Proposte gestionali	Direttore Generale	L.R.31/98 Art. 9
8	Indirizzi	Assessore	L.R.31/98 Art. 9
9	Programmi Operativi Annuali (P.O.A.)	Direttore Generale	L.R.31/98 Art. 9
10	Affidamento P.O.A. ai Dirigenti	Direttore Generale	L.R.31/98 Art. 9
11	Procedimenti gestori	Direttore Generale	L.R. 11/83 Art. 40,...
12	Verifica periodica stato di attuazione P.O.A.	Direttore Generale	L.R.31/98 Art. 9
13	Interventi correttivi	Direttore Generale/Servizio	L.R.31/98 Art. 9
14	Comunicazioni Assessore	Direttore Generale	L.R.31/98 Art. 9
15	Valutazione corrispondenza obiettivi / risultati	Giunta	L.R.31/98 Art. 9
16	Giudizio di adeguatezza	Controllo Interno di Gestione	C.C.R.L. Art. 43
17	Rendiconto Generale	Ragioneria / Enti Locali	L.R. 11/83 Art. 63
18	Rapporto di gestione	Controllo Interno di Gestione	L.R.31/98 Art. 10
19	Relazione sul Rendiconto Generale	Corte dei Conti	L. 20/94 Art. 3, c. 6

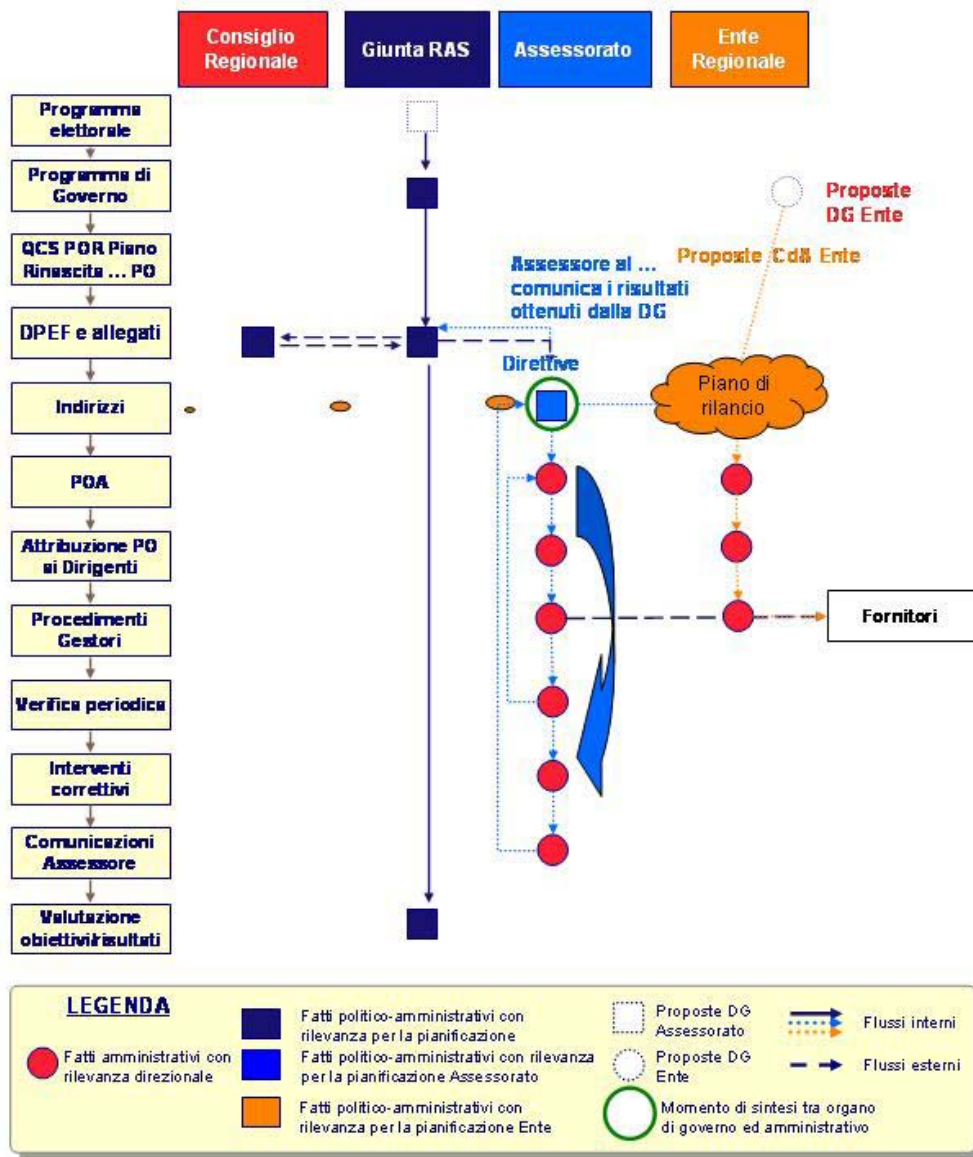
Lo schema sopra riportato rappresenta le fasi del processo in modo sequenziale. Nel diagramma di flusso successivo si considera, invece, il ciclo di governo con riferimento ad

⁴ Si legga l'Art. 43 del CCRL.

un singolo assessorato in un'ottica dinamica, mettendo in evidenza le relazioni logiche tra le entità che vi partecipano.

Per descrivere il “ciclo del governo” dal punto di vista di uno degli assessorati in cui si articola l'amministrazione regionale e quindi focalizzare l'attenzione più sulla relazione tra organi e soggetti coinvolti e tipologia di atti che sulla mera sequenzialità degli stessi, si propone il seguente schema che sintetizza le interazioni di un ipotetico assessorato con l'ente regionale.

Tavola 4 – Il Ciclo di Governo e gli attori



1.3 Il sistema di controllo interno della Regione Sardegna

La Regione Sardegna, accogliendo la necessità di adeguare il proprio sistema dei controlli, ha istituito l'Ufficio del Controllo Interno di Gestione individuando le principali finalità e le attività nell'art. 10 della L.R. n. 31/98.

Tuttavia, la normativa regionale in vigore recependo con forte ritardo le indicazioni nazionali si riconduce alle linee ed ai principi del D.Lgs. n. 29/93, piuttosto che a quelle del successivo D.Lgs. n. 286/99 (attraverso il quale sono state meglio definite alcune funzioni e corrette alcune significative criticità riscontrate in ambito operativo)⁵.

A livello statale (ma ciò vale anche per le regioni a statuto ordinario) 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 con il D.Lgs. n. 286/99 articola opportunamente il controllo interno (contrapposto al controllo esterno) in quattro figure di specie, ciascuna con diversi oggetti, parametri, misure ed attribuite alla competenza di strutture differenti. Allo stesso tempo, essa 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.

Attraverso il D.Lgs. n. 286/99 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. 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 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, organizzazione, gestione, controllo e valutazione.

Ciò nonostante, è possibile rilevare che la normativa in vigore a livello regionale risulta, per certi versi, compatibile con i principi generali del suddetto D.Lgs. n. 286/99, consentendo l'attivazione di importanti funzioni.

⁵ Una completa esposizione della riforma dei controlli interni prevista dal D.Lgs. n. 286/99, opportunamente articolata per funzioni ed arricchita di confronti tra le diverse realtà della Pubblica Amministrazione, è riportata in AA.VV., *Il sistema dei controlli interni*, Giuffrè, 2002.

Le funzioni del controllo interno di gestione

Il controllo interno di gestione è un processo secondo il quale gli organi di governo, in senso lato, 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), anche in vista dell'utilizzo delle informazioni per rilanciare il ciclo di funzionamento.

Tra le caratteristiche della funzione di controllo interno si evidenziano in particolar modo:

- la *strumentalità* che esso svolge rispetto al ciclo di governo (i controlli interni sono utili se impiegati per supportare i processi decisionali in funzione degli obiettivi predeterminati);
- la *trasversalità* dei processi (i controlli interni interessano tutta l'amministrazione regionale, costituendo un significativo raccordo tra le funzioni "operative" e quelle "amministrative").

Le attività dell'Ufficio sono strettamente integrate fra loro, ma scomponibili nelle seguenti funzioni:

- a) supporto al controllo strategico;
- b) controllo di gestione;
- c) supporto alla valutazione dei dirigenti.

a) Supporto al controllo strategico

L'Ufficio ha il compito di svolgere attività di produzione di informazioni inerenti il controllo strategico al fine di fornire elementi conoscitivi per la valutazione strategica che, in assenza di un Nucleo di Valutazione, verrà svolta dagli organi politici competenti attingendo ai dati disponibili presso le diverse strutture interessate.

Tale attività consiste nell'analisi (preventiva e successiva) della congruenza e di eventuali scostamenti tra le finalità delle norme, gli obiettivi operativi prescelti e le scelte effettuate. In altre parole, s'intende verificare l'effettiva 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*.

Nell'ambito della funzione in esame, occorre considerare che oggi la Regione, nello svolgimento delle proprie funzioni di coordinamento, partecipa al ciclo di rilevazione e soddisfacimento dei bisogni pubblici trasferendo ingenti risorse ad entità esterne (ad esempio Enti Locali, Aziende USL, Enti Regionali) che le impiegano in modo indiretto. Similmente a quanto avviene per le spese sostenute direttamente dalla Regione, l'utilizzo delle risorse finanziarie secondo tale modalità dovrà essere monitorato con sistemi di rendicontazione che utilizzano indici ed indicatori di risultato.

Infine, si richiede agli organi di indirizzo di attivare esplorazioni finalizzate a rilevare bisogni e 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 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;
- verificare, 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 azioni finalizzate ad orientare le risorse per assicurare recuperi di efficienza e miglioramenti di efficacia interna ed esterna.

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/responsabilità*.

c) Supporto alla valutazione dei dirigenti

Quale ultimo anello della catena, nel modello adottato si prevede la determinazione del 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.

Sono in corso di definizione a cura dell'Assessorato competente l'oggetto, il contenuto ed il procedimento di valutazione da impiegare nel processo di valutazione delle prestazioni dirigenziali secondo gli indirizzi approvati con Deliberazione della Giunta Regionale n. 22/19 del 21/7/03.

Tali criteri non potranno prescindere dal considerare i risultati conseguiti sotto l'aspetto funzionale, e cioè dei risultati conseguiti in rapporto a obiettivi definiti, risorse stanziate ed impiegate, ma anche sotto quello dei risultati organizzativi.

Secondo le linee guida definite, la valutazione del Direttore Generale è riconducibile alle competenze degli organi politici, mentre la valutazione degli altri dirigenti compete a ciascun Direttore Generale.

Concludendo l'analisi delle funzioni, si rileva che non competono all'Ufficio i controlli interni riconducibili alla verifica di regolarità amministrativa contabile i quali, ai sensi dell'art.27 della L.R. 31/98 sono attribuiti all'Ufficio Ispettivo.

1.4 L'implementazione del controllo interno di gestione nella Regione Sardegna

L'Ufficio del Controllo Interno di Gestione istituito a norma degli artt.10 e 11 della L.R. n. 31/98 è stato attivato nell'ottobre del 2002. Secondo linee di comportamento già collaudate in altre realtà, per l'attivazione di tali importanti funzioni i dirigenti e i funzionari dell'Ufficio sono stati selezionati attingendo dall'esterno, cioè considerando professionalità già formate in tale ambito in altre realtà pubbliche e private.

Il nucleo centrale dell'Ufficio è stato integrato nel maggio del 2003 con l'ingresso di ulteriori professionalità in modo tale da poter disporre di *controller* a cui affidare il ruolo di referente per il Controllo interno presso ciascuna Direzione Generale.

Alla direzione dell'Ufficio è preposta una commissione di tre esperti, di cui soltanto due nominati allo stato attuale.

Appare chiaro che in fase di definizione del sistema dei controlli si è avvertita la necessità di costituire un Ufficio slegato da modalità di funzionamento "burocratiche", in grado di rispondere all'esigenza di disporre di informazioni tempestive ed appropriate da parte dei soggetti preposti ad assumere decisioni per operare secondo logiche di controllo budgetario, in un certo senso più vicine a quelle del mondo privatistico, piuttosto che a quelle del settore pubblico.

La scelta operata dagli organi politici regionali, di attuare un "controllo interno di gestione" a supporto dei massimi organi decisori segna un momento decisivo poiché è l'inizio di un processo di cambiamento. Con riferimento ai tempi di attuazione, ciò comporta, però, la necessità di assimilare un certo tipo di cultura manageriale di derivazione privatistica a tutti i livelli dell'amministrazione regionale descritti in precedenza.

Pertanto, l'implementazione del sistema dovrà procedere ispirandosi a criteri di gradualità in modo da consentire alle strutture interessate di recepire le innovazioni gestionali, organizzative e tecnologiche.

Tra le attività svolte ad oggi dall'Ufficio sono innanzitutto ricomprese le **attività di esame del contesto** quali:

- l'analisi delle esperienze sviluppate dalle altre regioni e le tendenze evolutive alla luce delle indicazioni del Dipartimento della Funzione Pubblica, attraverso visite mirate ed indagini sul campo presso unità operative delle Amministrazioni caratterizzate dalla cosiddetta "migliore prassi";

- lo studio della struttura organizzativa regionale e dei processi di attività significative al fine di mettere in luce vincoli ed opportunità per la definizione di un modello coerente con i fini prescelti;
- l'analisi dei flussi informativi ed informatici, con evidenziazione di criticità, in relazione alla mancanza sia di un sistema unico integrato per la gestione dei dati contabili, sia del sistema di rilevazione delle attività per la misurazione delle performance.

Con riferimento alle funzioni previste dalla norma, sono stati compiuti i primi fondamentali passi per giungere alla piena operatività attraverso **attività di definizione degli elementi progettuali ed organizzativi**, quali:

- la definizione di un modello per il controllo interno di gestione alla cui stesura ha collaborato il Dipartimento di Ricerche Aziendali della Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Cagliari;
- la formalizzazione del Progetto di realizzazione del Controllo Interno di Gestione della Regione Autonoma Sardegna (delibera di Giunta n.22/18 del 21 luglio 2003) in cui si evidenziano le linee guida per lo svolgimento delle attività;
- la condivisione dei criteri da impiegare nel sistema incentivante che scaturirà nella valutazione dei dirigenti;
- la realizzazione di una struttura organizzativa finalizzata al controllo articolata presso le direzioni, con l'attivazione di unità che si specializzano per settore d'attività a cui spetta il compito, tra l'altro, di raccordare le attività direzionali con l'Ufficio e di diffondere la cultura del controllo.

Nel contempo, si è proceduto all'**attivazione di modalità operative** quali:

- la sperimentazione del modello presso l'Assessorato del Turismo Artigianato e Commercio, esposta in dettaglio nel successivo **capitolo terzo**;
- la richiesta di attivazione delle modalità di programmazione mediante "Programmi Operativi" che costituiscono il punto di partenza per il corretto funzionamento del ciclo di programmazione e controllo (art.9, 1° e 2° Co., L.R. 31/98) in vista della verifica periodica dello stato di attuazione dei programmi assegnati ai Direttori di servizio (art. 9, 3° Co.);
- la predisposizione del piano dei conti per la rilevazione delle operazioni sotto il profilo economico;
- lo sviluppo di procedure informatiche per la determinazione del costo lavoro per centro di responsabilità, quale primo passo per il monitoraggio dei costi di funzionamento, in attesa di sistemi informativi dedicati;
- lo sviluppo di procedure informatiche per il monitoraggio finanziario;
- la verifica di compatibilità degli oneri finanziari derivanti dalla contrattazione integrativa rispetto ai vincoli di bilancio;
- la redazione del Rapporto di Gestione per l'esercizio 2003.

La diffusione della “cultura del controllo” a tutti i livelli, consentirà alle Direzioni di dare avvio al processo di programmazione operativa (art.9, 1° e 2° Co. della L.R. n.31/98) in vista della verifica periodica dello stato di attuazione dei programmi assegnati ai Direttori di servizio (art.9, 3° Co.), ciò dovrebbe consentire all’Ufficio di svolgere la funzione di monitoraggio dello stato di attuazione degli obiettivi programmati a beneficio degli organi politici e direzionali (art. 10, 3° Co. lett.c).

Purtroppo, per l’anno 2003, a causa della tardiva approvazione del bilancio (L.R. n.3 del 29 Aprile 2003) al termine dell’esercizio provvisorio, sono slittati anche i termini (sessanta giorni dall’approvazione del bilancio) per la presentazione di obiettivi e Programmi Operativi da attuare da parte delle singole direzioni, dando luogo così a dei Programmi Operativi Annuali di efficacia pressoché semestrale.

Come spesso accade in fase d’impianto, il contesto nel quale si opera, soffre della mancanza di esperienza nella gestione per obiettivi nell’ottica del controllo budgetario e ciò comporta la necessità di programmare le attività di impianto del sistema con una certa progressività ed elasticità. In questo senso, è buona norma attivare processi di controllo in modo graduale, svolgendo analisi particolareggiate in singole strutture nell’ottica della sperimentazione e diffusione successiva a tutta l’amministrazione regionale⁶.

Al fine di esporre le risultanze del lavoro fin qui svolto nell’ambito dell’implementazione del controllo interno di gestione, si affrontano ora le seguenti tematiche:

- il “Progetto dell’Ufficio”;
- l’organizzazione delle attività;
- il sistema informativo per la misurazione delle *performance*;
- il sistema informativo per la misurazione delle risorse;
- l’applicazione sperimentale del modello di controllo interno;
- la pianificazione delle attività.

Il Progetto dell’Ufficio

Nel Progetto per il Controllo Interno di Gestione approvato con delibera di G.R. n. 22/18 del 21/07/2003 sono state definite linee guida e metodologie che consentiranno di dare piena attuazione al nuovo sistema dei controlli interni, considerando gli attuali indirizzi di legge, le tendenze evolutive in campo nazionale ed internazionale e le esperienze maturate da altre pubbliche amministrazioni similari.

Il progetto è ispirato a criteri di implementazione graduale secondo la cosiddetta logica dell’architettura a tendere, per far sì che i sistemi si sviluppino in una cornice definita all’interno di un certo arco temporale necessario e sufficiente a consentire il recepimento delle nuove tecnologie e metodologie di lavoro da parte dell’organizzazione.

Le principali difficoltà incontrate nella definizione del progetto sono riferibili alla rilevante complessità dell’attività della Regione nel suo complesso ed alla notevole specializzazione per funzioni delle specifiche strutture che la compongono. Tale

⁶ Per un’ampia esposizione circa gli obiettivi, le metodologie ed i risultati ad oggi raggiunti attraverso il progetto di sperimentazione avente ad oggetto l’Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio, si fa rinvio al terzo capitolo.

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.

Nell'ambito del sistema di controllo interno, la qualità che caratterizza la tipologia delle informazioni prodotte dipende, in larga misura, dai dati disponibili sia sotto il profilo delle *misurazioni di performance*, sia delle *misurazioni contabili*.

a) Sotto il profilo delle *misurazioni di performance*, si individua la necessità di implementare sistemi informativi per rilevare quantitativamente le attività ed i risultati connessi, secondo tecniche che oggi si introducono in tutte le Pubbliche Amministrazioni per consentire lo svolgimento di analisi d'efficacia. L'uso di indici ed indicatori è strumento necessario al fine di definire in modo misurabile gli obiettivi gestionali, in vista del confronto tra risultati previsti e risultati conseguiti.

Il sistema informativo per la misurazione del grado di raggiungimento degli obiettivi presenta elementi di complessità ed investe sia l'area del controllo strategico, sia quella del controllo di gestione, in base alla tipologia di obiettivi che si intende misurare.

Se gli obiettivi sono a breve scadenza la misurazione della performance sarà limitata all'analisi dell'*output*, ovvero all'analisi dei provvedimenti concretamente adottati, si consideri a titolo d'esempio: la predisposizione di piani, il rilascio di autorizzazioni, gli incentivi alle imprese, etc.. La predisposizione di apposite schede compilate dai responsabili delle diverse attività con l'indicazione di obiettivi misurabili, tempi, priorità e standard possono consentire di misurare lo stato di avanzamento delle attività.

Un maggiore approfondimento si ha con l'analisi di obiettivi intermedi di diretta conseguenza degli output, gli *outcome*, ovvero i risultati concretamente sperimentati dai destinatari. L'*outcome* è misurato con indicatori relativi alla domanda. Nel caso, per esempio, degli incentivi alle imprese, un indicatore può essere individuato nel rapporto percentuale tra le imprese interessate dagli interventi ed il totale delle imprese nel territorio di riferimento. Per questo tipo di analisi si ricorre a statistiche esterne oppure ad indagini ad hoc (*customer satisfaction*).

Un'ulteriore analisi è rappresentata dalle misurazioni d'impatto svolte per misurare gli obiettivi finali, per verificare cioè se il problema rilevato alla base delle azioni intraprese è stato risolto. Gli indicatori di impatto, pur essendo in qualche caso proposti a livello di obiettivo specifico, sono solitamente legati a obiettivi strategici di lungo periodo. La misurazione è molto complessa perché occorre isolare le influenze esterne rispetto agli effetti determinati dagli interventi realizzati. Rimanendo sempre nell'esempio degli incentivi, se l'obiettivo finale è stimolare l'attività produttiva delle imprese, la misurazione dell'impatto consiste nel verificare se le imprese hanno realmente aumentato la quantità di beni o servizi prodotti e se questo aumento è effettivamente imputabile agli incentivi piuttosto che ad altri fattori, come per esempio a fenomeni congiunturali. Si deve verificare, inoltre, se quella politica specifica degli incentivi sia in linea con l'obiettivo più generale dato da un particolare modello locale di sviluppo. Tipici strumenti utilizzati per le analisi d'impatto sono le analisi econometriche e le analisi *shift share*.

I tre livelli di analisi brevemente descritti presentano un grado di complessità via via crescente e rappresentano il passaggio dal controllo direzionale a quello strategico.

Uno strumento che collega questi due tipi di controlli e consente di tradurre gli obiettivi strategici in obiettivi tangibili e misurabili è la *Balanced Scorecard*. Essa nasce come sistema di controllo manageriale nelle imprese private ma, con opportuni cambiamenti, ha trovato applicazione anche nelle pubbliche amministrazioni. Il sistema di indicatori individuabile nella *Balanced Scorecard* può essere definito come una sorta di cruscotto che tiene sotto controllo i seguenti aspetti:

- stabilità finanziaria;
- utenti e *stakeholder*;
- apprendimento e crescita;
- processi interni.

Il cruscotto contiene un mix di indicatori specifici che misurano i quattro aspetti in funzione degli obiettivi strategici da raggiungere. Le relazioni di causa-effetto tra i vari indicatori del *Balanced Scorecard* permettono all'organizzazione regionale il *processo di apprendimento strategico*.

b) La mancanza di strumenti per le *misurazioni contabili* è particolarmente sentita in considerazione del fatto che essendo il sistema in uso finalizzato al controllo autorizzatorio, non appare in grado di sostenere la produzione di *informazioni economiche (costi)* idonee a supportare analisi di efficienza ed economicità.

In tale ambito, l'Ufficio evidenzia peculiari esigenze informative riconducibili, principalmente, ai seguenti aspetti:

- disporre di informazioni economiche e finanziarie sulla gestione, sia a preventivo e sia a consuntivo, al fine di poter svolgere analisi di efficienza economica e di economicità nel ciclo di definizione di obiettivi-risorse-responsabilità;
- specializzare ulteriormente le analisi di spesa per consentire la determinazione dei costi sotto il duplice aspetto della “natura” e della “destinazione” dei fattori produttivi impiegati nei processi produttivi in senso lato, fornendo una diversa chiave di lettura delle informazioni derivanti dal sistema contabile in uso, tipicamente orientate ai processi di carattere autorizzatorio della spesa;
- disporre di informazioni in cui trova concreta applicazione il criterio di competenza economica d'imputazione dei costi, nell'ottica di quantificare il valore delle risorse consumate nei processi in un dato periodo temporale;
- articolare le informazioni economiche riferite all'intera amministrazione regionale per Assessorato/Direzione Generale, per Centro di Responsabilità, per Centro di costo e ove possibile, per missione e per funzione obiettivo;
- disporre di informazioni economiche tempestive (annuali ed infrannuali) attraverso tecniche contabili mirate a determinare in modo corretto eventuali elementi mancanti o di difficile determinazione, in considerazione delle novità introdotte dal sistema di misurazione in esame;
- consentire 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.

Il raggiungimento degli scopi evidenziati nei punti precedenti implica, quale condizione minimale, la realizzazione concreta di un sistema di rilevazione delle operazioni gestionali, denominato Contabilità economica analitica, che rilevi le operazioni almeno sotto il duplice aspetto della natura/origine del fattore produttivo impiegato e della sua destinazione.

A regime, si auspica l'adozione di un sistema contabile integrato non più limitato alla sola contabilità finanziaria, ma che comprenda anche la programmazione del bilancio, la contabilità economico patrimoniale⁷ e le funzioni connesse (gestioni ordini, magazzino, investimenti, etc.), in linea con le nuove scelte fatte da altre regioni e province autonome.

L'organizzazione delle attività

Nel sistema di controllo adottato, 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-metodologico specifico alle attività decisionali.

La struttura organizzativa del sistema in esame è detta a "matrice". Infatti, per consentire un collegamento di tipo continuo con le diverse Direzioni Generali, ciascuna di essa dispone di un *referente* esperto nella materia del Controllo interno di Gestione (*controller*) 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 di controllo che si svolgono con riferimento a 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.

Per una completa esposizione degli aspetti organizzativi del sistema di controllo nelle direzioni, si fa rinvio al *terzo capitolo* relativo alla sperimentazione presso l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio.

Il sistema informativo per la misurazione delle performance

Prima di affrontare operativamente il procedimento definito e tuttora in corso d'adozione, si ritiene utile svolgere alcune considerazioni metodologiche.

Secondo alcuni studi le organizzazioni che usano sistemi di misurazione delle *performance* riescono meglio a influenzare positivamente la gestione e stimolare l'organizzazione verso il perseguimento degli indirizzi fissati dal decisore politico. Per

⁷ La scelta di adottare la Contabilità economico patrimoniale si riconduce a quanto disposto dall'Art.2, L.R. n. 3 del 29/04/03. Al proposito si veda il paragrafo relativo al sistema informativo per la misurazione delle risorse.

acquisire questo vantaggio, è necessario che le organizzazioni implementino un efficace sistema di misurazione delle *performance* basato sull'utilizzo di apposite *schede*.

Le schede possono essere più o meno articolate e devono necessariamente contenere i seguenti elementi:

- obiettivi specifici misurabili con tempi di realizzazione e risultati ben definiti;
- indicatori misurabili, confrontabili, comprensibili e coerenti con gli obiettivi specifici;
- risorse impiegate per il raggiungimento degli obiettivi;
- motivazione del parziale o totale mancato raggiungimento dell'obiettivo;
- il responsabile dell'obiettivo.

Di seguito, si riporta una proposta del modello di scheda concretamente utilizzabile.

Tavola 5 - Scheda per la misurazione delle performance

A) Obiettivo Generale		Livello di struttura	
B) Obiettivo Operativo mantenimento <input type="checkbox"/> miglioramento <input type="checkbox"/>		Livello di priorità Alto <input type="checkbox"/> Medio <input type="checkbox"/> Basso <input type="checkbox"/>	
Data prevista per il conseguimento:	Risultato:		
Indicatori soggettivi <input type="checkbox"/> oggettivi <input type="checkbox"/>	Standard		
Ufficio/Funzione		Responsabile	
Altri enti e/o partner coinvolti (interni o esterni)			
Data di inizio prevista			
Descrizione attività (del processo)			
Risorse finanziarie necessarie o previste			
Verifica indicatori		Data verifica	
Motivazione del parziale o totale mancato raggiungimento degli obiettivi			
Risultati intermedi e finali attesi			
Descrizione attività (del processo)		Inizio	Fine

Le schede possono essere arricchite per consentire l'impiego relativamente ad obiettivi di lungo periodo e per quelli più complessi, scomponendo le azioni strumentali attraverso diagrammi di *Gannt*. Per misurare gli obiettivi specifici è necessario definire in modo univoco i risultati da conseguire e i tempi di realizzazione. Essi devono essere coerenti con gli obiettivi generali fissati a livello di pianificazione⁸ e, inoltre, deve essere rispettata la priorità degli obiettivi strategici.

L'elemento centrale del sistema di misurazione è costituito dall'insieme di indicatori utilizzati. Nella pratica non esistono indicatori validi per qualsiasi organizzazione pubblica, non è possibile calarli dall'alto in maniera dogmatica, ma, devono essere concordati tra i diversi livelli gerarchici della struttura. In particolare tra organo politico e Direttore Generale, tra quest'ultimo e i direttori di servizio e così via.

Nella costruzione degli indicatori è necessario seguire determinati criteri generali che servono a guidare una corretta impostazione metodologica tenendo conto dei soggetti a cui si riferiscono. A chi può essere utile l'indicatore? al politico, al dirigente, al cittadino o a un controllore esterno. L'indicatore serve per rendicontare (*accountability*) o per tenere sotto controllo la gestione di una direzione di un servizio o di un settore? E' evidente che bisogna calibrare le misurazioni in funzione delle diverse esigenze informative⁹. Il politico, per esempio, può essere interessato non solo al controllo della gestione amministrativa, ma anche alla valutazione delle scelte politiche adottate e all'analisi dei risultati per il successivo ciclo di programmazione¹⁰. A differenza del controllo sulle politiche nel controllo di gestione, gli strumenti di misurazione servono a stimolare e incentivare le persone affinché raggiungano lo scopo prefissato.

Un'importante caratteristica da tener presente nella costruzione degli indicatori è la stretta correlazione che deve esserci tra indicatore e obiettivo prefissato. L'individuazione dell'indicatore non è immediata ma è il risultato di una sperimentazione che, adattando le caratteristiche dell'indicatore medesimo a quelle dell'obiettivo, si approssima alla *performance* programmata.

Per quanto il processo possa essere complesso e lungo non si avrà mai un indicatore perfetto, perché nessun indicatore è immune da "effetti distorsivi". Per quanto possa essere aderente all'obiettivo specifico, l'indicatore è pur sempre solo una delle possibili misurazioni della *performance* programmata e non la *performance* stessa. Il soggetto che deve raggiungere l'obiettivo può essere abile nel rispettare gli indicatori prefissati ma

⁸ Per una esemplificazione di come fissare gli obiettivi si veda R.Mussari (a cura di), Manuale operativo per il controllo di gestione. Analisi e strumenti per l'innovazione, Dipartimento della Funzione Pubblica, Ufficio per l'innovazione delle pubbliche amministrazioni, pagg 143-145.

⁹ Per un maggiore approfondimento di queste tematiche si veda A.Martini, M.Sisti, "Indicatori o analisi di performance? Implicazioni dell'esperienza statunitense di performance measurement", Rivista trimestrale di Scienza dell'Amministrazione, n. 1, 2002.

¹⁰ A.Martini, G.Cais, "Controllo (di gestione) e valutazione (delle politiche): un (ennesimo ma non ultimo) tentativo di sistemazione concettuale", M.Palombo, Valutazione 2000 – Esperienze e riflessioni, Milano, Franco Angeli, 2000.

complessivamente la *performance* può essere scadente se si è trascurato di misurare uno degli aspetti rilevanti dell'obiettivo prefissato¹¹.

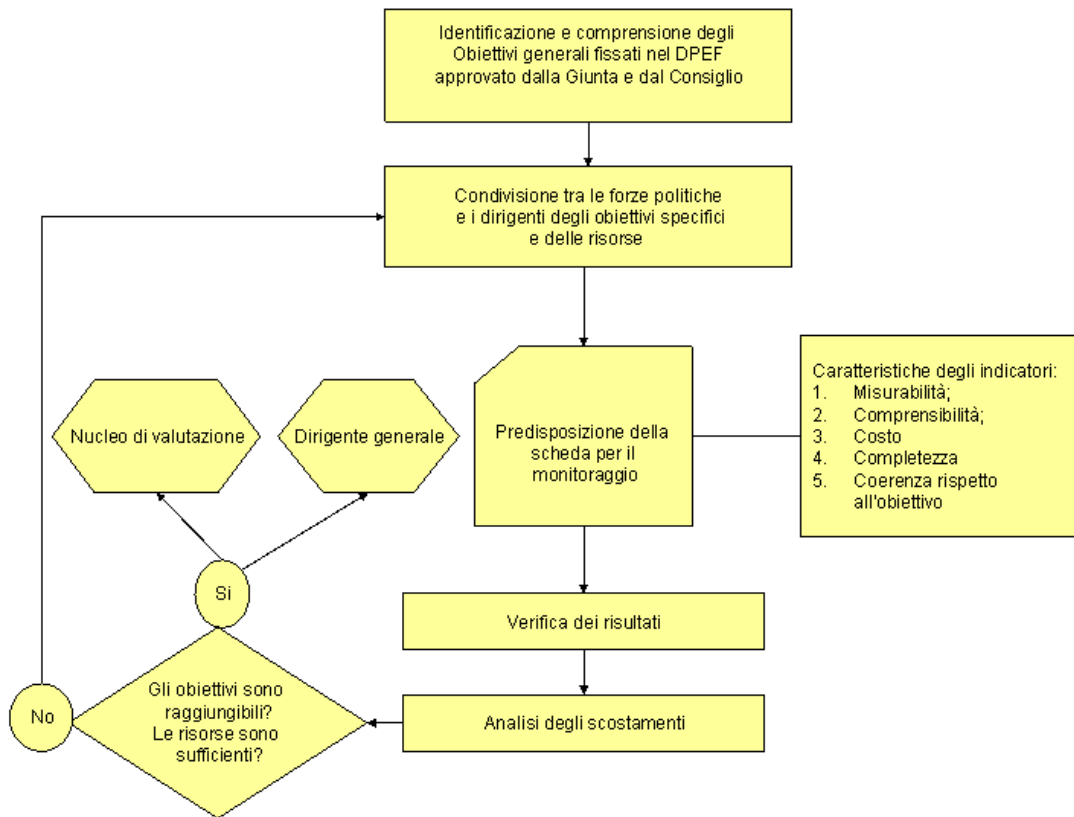
La numerosità degli indicatori utilizzati nel controllo di gestione implica notevoli costi di rilevazione ed elaborazione i quali, a seconda dei casi, per esempio in ambito di indagini statistiche ad hoc, possono risultare eccessivi rispetto alle utilità effettivamente prodotte.

Gli indicatori devono essere comprensibili a tutti i dipendenti della struttura, a prescindere dal livello culturale, devono essere di lettura immediata, in modo da poter tenere sotto controllo la gestione senza problemi di decodificazione e interpretazione. Un'altra qualità che deve possedere l'indicatore è la confrontabilità con dei valori standard che consente di effettuare il *benchmarking*. Molto spesso i valori standard sono rappresentati dagli obiettivi programmati. Esistono però diversi standard a cui corrispondono altrettante tipologie di *benchmarking*. Può essere utile fare confronti con la *performance* passata della stessa organizzazione, con organizzazioni simili nel passato e nel presente, o con organizzazioni del settore privato che producono lo stesso tipo di prestazioni. E' bene precisare che bisogna essere molto cauti con i raffronti con le altre organizzazioni perché solo apparentemente possono presentare analogie con quelle oggetto di analisi, anche se possono risultare utili se l'obiettivo della misurazione è il miglioramento della *performance* con riferimento agli indicatori strategici dell'organizzazione. In questo caso gli standard rappresentano obiettivi di lungo periodo, e possono essere utili per stimolare l'organizzazione verso la *performance* desiderata.

¹¹ Se si vuole misurare la *performance* di un'attività formativa, si può per esempio utilizzare come indicatore numero di partecipanti al corso di formazione X che hanno trovato occupazione dopo un anno. Apparentemente, potrebbe essere un buon indicatore dei risultati dell'attività formativa, ma in realtà presenta un effetto distorsivo perché non tiene conto della diversa dislocazione territoriale della disoccupazione. Per riportare l'esempio alla realtà regionale sarda un corso di formazione ottimo, tenuto in un'area ad alto tasso di disoccupazione, come nel Sulcis – Iglesiente, non verrebbe valutato adeguatamente in base all'indicatore fissato.

Di seguito, si riporta lo schema tipico del sistema di misurazione.

Tavola 6 - Il processo di misurazione della performance



Seguendo lo schema riportato, una volta predisposta la scheda per il monitoraggio si procede alla verifica dei risultati¹² e successivamente all'analisi degli scostamenti tra il risultato programmato e il risultato della verifica, analizzando le motivazioni che hanno impedito il raggiungimento dell'obiettivo. In questa fase si valuta l'adeguatezza¹³ delle risorse impiegate rispetto agli obiettivi. E' necessario riprogrammare tutte quelle attività in cui le risorse risultano sproporzionate rispetto agli obiettivi. Tutti gli altri scostamenti non giustificabili da un'erronea programmazione sono trasmessi, con le allegate osservazioni e analisi ai dirigenti, per la valutazione dei propri collaboratori e al nucleo di valutazione, oppure ad altro organo preposto. Il sistema di valutazione, come già rilevato, serve, soprattutto, per stimolare e orientare i soggetti appartenenti all'organizzazione verso obiettivi

¹² E' preferibile effettuare almeno due o tre verifiche l'anno con le seguenti cadenze: giugno, settembre e dicembre oppure giugno e dicembre.

¹³ Il termine adeguatezza è stato introdotto dal legislatore con il D.Lgs. n. 286/99 e risulta essere uno dei principi generali del controllo interno. L'art. 1, Co. 1°, lettera d, in questo senso considera tale principio prescrivendo la necessità di "valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, programmi ed altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti.

prefissati. E' pertanto necessario che l'attività di misurazione della *performance* sia legata all'attività di valutazione nel sistema degli incentivi.

Il sistema informativo per la misurazione delle risorse

Come già evidenziato, il sistema contabile in uso basato sulla contabilità finanziaria, non si presta a fornire informazioni idonee a supportare il sistema dei controlli che si intende attuare sulla base delle indicazioni normative (artt. 9 e 10, L.R. n. 31/98) e della prassi aziendalistica in genere.

Nella sostanza, è stata riscontrata una discordanza tra l'**obiettivo**, con cui si prevede lo svolgimento di attività di controllo mediante analisi economiche per la misurazione delle risorse impiegate nell'espletamento dei servizi (efficienza economica), secondo finalità già descritte nelle pagine precedenti, e gli **strumenti** contabili disponibili, costituiti dal sistema della contabilità finanziaria, il quale per sua natura non è in grado di alimentare processi di analisi economica.

Infatti, come è noto, il ruolo del sistema della contabilità finanziaria, nel più generale contesto del sistema informativo aziendale, è di tipo "autorizzatorio", nel senso che mira a consentire utilizzi di risorse finanziarie predeterminate (non consumi di risorse) ai responsabili dei centri di spesa.

In questa sede, non appare opportuno approfondire ulteriormente le differenze in termini di finalità e caratteristiche tra il sistema di contabilità finanziaria (contabilità pubblica) e la contabilità economica (in senso lato, contabilità di tipo privatistico), ma a titolo di esempio, si segnala che:

- il centro di spesa non sempre coincide con il centro utilizzatore delle risorse (esempio il costo del personale dell'intera amministrazione regionale fa capo ad un unico centro di spesa, oppure l'acquisto di beni di consumo è concentrato in capo ad un ufficio acquisti);
- il criterio di competenza in base al quale si imputano le "spese" è duplice (impegno e pagamento), ma in ogni caso diverge dal criterio economico che mira ad individuare il momento di imputazione delle risorse ai centri utilizzatori (costo d'acquisizione o consumo);
- non esiste un sistema contabile finalizzato alla determinazione degli ammortamenti quale quota di costo imputabile ai centri per l'utilizzo di beni durevoli.

Se da un lato il sistema contabile in uso presso l'amministrazione regionale presenta delle limitazioni intrinseche, in quanto finalizzato a scopi autorizzatori della spesa (peraltro di indubbia utilità nella gestione di risorse pubbliche), dall'altro ha manifestato limiti inaspettati sotto il profilo concreto per effetto dell'accentramento delle operazioni di registrazione in capo ad unico centro contabile.

Il sistema in uso presenta evidenti carenze d'integrazione. Le Direzioni Generali sono, nella quasi totalità, prive di applicazioni informatiche per la predisposizione del

Bilancio di Previsione (competenza e cassa) e per la registrazione degli aspetti contabili delle determinazioni di impegno e di pagamento. Conseguentemente esse sono prive di strumenti in grado di monitorare gli aspetti finanziari delle proprie Unità Previsionali di Base e dei Capitoli, sia di Spesa, sia di Entrata. La Direzione Generale degli Enti Locali, che gestisce parte delle spese di funzionamento della Regione, si è dotata di un'applicazione orientata alla gestione delle richieste di approvvigionamento, degli ordini, delle fatture, fornendo in parte alcune funzioni di monitoraggio finanziario, sebbene senza nessun collegamento con la Ragioneria Generale. Altre direzioni generali, pur manifestando una forte esigenza informativa, hanno finora impiegato strumenti di produttività individuali, tipicamente dei fogli elettronici, ed hanno in corso di studio o realizzazione progetti per la realizzazione di procedure informatiche (ad esempio la Direzione Generale Difesa e Ambiente).

Per contro le attività gestionali svolte dalla Ragioneria Generale sono supportate nei passi fondamentali, sin dal 1990, da un applicativo di Gestione della Contabilità Finanziaria accessibile dalle direzioni generali soltanto in visualizzazione per le parti di loro competenza. Tale applicativo risulta in ogni caso non collegato proceduralmente con le direzioni generali, neanche quella della Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del Territorio, che pure gestisce, tramite una separata procedura informatica, la costruzione del Bilancio di Previsione.

Attualmente, per quanto riguarda la Ragioneria, la trasmissione di flussi informativi da e verso gli Assessorati avviene attraverso modi di invio disomogenei e senza particolari convenzioni. A causa di ciò, infatti, il processo di controllo ed elaborazione dei flussi risulta in molti casi estremamente inefficiente, oltretutto impegnativo sul piano delle risorse umane e non consente agli Assessorati stessi di avere una visione immediata dell'andamento reale di quanto impegnato e speso.

In sostanza, dalle analisi svolte emerge un quadro scomposto in cui pesa l'assenza di un disegno unitario, ossia una visione dell'informatica in un'ottica sistemica.

La mancanza di strategie globali ed armoniche a supporto della realizzazione di singoli elementi del sistema informativo, ha fatto sì che ciascun utente affrontasse le proprie problematiche informative in modo autonomo e slegato dalla catena di produzione ottimale dell'informazione.

Tale filosofia non appare affatto in linea con le tecnologie informatiche disponibili sul mercato. Non essendo questa la sede per un approfondimento delle prospettive offerte dai "nuovi" sistemi contabili, si intende tuttavia sottolineare che, sulla base delle analisi effettuate:

- i tempi di aggiornamento della contabilità sono eccessivi per effetto della necessità di trasferimento delle pratiche (in forma cartacea) al centro deputato alla verifica e gestione del dato. In sostanza, non viene seguita la regola che prevede la gestione dell'informazione da parte del soggetto produttore/proprietario;
- ciascuna direzione ha difficoltà a conoscere in modo tempestivo le risorse impiegate e quelle disponibili, dovendo ricorrere a contabilità duplici ed informali, da

riconciliare periodicamente per non incorrere nell'errore di sfondamento dello stanziamento nella relativa U.P.B.;

- il sistema contabile in uso, modellato concretamente sulla base della legge di contabilità regionale, ossia la L.R. n. 11/83 e successive modificazioni, non prevede la rilevazione contabile della fase di liquidazione della spesa, la quale potrebbe consentire meglio di individuare l'effettivo debito (importo effettivamente maturato dal creditore), piuttosto che limitarsi alla determinazione dell'impegno non pagato. Tale disfunzione potrebbe comportare l'eliminazione di residui passivi "formali" per i quali già sussiste sia l'obbligazione giuridica perfezionata e sia il debito per effetto dell'avvenuta fornitura o prestazione del servizio;
- le informazioni desumibili sono limitate anche sotto il profilo finanziario non essendo disponibile la funzione di gestione dei flussi di cassa (*cash flow*), con la conseguenza che eventuali scadenziari (di entrate e di spese) non sono collegati al sistema principale;
- l'aggregazione di voci eterogenee in un unico capitolo (ad esempio beni di consumo d'investimento) ha ripercussioni interne sulle analisi di costo in genere ed esterne sulla determinazione dei dati per il rispetto del patto di stabilità.

In conclusione, si segnala che nel corso della riforma di cui alla L.R. n. 23/99 che ha previsto la riorganizzazione del bilancio regionale per U.P.B., non si è tenuto conto dell'esigenza di costituire le cosiddette "funzioni obiettivo" attraverso le quali attività di diversi centri di responsabilità con finalità riconducibili al medesimo oggetto (funzioni o progetti trasversali) possano essere monitorate anche in forma aggregata. La riforma attuata attribuisce ciascuna U.P.B. ad un unico centro di responsabilità.

Al fine di adeguare il sistema contabile alle mutate esigenze informative, con L.R. n. 3/2003, è stata prevista l'introduzione della contabilità economico patrimoniale basata sui principi definiti dagli artt. 2423 e seguenti del codice civile. Tale contabilità dovrà essere integrata con quella finanziaria in uso ed articolata in modo analitico (per centri di costo e di responsabilità) al fine di favorire l'attuazione del controllo di gestione. Tale sistema contabile viene previsto sia per la Regione stessa, sia per gli Enti regionali.

Non prescrivendo un termine per la sua applicazione, la norma riveste un carattere meramente programmatico. Inoltre, alle enunciazioni di principio non si accompagnano effettivi stanziamenti di somme per lo sviluppo del progetto.

In seguito, la realizzazione del nuovo sistema informativo contabile in questione è stata inserita nel più vasto progetto per la "Fornitura di beni e servizi per la progettazione, la realizzazione e la messa in produzione (conduzione e gestione) del sistema informatico-telematico per la digitalizzazione dei processi amministrativi della Regione Autonoma della Sardegna ("Regione Digitale") e per lo sviluppo e la diffusione della Società dell'informazione in Sardegna". Contemporaneamente, però, è stato sviluppato il "Progetto

di un sistema informativo integrato per la contabilità, il monitoraggio e la valutazione della finanza Regionale”.

L'amministrazione regionale ha dunque in essere due iniziative:

- la “Progettazione e realizzazione di un sistema informativo contabile per la Regione Autonoma della Sardegna;
- la “Fornitura di beni e servizi per la progettazione, la realizzazione e la messa in produzione (conduzione e gestione) di un sistema informatico-telematico per la digitalizzazione dei processi amministrativi della Regione Autonoma della Sardegna (“Regione Digitale”) e per lo sviluppo e la diffusione della Società dell’informazione in Sardegna.

In ambito contabile, i due progetti presentano evidenti segni di incompatibilità nel medio e lungo termine in quanto affrontano problematiche analoghe in maniera non coordinata pur avendo tempificazioni simili.

La filosofia del primo progetto prevede la costruzione di sistemi informatici ad hoc da integrarsi con i sistemi della contabilità finanziaria in uso, con soluzioni limitate che non comprendono la realizzazione di un vera contabilità economica.

Il secondo progetto prevede la progettazione e la realizzazione di un nuovo sistema contabile integrato che coinvolge l’intera amministrazione, con tempi di messa in esercizio che appaiono troppo ottimistici considerando la vastità dell’intervento.

Nel contempo l’Ufficio, per far fronte alle proprie esigenze informative¹⁴, ha ipotizzato un percorso di sviluppo così articolato:

- FASE 1. Assenza di sistemi informativi contabili specifici;
- FASE 2. Evoluzione del sistema informativo contabile della Ragioneria;
- FASE 3. Attivazione del sistema informativo contabile integrato per processi.

Fase 1. Assenza di sistemi informativi contabili specifici

Nell’attesa dell’implementazione di nuovi sistemi contabili ed in mancanza di strumenti e risorse adeguate, l’Ufficio ha intrapreso la realizzazione in proprio di procedure dedicate all’approfondimento delle problematiche connesse al monitoraggio finanziario ed al monitoraggio dei costi di funzionamento attraverso l’uso di soluzioni informatiche basate su semplici strumenti di produttività individuale.

Tali procedure consentono di ottenere informazioni particolareggiate nell’ambito del monitoraggio finanziario ed economico.

¹⁴ Nella catena informativa, l’Ufficio si pone come utente, piuttosto che come mero produttore di informazioni della gestione quotidiana. Essendo un centro preposto alle analisi, i sistemi informativi dovranno essere realizzati anche in funzione delle esigenze segnalate dall’Ufficio. Nell’ottica considerata, ci si pone in una posizione che vede le proprie attività di stimolo e di supporto metodologico agli organi preposti alla gestione delle sviluppo di progetti d’informatizzazione.

a) Il monitoraggio finanziario

Un primo sistema realizzato ha consentito di attingere ai dati della Ragioneria Generale per via telematica, al fine di svolgere successive rielaborazioni mirate a fornire alle Direzioni Generali informazioni, anche personalizzate con carattere di periodicità.

I limiti riscontrati nella procedura consistono, principalmente, nella mancanza di tempestività con cui si rilevano i fatti amministrativi alla fonte (il caricamento è accentrato presso la Ragioneria Generale). Il ritardo con il quale sono resi disponibili i dati contabili finanziari comporta comprensibili difficoltà agli operatori contabili, i quali si trovano a dover svolgere duplicazioni di lavoro con ripetuti controlli, pervenendo all'informazione definitiva per approssimazioni successive.

Per ovviare alla mancanza di tempestività delle informazioni si è ritenuto di sperimentare una seconda soluzione che ha comportato la realizzazione di una elementare procedura informatica orientata alle Direzioni, secondo metodologie affinate con la Direzione Generale della Presidenza, procedura poi sviluppata, testata e portata a regime con l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio.

Obiettivo principale di questa seconda applicazione informatica è l'attivazione di un semplice ed efficace sistema per il monitoraggio finanziario che verifichi sistematicamente ed in tempo reale, l'andamento delle entrate e delle spese rispetto ai valori stanziati in bilancio. Il sistema mira a fornire costantemente alla direzione la situazione aggiornata dei movimenti di spesa/entrata per capitolo, U.P.B. e struttura organizzativa/servizio della Direzione Generale e consentire tempestive analisi sui singoli atti formali di spesa/entrata permettendo il monitoraggio in corso d'anno.

L'applicazione di tale sistema contabile rientra nel più vasto progetto di sperimentazione che interessa l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio e costituisce oggetto di esame particolareggiato nel *terzo capitolo*.

Il flusso di dati prevede l'invio obbligatorio di tutti gli atti formali, determinati movimenti di spesa/entrata emessi dai diversi servizi, presso l'attività operativa che protocolla gli atti e li inserisce in un *data base*. Con il caricamento del dato da parte del soggetto produttore e titolare dell'informazione viene assicurata la tempestività e la correttezza nelle interrogazioni.

I dati così rilevati presso la Direzione vengono mensilmente verificati, controllati e riconciliati con i flussi contabili della Ragioneria, elaborati e organizzati dall'Ufficio su un altro specifico *data base*. A partire dal mese di Maggio 2004 l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio ha incominciato con successo la sperimentazione di tale sistema, inserendo tutti gli atti aventi rilevanza contabile dell'esercizio in corso.

b) Il monitoraggio dei costi di funzionamento

In assenza di strumenti contabili atti a produrre specifiche informazioni di carattere economico, è stato sviluppato un sistema semplificato di determinazione del costo

delle risorse umane¹⁵. Tale sistema, in un'azienda di servizi quale la Regione Sardegna, risulta necessario per la determinazione della componente principale dei cosiddetti costi di funzionamento. Inoltre, le metodologie di analisi saranno utilizzate come base per lo sviluppo di qualunque applicazione informatica prevista nelle fasi successive.

In altre parole, secondo una tendenza diffusa presso l'Amministrazione statale e numerose altre Regioni, la determinazione dei costi di funzionamento passa, in prima battuta, per la quantificazione del costo delle risorse umane.

A tal fine, si è ritenuto opportuno utilizzare i dati già disponibili nel sistema di Contabilità delle retribuzioni (Paghe e stipendi) gestito dalla Ragioneria integrandoli con quelli di altre banche dati. Quale fonte per alimentare il processo di elaborazione, il sistema di Contabilità finanziaria è stato utilizzato parzialmente, in quanto presenta dati aggregati e difficilmente scomponibili; in sostanza è stato necessario attingere alla fonte originaria.

Il lavoro svolto consente di avere una buona analisi sia qualitativa che quantitativa del costo delle risorse umane e verrà approfondito sia sotto il profilo metodologico, sia sotto il profilo delle informazioni prodotte (report), nel **secondo capitolo** al punto 2.2.2.

Fase 2. Evoluzione del sistema informativo contabile della Ragioneria Generale

In questa seconda fase, secondo le linee progettuali definite, si ipotizza di impiegare le utilità informative che scaturirebbero dallo sviluppo dell'iniziativa di "Progettazione e realizzazione di un sistema informativo contabile per la Regione Autonoma della Sardegna", descritta nelle pagine precedenti.

Per un periodo transitorio, ossia fino alla realizzazione del progetto contabile contenuto nella "Fornitura di beni e servizi per la progettazione, la realizzazione e la messa in produzione di un sistema informatico-telematico per la digitalizzazione dei processi amministrativi della Regione Autonoma della Sardegna e per lo sviluppo e la diffusione della Società dell'informazione in Sardegna", lo sviluppo dell'attuale procedura consentirebbe di ottenere informazioni caratterizzate da:

- tempestività – per effetto del caricamento diretto dei dati in capo alle direzioni;
- qualità – si prevede la rilevazione delle spese anche nella fase di liquidazione; ciò consentirebbe di rilevare in modo più preciso il momento del debito/costo d'acquisto.

Attraverso queste metodologie, si realizzerebbe una sorta di contabilità economica in partita semplice da impiegare quale base per lo sviluppo di una vera e propria contabilità economico patrimoniale (in partita doppia).

¹⁵ Il sistema impostato segue le linee del nuovo sistema di contabilità analitica- economica sviluppato dalla Ragioneria Generale dello Stato. Per un'ampia documentazione si può consultare il sito www.rgs.mef.gov.it/Norme-e-do/Contabilit/Ultimi-Doc/index.asp

La transitorietà di questo sistema appare evidente poiché non risolve appieno le problematiche specifiche, ma consente di ottenere un certo tipo di supporto informativo nel breve periodo¹⁶.

Fase 3. Attivazione del sistema informativo contabile integrato

In base alla normativa vigente¹⁷, a regime si prevede l'adozione di un nuovo sistema contabile integrato non più limitato alla sola contabilità finanziaria, ma che comprende anche il bilancio, la contabilità economico patrimoniale e le funzioni connesse (gestioni ordini, magazzino, investimenti, etc.).

Il sistema dovrà consentire un'efficiente integrazione di tutte le informazioni di carattere contabile gestendo problematiche di contabilità finanziaria, economico patrimoniale ed analitica, con un notevole miglioramento qualitativo nel grado di affidabilità e di certificazione delle informazioni fornite dall'Ufficio, oltre ad una maggiore tempestività nelle elaborazioni delle stesse.

La sua realizzazione garantirà, infatti, un flusso integrato di informazioni evitando 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 dell'Amministrazione regionale dovrà essere adeguata alle nuove logiche attraverso la reingegnerizzazione dei processi.

Ciò rende obsoleti i Sistemi Informativi esistenti e rende necessaria la loro sostituzione.

In previsione dell'impianto del nuovo sistema contabile in esame, con funzioni integrate nell'ambito di:

- contabilità finanziaria;
- contabilità economico-patrimoniale (contabilità generale in partita doppia);
- contabilità economico analitica;
- gestione approvvigionamenti;
- gestione inventario (beni durevoli e di consumo).

Si prevede che l'Ufficio, per le sue caratteristiche, potrà svolgere un'importante funzione di supporto a vantaggio di tutte le aree organizzative interessate.

I sistemi integrati sopra descritti sono già da tempo in uso nel mondo delle aziende private dove hanno consentito significativi recuperi di efficienza gestionale. Da alcuni anni, tali strumenti vengono adottati anche nelle pubbliche amministrazioni.

In questo mondo la nuova frontiera è costituita da soluzioni ancor più integrate che toccano tutti i settori all'interno dell'organizzazione e che implicano un'attenta gestione delle informazioni attraverso l'utilizzo di sistemi quali gli E.R.P. (*Enterprise Resource*

¹⁶ I principali limiti del sistema che prevede l'evoluzione naturale della contabilità in uso derivano dalle tecnologie –non proprio di ultima generazione - che stanno alla base dello stesso.

¹⁷ Art. 2, L.R. n. 3, del 29/04/03.

Planning). Tramite questi sistemi si innestano strutture software transazionali che consentono lo scambio di informazioni tra tutti gli applicativi aziendali.

In questo contesto, inoltre, si vanno affermando le nuove soluzioni di *Business Intelligence* e *Knowledge Management* per l'integrazione logica e non solo fisica delle informazioni (basata, ad esempio, sulle nuove metodologie di definizione e manipolazione delle ontologie).

Se da un lato si intuiscono ed apprezzano le finalità del sistema più moderno e complesso, dall'altro si segnala la necessità di definire in modo attento le fasi d'intervento in considerazione del fatto che il nuovo impianto contabile interesserà direttamente gli operatori facenti capo a tutte le unità organizzative dell'apparato (Presidenza, Ragioneria, Controllo Interno di Gestione, Enti Locali ed anche tutti gli Assessorati cosiddetti operativi).

Ciò richiede interventi strutturali sull'organizzazione esistente, oltre ad un adeguato intervento formativo con riferimento alle risorse umane coinvolte.

L'applicazione sperimentale del modello di controllo interno

Come già rilevato, il processo di implementazione del sistema di controllo prevede atti di sperimentazione per consentire di verificare l'effettiva possibilità di realizzare il modello concettuale di riferimento nelle vari aspetti che lo caratterizzano.

A tal fine, è stata condotta un'attività di sperimentazione presso l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio i cui risultati sono riportati nel ***terzo capitolo***.

Da tale attività sono emersi spunti e riflessioni che serviranno a condurre in modo più consapevole l'implementazione del sistema nella generalità degli Assessorati.

In primo luogo, è emersa la necessità di un significativo sforzo organizzativo presso le strutture assessoriali teso ad assicurare la condivisione del nuovo modello gestionale. Ciò al fine di evitare il rischio che nelle direzioni il controllo venga percepito come un'attività di tipo ispettivo o al più come un generico adempimento da sommare agli altri già esistenti.

Inoltre, nello stadio iniziale è emersa la difficoltà di porre in essere qualsiasi attività di monitoraggio finanziario per l'assoluta carenza di flussi informativi; ciò ha condotto alla necessità di sviluppare in proprio alcuni sistemi contabili di supporto.

Altre considerazioni importanti verranno, invece, svolte in relazione alla mancata attivazione di sistemi di programmazione con esplicitazione di obiettivi misurabili rispetto ai quali condurre le attività di verifica.

La pianificazione delle attività

Al fine di esplicitare l'attività svolta dall'Ufficio si propone un grafico di *Gantt* nel quale si sintetizzano le attività svolte nel periodo dal mese di ottobre 2002 ad oggi estendendo l'analisi alle attività programmate fino al mese di dicembre 2004.

Il periodo è suddiviso in semestri ed in mesi (indicati dalla lettera iniziale del mese di riferimento).

Le macroaree di intervento dell'Ufficio si articolano in attività che sono indicate nel grafico con *barre* orizzontali vuote. L'*avanzamento* della singola attività è evidenziato con una linea nera all'interno della singola barra delle attività.

Le azioni puntuali sono indicate con un elemento *cardine*, ovvero un momento miliare nella breve storia dell'attivazione dell'Ufficio.

Più attività relative alla medesima macrofase sono riepilogate con una *barra piena* di colore nero che le "contiene" e le sintetizza.

Le macrofasi citate sono le seguenti:

- *attivazione del Controllo Interno di Gestione;*
- *attività di analisi del contesto;*
- *attività di definizione degli elementi progettuali ed organizzativi;*
- *attivazione delle modalità operative;*
- *attività in programma per il 2004.*

Attivazione del Controllo Interno di Gestione

L'attivazione risale al mese di settembre 2002 con la presa di servizio di un primo nucleo di funzionari, ma l'avvio ufficiale risale al mese di ottobre con la presa di servizio dei due componenti la Commissione di direzione. Nel mese di maggio del 2003 sono stati selezionati altri funzionari al fine di identificare i *controller* da assegnare alle 18 Direzioni Generali, trasferimento concretizzatosi nel mese di dicembre del 2003.

Attività di analisi del contesto

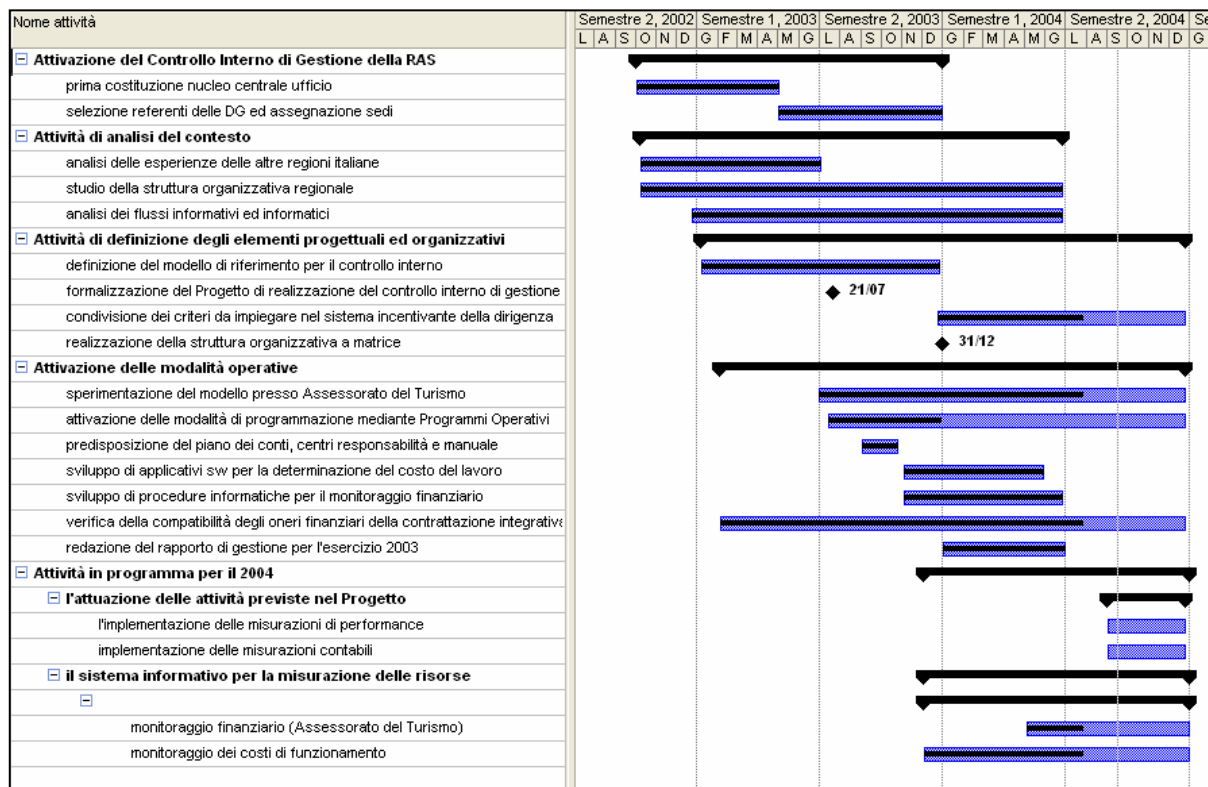
Contestualmente ad una iniziale analisi delle esperienze maturate nelle altre regioni e la partecipazione a numerosi organismi di studio di caratura nazionale, si è analizzata in dettaglio la struttura organizzativa regionale, sia attraverso l'analisi dei documenti ufficiali che mediante incontri di approfondimento con dirigenti e funzionari delle Direzioni Generali. L'analisi non ha trascurato l'approfondimento dei flussi informativi e degli applicativi informatici in uso.

Attività di definizione degli elementi progettuali ed organizzativi

La prima attività dei *controller* del nucleo originario è stata finalizzata alla definizione di un modello di riferimento per il controllo interno, obiettivo colto anche grazie ad un percorso formativo personalizzato, realizzato in collaborazione con il Dipartimento di Ricerche Aziendali dell'Università degli Studi di Cagliari. Successivamente, è stato redatto il "Progetto per la realizzazione del Controllo Interno di Gestione della Regione Autonoma della Sardegna" approvato dalla Giunta Regionale il 21 luglio 2003. Altro ambito di analisi e studio è stata la condivisione dei criteri da impiegare per la ripartizione delle ricompense ai dirigenti. Il sistema incentivante dei dirigenti è, infatti, tuttora allo studio della Direzione Generale Organizzazione e Metodo del Personale, ma è condivisa l'impostazione generale che ha nelle modalità di misurazione delle attività gestionali della dirigenza e nel monitoraggio e valutazione di Programmi Operativi (adeguati e misurabili) un elemento acquisito.

Infine, con l'assegnazione delle risorse alle Direzioni Generali si è realizzata la forma di decentramento ipotizzata nel Progetto citato, dando così corpo alla struttura organizzativa a matrice dell'Ufficio.

Tavola 7 – Diagramma di Gantt delle attività dell'Ufficio del Controllo Interno di Gestione



Attivazione di modalità operative

Per quanto riguarda le attività svolte nel corso di questa fase di avvio dell'Ufficio, si focalizza l'attenzione su quelle di maggiore importanza.

In merito alle attività di sviluppo che potremmo definire “completamente interne” all'Ufficio è opportuno ricordare la predisposizione del piano dei conti, l'ipotesi di individuazione dei centri di costo e dei centri responsabilità e la stesura del manuale d'uso; nonché la realizzazione di procedure informatiche per la determinazione del costo del lavoro e lo sviluppo di procedure informatiche per il monitoraggio finanziario.

Un discorso a parte riveste l'attivazione delle modalità di programmazione a cura dei Direttori Generali mediante la corretta definizione e predisposizione dei Programmi Operativi. Allo stato attuale infatti, i Programmi Operativi non sono redatti conformemente a quanto necessario per una puntuale verifica e monitoraggio delle attività svolte e degli obiettivi raggiunti, né tanto meno sono stati predisposti da un numero significativo di Direzioni Generali. La necessità di implementare correttamente il Ciclo di Governo, ovvero l'avvio del processo di pianificazione-programmazione-gestione al fine del conseguimento

dei risultati impone che i momenti di verifica, ovvero l'introduzione del sistema delle misurazioni, il controllo in senso stretto e la valutazione delle performance precedano l'assegnazione delle premialità. Solamente a consuntivo e valutati i risultati conseguiti, sarà possibile applicare la logica delle ricompense - mediante idonea identificazione di obiettivi, la corretta gestione delle risorse e l'analisi dei risultati conseguiti a breve ed a lungo - ed accordare agli attori della direzione (amministrativa/manageriale) il giusto riconoscimento per l'attività svolta. In assenza di tutto ciò ed in mancanza di strumenti adeguati di programmazione - come appunto i Programmi Operativi - è praticamente impossibile attuare efficacemente ed coerentemente il Controllo Interno alla Amministrazione regionale.

Un'ulteriore fronte di applicazione concreta delle attività pianificate è la sperimentazione tuttora in atto presso l'Assessorato del Turismo. Si tratta di una attività di rilievo per i suggerimenti che possono trarsi dall'esperienza realizzata e per i risvolti che potrà assicurare nella diffusione a tutta l'Amministrazione grazie alla maggiore consapevolezza maturata dall'Ufficio dopo la concreta applicazione del modello nell'ambito di un settore strategico come quello del Turismo, Commercio ed Artigianato.

Infine, una attività che non senza riserve, ma certamente senza soluzione di continuità, ha impegnato l'Ufficio è certamente quella della verifica della compatibilità degli oneri finanziari della contrattazione integrativa.

Attività in programma per il 2004

Per quanto attiene gli obiettivi a breve termine, oltre al proseguimento nella verifica della compatibilità degli oneri finanziari della contrattazione integrativa ed il completamento della sperimentazione in atto presso l'Assessorato del Turismo, occorre sottolineare l'importanza di proseguire l'implementazione delle misurazioni di *performance* e di avviare in maniera estesa le metodologie di monitoraggio di tipo contabile e non contabile.

In tal modo, sarà possibile completare il quadro dei monitoraggi per non limitare l'attenzione al solo costo del lavoro in tema di costi di funzionamento.

Capitolo II

Gli strumenti per il Controllo nella Regione Sardegna

2.1 Il sistema della contabilità finanziaria

La mancanza di strumenti adeguati per consentire la verifica di rispondenza tra obiettivi assegnati ai centri di attività e risultati conseguiti ha reso necessario indirizzare l'attività dell'Ufficio verso l'utilizzo di elementi di analisi alternativi.

Secondo alcune correnti di pensiero ciò può avvenire attraverso gli unici documenti in cui si riscontrano elementi quantitativi misurabili, ossia il Bilancio regionale per le misurazioni preventive ed il Rendiconto Generale e la Contabilità finanziaria per quelle consuntive.

Pur non condividendo pienamente i suggerimenti in tal senso, in vista dello sviluppo di strumenti maggiormente idonei a supportare le necessità di verifica e di valutazione del ciclo di governo, sono state condotte analisi aventi ad oggetto aspetti finanziari ed economici, ciò al fine di poter avviare lo strumento più significativo e centrale del sistema dei controlli interni, individuabile nel sistema delle misurazioni di performance, secondo quanto descritto nel primo capitolo.

Utilizzando quali fonti informative il Bilancio, il Rendiconto Generale, la Contabilità finanziaria ed altre banche dati "non sistematizzate" riscontrate presso le strutture preposte alla gestione dei dati contabili, sono state condotte sia analisi finanziarie sia economiche.

In ambito contabile, in corso d'anno si rileva l'impossibilità di ottenere compiutamente e tempestivamente una serie di informazioni, anche procedurali, relative a movimenti economici e finanziari. Per caratteristiche strutturali del sistema, la rilevazione dei fenomeni avviene con forte ritardo e in modo non sistematico; le diverse fasi e i vari livelli dell'iter contabile non possono essere messi immediatamente in relazione fra loro, per cui è difficoltoso cogliere le reciproche influenze. I provvedimenti di controllo della spesa risultano pertanto scarsamente efficaci ed è difficile garantire la riscossione di tutte le entrate spettanti.

Inoltre, appare complicato assumere scelte politico programmatiche senza una visione organica dei costi e degli effetti economici conseguenti alle decisioni assunte.

In tale situazione, è difficile poter verificare il grado di soddisfacimento dei bisogni o le possibili conseguenze finanziarie in termini di avanzo o disavanzo di amministrazione, o di saldo patrimoniale.

Oggi è indispensabile collegare i movimenti previsti nel Bilancio finanziario (in conto competenza e in conto residui) ai flussi monetari effettivi e prevedere con sufficiente precisione i saldi di cassa che si verificheranno fra entrate e spese durante l'esercizio finanziario (*cash-flow*).

Nel presente capitolo si espongono i risultati ottenuti sulla base degli strumenti disponibili, riportando alcune note metodologiche circa le possibili linee di sviluppo dei sistemi contabili alla luce delle sperimentazioni effettuate nel contesto.

Inoltre si descrive l'esito delle analisi finanziarie svolte "per indici" e "per flussi", distinguendo opportunamente il lavoro nelle due sezioni relative alle "fonti" e agli "impieghi delle risorse finanziarie", considerando sia la gestione di competenza, sia la gestione dei residui ed affrontando, ove possibile, l'analisi particolareggiata per Assessorato, Ambito, Area Omogenea, etc..

Alcune interessanti considerazioni emergono dall'analisi condotta sulla dinamica finanziaria e monetaria (*cash flow*) che caratterizza la gestione dell'esercizio 2003 nel suo sviluppo mensile.

Quindi, si affronta il tema della Contabilità direzionale esprimendo l'approccio metodologico impiegato nell'affrontare la tematica del monitoraggio dei costi di funzionamento. In questa sezione vengono esposti i risultati delle analisi condotte secondo "natura" e "destinazione" nel "sistema di misurazione del costo lavoro", elaborate tramite una procedura contabile elementare realizzata per la quantificazione del costo delle risorse umane per Assessorato.

2.1.1 Le fonti delle risorse finanziarie

L'analisi delle entrate regionali sviluppata nelle pagine seguenti, tende a fornire una serie di informazioni sull'attività finanziaria della Regione Sardegna nell'ultimo triennio, con particolare riferimento all'esercizio appena concluso. Tali informazioni sono state principalmente desunte dai dati contenuti nei rendiconti 2001, 2002 e 2003 ed opportunamente integrate da dati e informazioni reperiti presso gli Assessorati.

Nella prima parte, si prendono in esame le entrate della Regione Sardegna sotto il profilo della competenza, esaminando i risultati di gestione del 2003, e confrontandoli con i dati di sintesi del biennio precedente.

Nella seconda parte, si prendono in esame le entrate in conto residui, ossia le risorse finanziarie originate da accertamenti assunti in esercizi precedenti, evidenziando i risultati di un'analisi storica condotta sull'anno di formazione del residuo.

Preliminarmente, si ritiene di dover fare una breve introduzione sul processo di riforma della finanza regionale attraverso il quale si va sempre più affermando il principio del federalismo fiscale, nonché sul sistema finanziario della Regione Sardegna.

Il primo progetto di decentramento (devoluzione) a favore delle regioni risale agli anni '70; in particolare, con la riforma del sistema tributario del 1971, si introdusse il principio della finanza derivata che divenne il parametro generale del sistema dei tributi locali. La maggior parte delle entrate era ottenuta con trasferimento delle risorse erariali; i tributi istituiti con una funzione rivolta principalmente a finanziare le Regioni e gli Enti locali non rappresentavano, però, vere espressioni di autonomia tributaria decentrata, in quanto mancavano i poteri di determinazione della base imponibile e dell'aliquota di

imposta.

Col tempo la regola della finanza derivata ha mostrato i propri limiti evidenziando, tra gli altri, quello di una forte deresponsabilizzazione degli amministratori locali in ordine alla spesa pubblica. Da qui la necessità di introdurre un processo riformatore tendente ad ampliare l'autonomia impositiva degli Enti territoriali e nel contempo in grado di mantenere un potere centrale capace di stabilire gli elementi essenziali del sistema impositivo. Dal 1993, il sistema di finanziamento dello Stato alle Regioni ha cominciato a mutare per via dell'influsso di un susseguirsi di disposizioni normative che hanno alterato la fisionomia delle fonti, senza modificare sostanzialmente l'aspetto autonomistico.

Il processo riformatore è sfociato infine nella riforma introdotta dal D.Lgs. n. 446/1997, attraverso la quale si è inserito il principio della finanza mista che prevede la compartecipazione degli Enti territoriali al gettito dei tributi erariali e concede, nel contempo, la facoltà di istituire tributi propri.

La riforma, oggi ancora in via di attuazione, presenta caratteri di evidente distinzione rispetto alle iniziative di decentramento intraprese nei decenni trascorsi. L'entrata in vigore del D.Lgs. n. 56/2000¹⁸ ha determinato la soppressione di alcuni trasferimenti erariali, l'istituzione di un fondo perequativo nazionale ed ha, nel contempo, attribuito una potestà fiscale alle Regioni a statuto ordinario.

Ulteriori influenze sulla finanza regionale discendono dalla recente riforma di rango costituzionale¹⁹ che attua un rilancio del processo di decentramento del potere impositivo che va sotto il nome di federalismo fiscale, attraverso il riconoscimento, alle Regioni e agli Enti locali, di una piena autonomia di entrata e di spesa.

In tale contesto evolutivo la Sardegna si presenta con evidenti problematiche, tuttora irrisolte, legate al suo sistema finanziario e che di seguito vengono affrontate.

La Sardegna è una delle cinque Regioni italiane a statuto speciale (Legge Costituzionale n. 3, del 26 febbraio 1948) e come tale è titolare di un'autonomia, oltre che legislativa e amministrativa anche finanziaria, più ampia rispetto a quella riconosciuta alle altre Regioni a statuto ordinario ante riforma.

Tuttavia, le recenti modificazioni introdotte dal già richiamato D.Lgs. n. 56/2000, mettono in discussione l'opportunità del mantenimento della specialità e dei fondamenti statutari. Le Regioni a statuto speciale risultano infatti tuttora ancorate al regime previgente la riforma in materia di federalismo fiscale. Il contesto storico riconducibile all'istituzione di tali Regioni è infatti legato a ideali ed esigenze di decentramento e autonomia conseguenti al secondo conflitto mondiale e pertanto ben diversi dagli attuali principi ispiratori del processo di devoluzione in atto.

Il vigente regime di finanziamento della Regione sarda è, rispetto ad altre Regioni a statuto speciale, più restrittivo e solo astrattamente conforme al modello delineato

¹⁸ Attuativo della delega contenuta nell'art. 10 della L. n. 133/1999 riguardante le regioni a statuto ordinario.

¹⁹ Legge Costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001 pubblicata in G.U. n. 248 del 24/10/2001 e consacrata con referendum popolare confermativo.

dall'articolo 119 della Costituzione, così come recentemente modificato, nel quale è previsto che le Regioni abbiano autonomia finanziaria propria, nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica. Inoltre, in base allo stesso articolo, le Regioni stabiliscono e applicano entrate e tributi propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, disponendo di compartecipazioni al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

L'autonomia finanziaria della Sardegna è disciplinata dal Titolo III (artt. 7 - 14) dello Statuto²⁰ ai sensi del quale l'ordinamento regionale dispone di tributi propri, di redditi provenienti dai beni patrimoniali e demaniali, di contributi straordinari dello Stato, di quote di tributi statali introitate nel territorio regionale e determinate in misura fissa ad eccezione dell'IVA, la cui quota di competenza è stabilita annualmente d'intesa con lo Stato in relazione alle spese necessarie ad adempiere le funzioni normali della Regione.

In merito al contenuto statutario vengono di seguito evidenziate alcune peculiarità. Sono considerati tributi propri l'addizionale IRPEF e l'IRAP²¹, ma solo nel senso che il relativo prelievo, peraltro sostitutivo del gettito di altri tributi soppressi, è destinato alla Regione, la quale può, a partire dal 2000 disciplinarne l'applicazione entro i limiti fissati dalla legge statale. Nonostante la definizione di tributi propri, l'accertamento e la riscossione degli stessi compete nel territorio della Regione agli Uffici Finanziari dello Stato. Tali entrate così come l'imposta di fabbricazione, l'IRPEF e l'IRPEG vengono introitate dallo Stato e successivamente devolute alla Regione. Altre entrate tributarie (bollo, registro, concessioni governative, ipotecarie, successioni e donazioni, energia elettrica, tabacchi) sono invece versate per quote direttamente nelle casse regionali.

La Regione provvede alla riscossione diretta solo di alcuni tributi: tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti, tassa di diritto allo studio e pochi altri, per la cui gestione è in corso di formalizzazione la stipula di una convenzione con l'Ente Poste Spa.

Alle fonti di entrata di tipo tributario si aggiungono, in base alle vigenti norme statutarie, i canoni per le concessioni idroelettriche (lett. h), i redditi derivanti dal patrimonio e dal demanio regionale (lett. l), i contributi straordinari dello Stato per particolari piani di opere (lett. m), le entrate derivanti da prestiti (art. 11), i fondi del Piano di Rinascita (art. 13). La Regione partecipa inoltre ad altri fondi ripartiti su base nazionale, come il Fondo Sanitario Nazionale e quello per le aree depresse, nonché le fonti di finanziamento di derivazione comunitaria.

Non risulta aver trovato, invece, concreta applicazione la lett. i) dell'art. 8 dello statuto che prevede la facoltà di stabilire con legge regionale imposte e tasse sul turismo e altri tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato.

Il sistema finanziario così delineato presenta forti limitazioni e distorsioni in particolare per quanto attiene alle quote di compartecipazione ai tributi che rappresentano una importante fonte di entrata del bilancio regionale.

Una prima criticità è rappresentata dalla misura dei decimi di tributi erariali che

²⁰ Così come modificato dall'art. 1 della L. n. 122/1983.

²¹ Inserite con D.Lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997.

risulta essere inferiore rispetto a quella attribuita ad altre regioni a statuto speciale. A tale criticità si aggiunge la questione relativa alla determinazione della base imponibile derivante dal disposto statutario che fa preciso riferimento al gettito riscosso e non a quello prodotto nell'ambito regionale, penalizzando la Regione Sardegna che vede la presenza di numerose società industriali, commerciali, turistiche e di servizio la cui sede legale/amministrativa è situata al di fuori dell'Isola e che pertanto, stante l'attuale normativa fiscale nazionale, versano le imposte nelle regioni in cui hanno le proprie sedi legali/amministrative.

In tale contesto l'Accordo di Programma Quadro (APQ) sulle entrate regionali, previsto dall'intesa Istituzionale di Programma Governo-Regione (stipulata il 21/04/1999) rappresenta un significativo passo per il superamento della penalizzante situazione sopra esposta e per l'ormai improcrastinabile revisione del Titolo III dello Statuto.

2.1.1.1 L'analisi delle entrate

Di seguito, si espone il risultato delle analisi svolte sui dati relativi alle entrate di competenza, secondo metodi di studio sviluppati appositamente per amministrazioni pubbliche che basano i propri rendiconti su sistemi contabili incentrati sulla contabilità finanziaria.

Per una più significativa analisi delle entrate regionali, sono stati esclusi i Titoli VI (Partite di giro) e VII (Avanzo di amministrazione). Pertanto i Titoli oggetto della presente analisi sono:

- Titolo I - Tributi propri e quote di tributi devoluti dallo Stato
- Titolo II - Contributi ed assegnazioni statali anche per competenze delegate
- Titolo III - Rendite patrimoniali - Utili di Enti o Aziende regionali
- Titolo IV - Alienazione beni patrimoniali - Trasferimenti capitali – Rimborsi crediti
- Titolo V - Mutui, prestiti od altre operazioni creditizie

Taluni aspetti sono stati analizzati facendo ricorso ad indicatori finanziari scelti fra quelli ritenuti particolarmente significativi per la lettura e l'interpretazione delle dinamiche dei processi finanziari. Tali strumenti, di seguito elencati per svolgere un'adeguata funzione, debbono essere affiancati e integrati con altre informazioni:

- capacità di accertamento, espressa dal rapporto fra gli accertamenti registrati e le previsioni definitive d'entrata;
- capacità di riscossione, espressa dal rapporto tra le riscossioni effettuate in conto competenza e gli accertamenti registrati;
- capacità di versamento, espressa dal rapporto tra i versamenti effettuati in conto competenza e gli accertamenti registrati;
- capacità di smaltimento dei residui attivi, espressa dal rapporto tra i versamenti in conto residui, comprensivi delle minori entrate riaccertate e i residui attivi provenienti da esercizi precedenti;

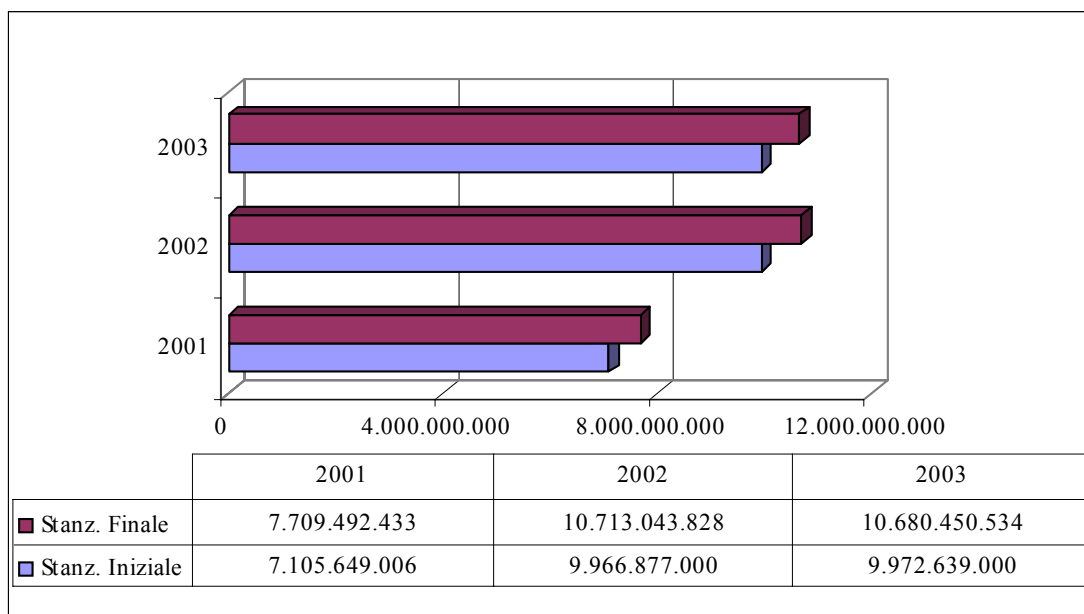
- grado di autonomia finanziaria, espresso dal rapporto tra entrate libere²² e il totale delle entrate (libere e vincolate);
- grado di autonomia tributaria, espresso dal rapporto tra le entrate tributarie libere e il totale delle entrate (libere e vincolate).

Le previsioni di entrata

Il bilancio di previsione 2003 approvato con L.R. n. 4/2003 presenta uno stanziamento iniziale d'entrata di € 9.972.639.000 che nel corso dell'esercizio per effetto delle variazioni di bilancio si è assestato in € 10.680.450.534, con una variazione percentuale in aumento del 7,1%. Ciò è pressoché in linea con il trend delle variazioni relative all'anno finanziario 2002 (7,5 %) e 2001 (8,5%).

Il grafico seguente mostra tale andamento nel periodo 2001-2003 ed evidenzia un trend crescente degli stanziamenti, sia iniziali che finali, negli esercizi finanziari 2002 e 2003 rispetto al 2001.

Tavola 1 - Previsioni di entrata



L'evidente incremento degli stanziamenti, nel biennio 2002-2003 rispetto all'anno 2001, è essenzialmente riconducibile al crescente livello di spesa e alla conseguente esigenza di copertura.

Il confronto fra gli stanziamenti finali 2003 rispetto al 2002 evidenzia una lieve flessione (-0,3 %), mentre rispetto all'anno 2001 evidenzia un consistente incremento (+38,5%).

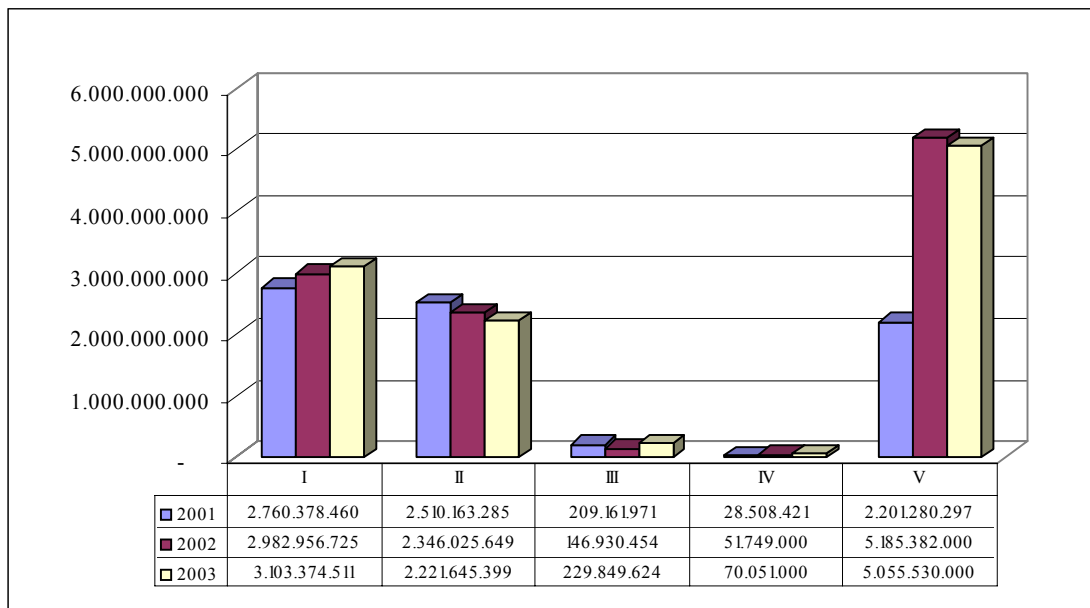
Appare interessante osservare che il trend incrementativo degli stanziamenti finali, come si evince dal grafico che segue, è essenzialmente determinato, sia in termini assoluti

²² Entrate prive di qualsivoglia vincolo di destinazione imposto da disposizioni normative.

che percentuali, dal Titolo V – Mutui, prestiti od altre operazioni creditizie – e pone in risalto l’elevata incidenza delle entrate da indebitamento, sul totale delle entrate nel bilancio di previsione (47,3% per il 2003, 48,4% per il 2002 e 28,6% per il 2001).

Come rilevabile anche dal grafico che segue, se si considerano le previsioni ad esclusione del Titolo V, l’andamento previsionale delle entrate, è pressoché costante, in quanto si rilevano 5.508 milioni di euro per il 2001, 5.528 milioni di euro per il 2002 e 5.625 milioni di euro per il 2003.

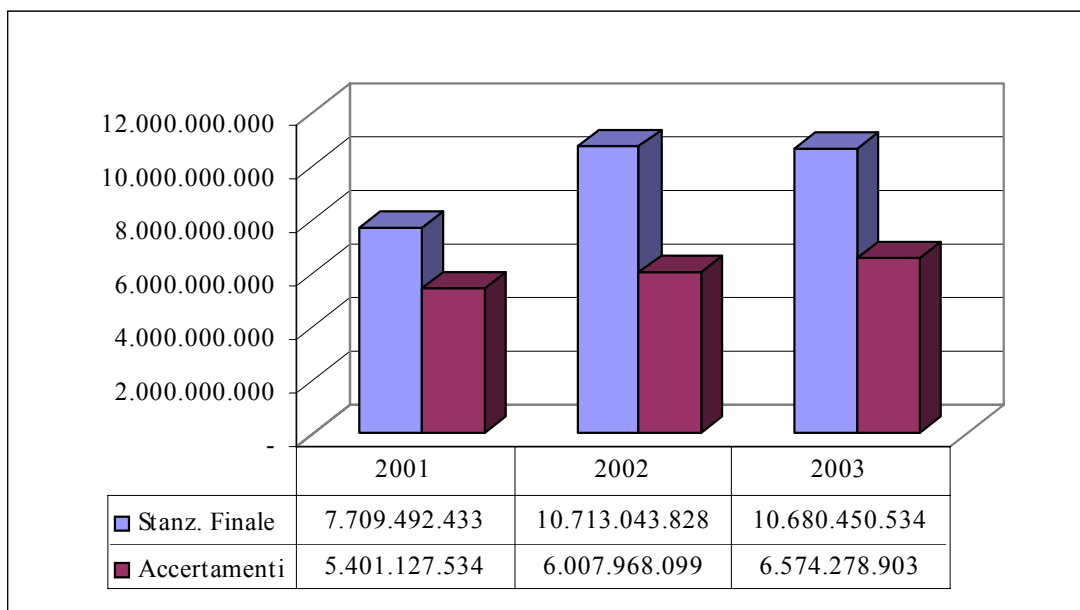
Tavola 2 - Stanziamenti finali per titolo



L’accertamento delle entrate

L’andamento degli accertamenti rispetto agli stanziamenti finali, nel triennio considerato, è facilmente rilevabile nel seguente grafico.

Tavola 3 - Stanziamenti e accertamenti



A fronte di un notevole accrescimento degli stanziamenti finali, di cui si è già parlato, corrisponde un modesto incremento degli accertamenti essenzialmente riconducibile al Titolo V.

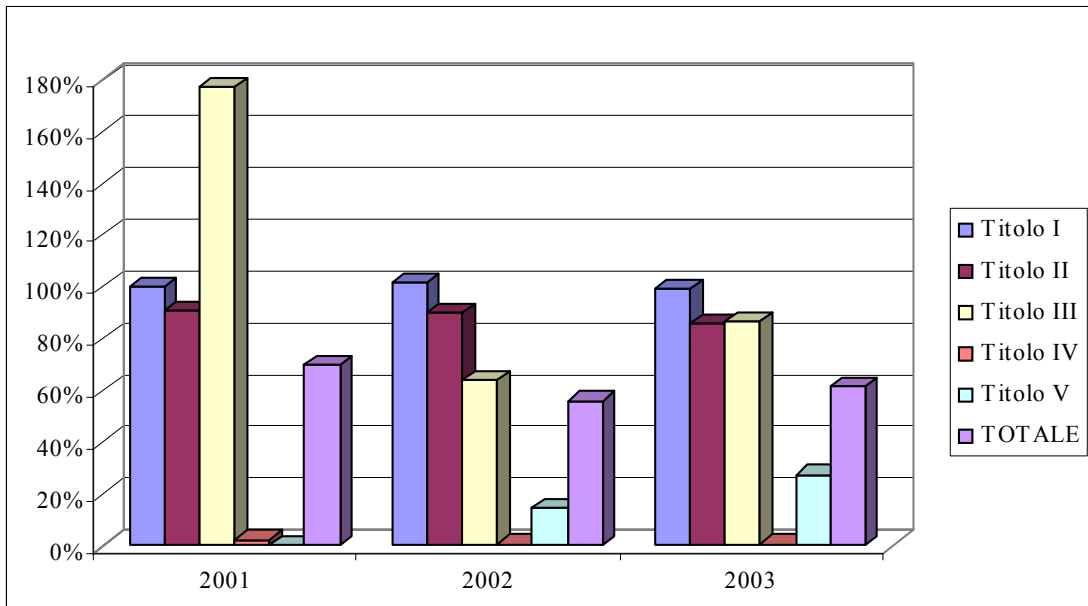
Nel corso del 2003 sono stati registrati accertamenti complessivi per 6.574.278.903 euro, con un incremento del 9,4 %, rispetto al 2002 e del 21,7% rispetto al 2001.

La capacità di accertamento²³, complessivamente considerata, ha raggiunto nell'esercizio 2003 il 61,6 %; tale risultato è superiore rispetto a quello misurato nell'esercizio 2002 (56,1 %), ma inferiore all'esercizio 2001 (70,1 %).

Il grafico che segue evidenzia la capacità di accertamento disaggregata per titoli nel triennio 2001-2003. Come si può notare i Titoli I e II hanno un andamento prevalentemente costante; al contrario il Titolo III presenta un andamento notevolmente altalenante, che però, in termini assoluti, rispetto all'analisi che stiamo conducendo, risulta del tutto irrilevante. Il Titolo V presenta, invece, un andamento crescente che in termini assoluti produce un rilevante e significativo impatto sulla capacità di spesa futura per l'accresciuto livello di indebitamento.

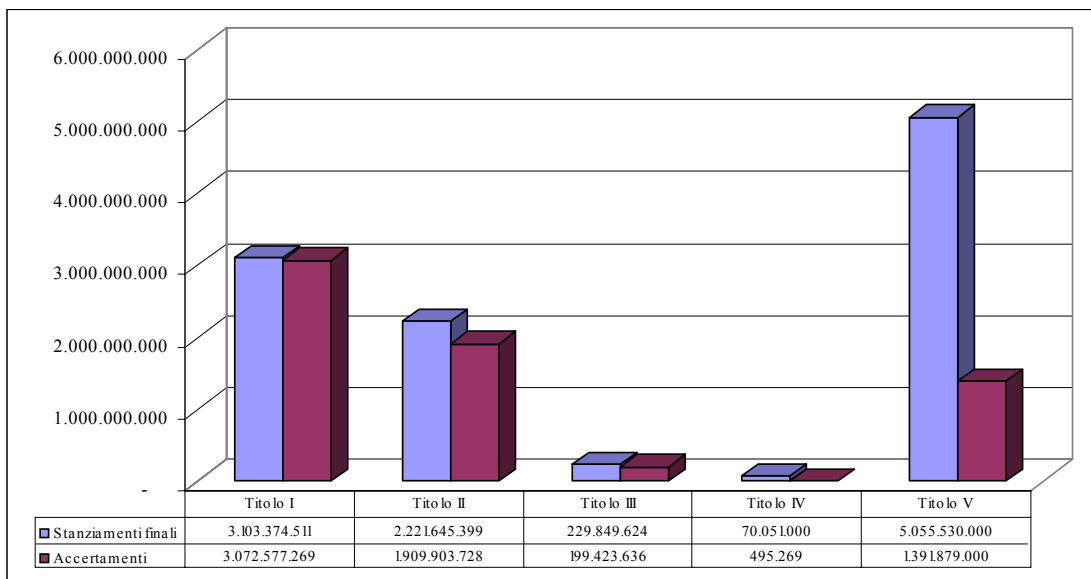
²³ La capacità di accertamento è data dal rapporto fra gli accertamenti registrati e gli stanziamenti finali.

Tavola 4 - Capacità di accertamento per titoli



Come già evidenziato nella breve analisi condotta sugli stanziamenti del 2003, è il Titolo V ad influenzare in misura rilevante il risultato della capacità di accertamento. Infatti, come si rileva dal grafico che segue, lo scostamento degli accertamenti sugli stanziamenti finali, sia in termini assoluti che percentuali, si registra maggiormente nel Titolo V e in misura minore nel Titolo II. Lo scostamento registrato nel Titolo V, deriva dal fatto che i mutui autorizzati vengono contratti solo a fronte di effettive esigenze di cassa.

Tavola 5 - Stanziamenti e accertamenti per titoli - Esercizio 2003

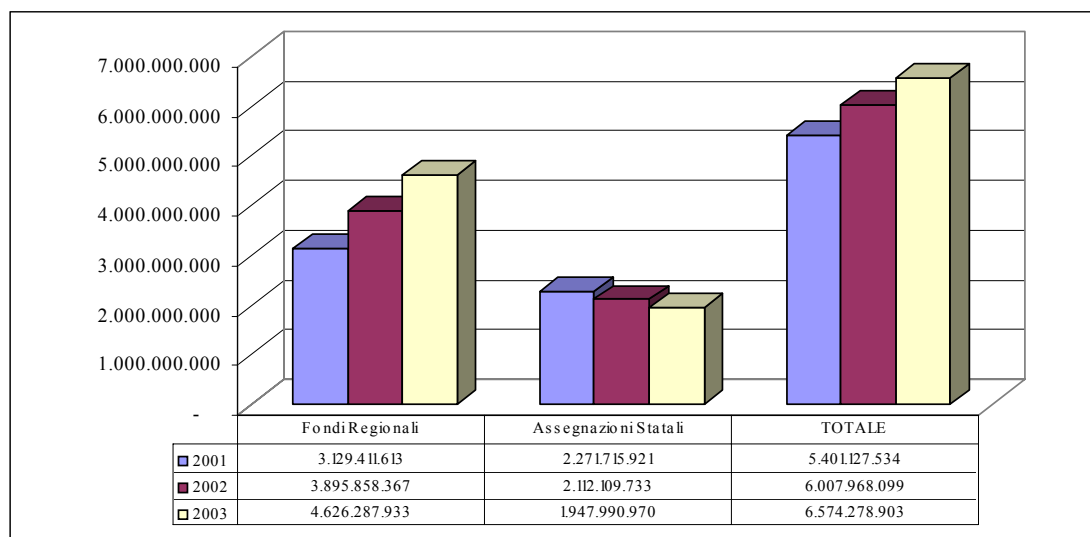


Se dall'analisi considerata si esclude il Titolo V, la capacità di accertamento migliora

notevolmente passando al 92,1 % nel 2003, al 94,8 % nel 2002 e al 98,1 % nel 2001.

L'andamento degli accertamenti con riferimento alla fonte finanziaria di provenienza evidenzia la progressiva crescita delle entrate di provenienza regionale (dovuta essenzialmente all'aumento degli accertamenti per mutui) che si accompagna alla riduzione delle assegnazioni statali (comprendenti anche le risorse di provenienza comunitaria).

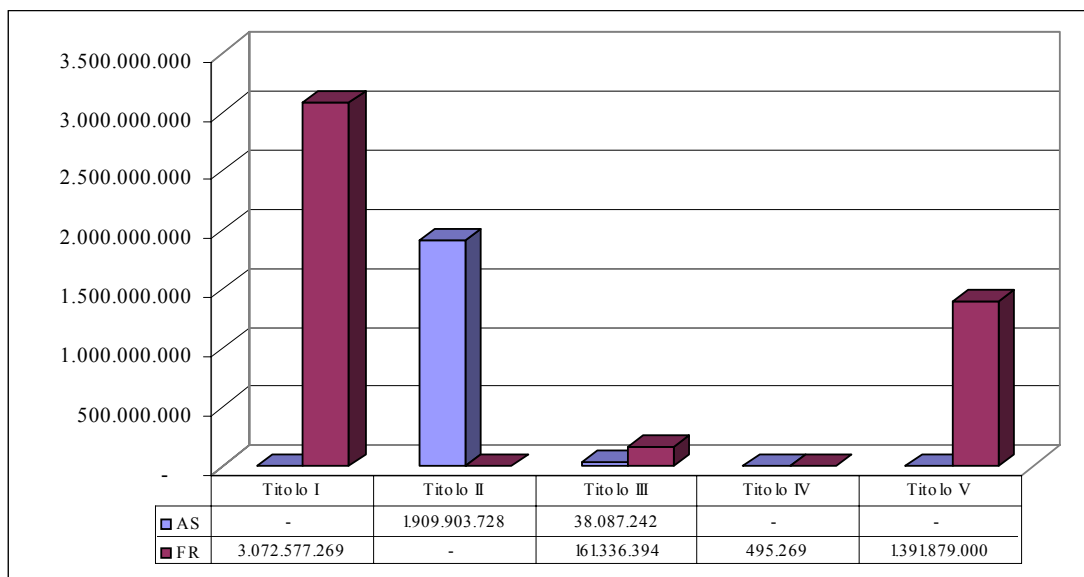
Tavola 6 - Accertamenti



Il fenomeno è riconducibile essenzialmente al processo devolutivo in atto, del quale si è ampiamente trattato nella parte introduttiva del presente capitolo. I trasferimenti statali, rapportati alle entrate complessive, mostrano nel triennio esaminato un trend in diminuzione, passando dal 42,1% del 2001 al 29,6% del 2003.

Pare inoltre interessante segnalare la variazione in aumento, seppure modesta, intervenuta nel Titolo I – Tributi propri e quote di tributi devoluti dallo Stato - accompagnata da una non elevata ma progressiva variazione in diminuzione del Titolo II – Contributi e Assegnazioni statali (comprese le entrate di provenienza comunitaria). Tale andamento rispecchia i mutamenti in atto nella finanza di tutte le regioni (anche se con pesi diversi, in forza della diversa tipologia di Regioni – a statuto ordinario e a statuto speciale - e nell'ambito di queste ultime fortemente condizionate dalle diverse previsioni statutarie in materia) e si inserisce nel nuovo scenario di federalismo fiscale.

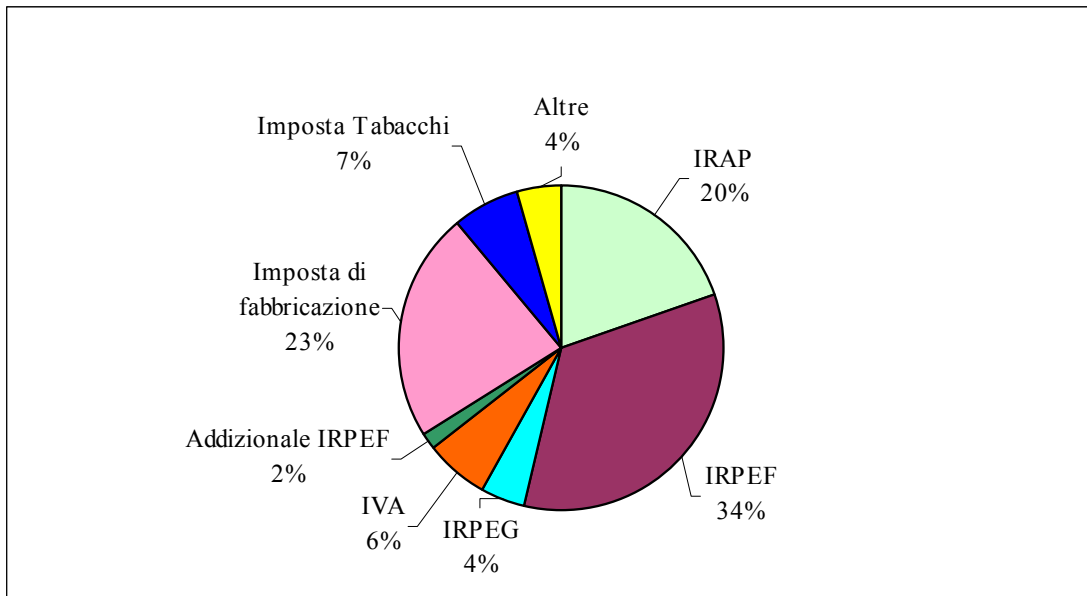
Tavola 7 - Accertamenti per titoli - Esercizio 2003



E' inoltre opportuno evidenziare che il Titolo I rappresenta il 66,4% dei fondi regionali e il 46,7% del totale delle entrate; il restante 33,6% delle entrate di fonte regionale risulta formato essenzialmente dal Titolo V (30,1%). Il Titolo II, interamente formato da assegnazioni statali, rappresenta invece il 29,1% del totale delle entrate. Da ciò si evince che in un contesto di grandi riforme istituzionali fondate sull'affermazione del principio dell'autonomia finanziaria e del ricorso all'indebitamento limitato al finanziamento delle spese di investimento (sancito costituzionalmente dall'art. 119 e dalla Legge di Contabilità Regionale – n. 11/83 art. 37), la finanza regionale è caratterizzata da un crescente ricorso all'indebitamento; ciò anche in conseguenza delle forti limitazioni che derivano dalla mancata revisione del Titolo III dello Statuto vigente.

Di rilevante interesse, stante la progressiva ulteriore importanza che stanno assumendo le fonti di finanziamento che fanno capo al Titolo I, appare l'indagine sulla composizione delle entrate di tale titolo, che graficamente può essere così rappresentata.

Tavola 8 – Accertamenti entrate tributarie – Esercizio 2003



Le entrate tributarie complessivamente accertate nell'esercizio 2003 ammontano a € 3.072.577.269, in leggera crescita rispetto al 2002 (1,3%) e rispetto al 2001 (11,4%). I tributi che presentano un peso maggiore nel gettito tributario regionale, come risulta dal grafico sopra riportato, sono l'IRPEF, l'Imposta di fabbricazione e l'IRAP in quanto rappresentano nel complesso circa il 76,4% delle entrate tributarie regionali.

Entrate comunitarie

Nella classificazione del bilancio regionale le entrate di provenienza statale (Titolo II) inglobano anche quelle di provenienza comunitaria. Si è ritenuto tuttavia interessante, nell'ambito della presente analisi, rappresentare, a fini informativi, l'entità degli accertamenti delle entrate, nel triennio considerato, scomposte in:

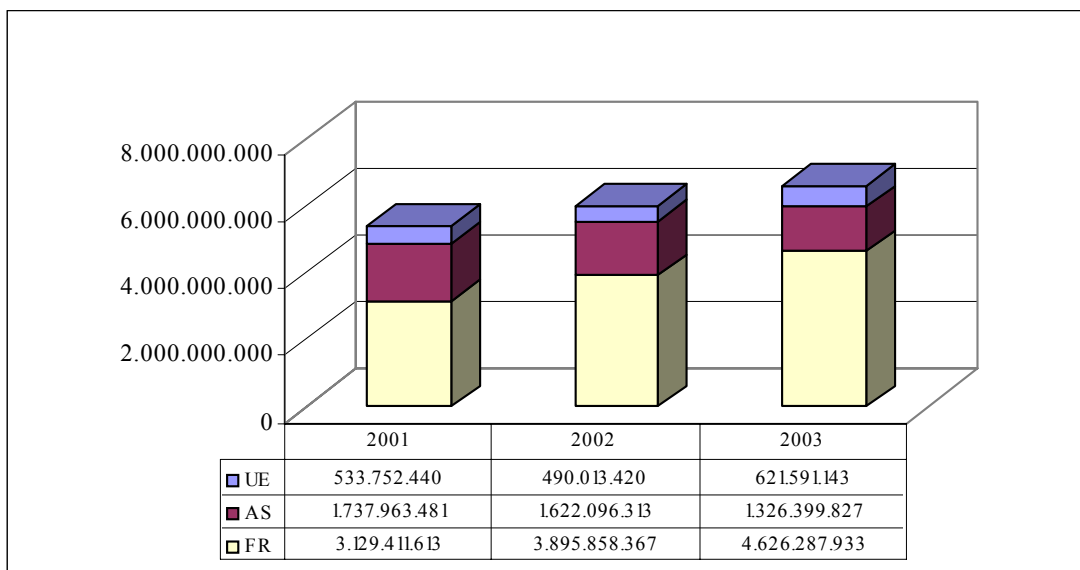
- a) fondi regionali (FR);
- b) assegnazioni statali (AS);
- c) fondi comunitari (UE);

ricomprendendo in questi ultimi, anche la quota di competenza statale a valere sulle iniziative di finanziamento comunitario.

I dati di seguito esposti sono stati estrapolati, con qualche difficoltà per la classificazione attualmente in uso, dalle categorie direttamente riferite alle fonti comunitarie, integrandoli con i capitoli relativi alla parte di co-finanziamento di competenza statale.

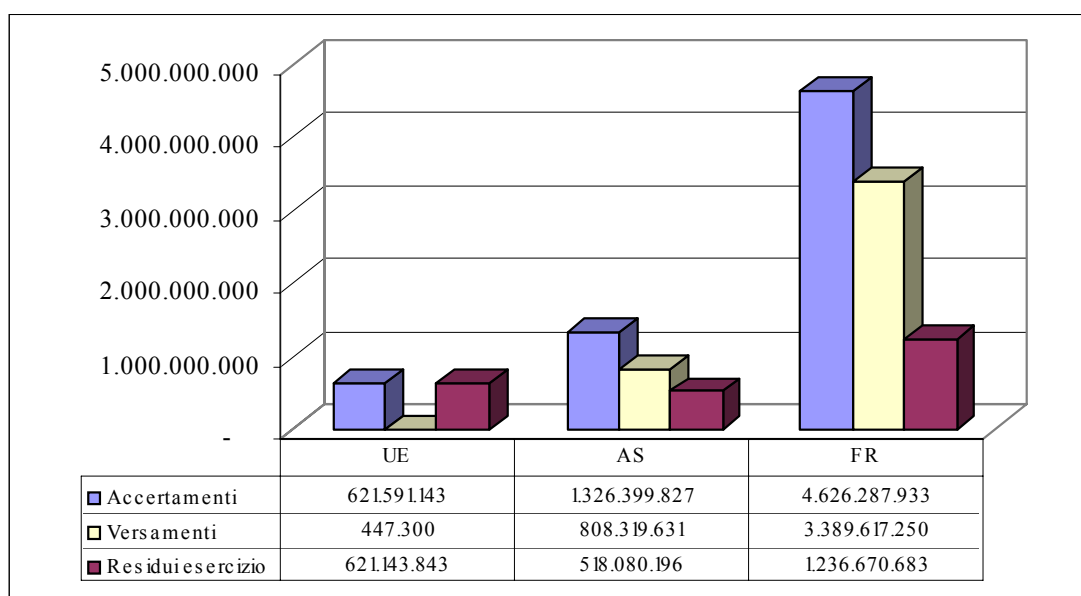
L'andamento che ne deriva è il seguente.

Tavola 9 – Accertamenti per fonte di provenienza



Dal grafico che segue è inoltre possibile rilevare l'elevata incidenza dei fondi comunitari nella formazione dei residui dell'esercizio.

Tavola 10 – Entrate per provenienza – Esercizio 2003



Entrate libere e vincolate

Nell'ambito dell'analisi fin qui condotta e in considerazione del contesto evolutivo in atto, si ritiene di non poter prescindere dalla quantificazione delle entrate accertate con riferimento al vincolo di destinazione; ciò al fine di misurare il grado di autonomia finanziaria della Regione che si ripercuote sul margine di manovrabilità delle spese. E' tuttavia opportuno fare alcune precisazioni in ordine ai criteri e ai principi seguiti per tale

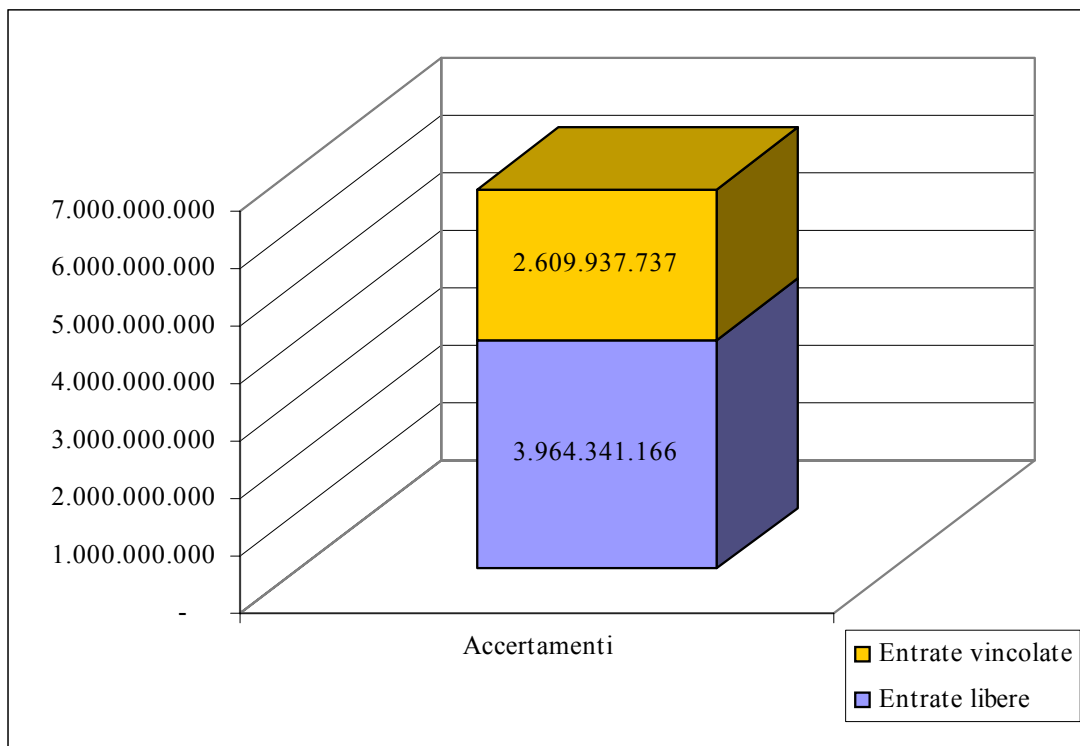
classificazione. Sono state ricomprese fra le entrate libere tutte quelle per le quali non sia previsto un vincolo normativo specifico; per cui nell'ambito del Titolo I, l'IRAP e l'addizionale IRPEF vengono ricomprese tra le entrate vincolate in quanto predestinate, per legge, al finanziamento della spesa sanitaria regionale. Il Titolo V invece, sebbene finalizzato alla realizzazione di investimenti è stato ricompreso tra le entrate libere in quanto il vincolo alla tipologia di spesa non è rappresentativo di un vincolo di destinazione specifico.

La situazione degli accertamenti in c/competenza è la seguente.

Tavola 11 – Accertamenti per fonte, titolo e destinazione

Tipo entrata	Titolo	Assegnazioni Statali	Fondi Regionali	Totale complessivo
Entrate libere	I		2.412.237.759	2.412.237.759
	III		159.729.138	159.729.138
	IV		495.269	495.269
	V		1.391.879.000	1.391.879.000
Libere totale			3.964.341.166	3.964.341.166
Entrate vincolate	I		660.339.511	660.339.511
	II	1.909.903.728		1.909.903.728
	III	38.087.242	1.607.256	39.694.498
Vincolate totale		1.947.990.970	661.946.767	2.609.937.737
Totale complessivo		1.947.990.970	4.626.287.933	6.574.278.903

Tavola 12 – Accertamenti per destinazione – Esercizio 2003



Come si evince dal grafico sopra riportato, le entrate vincolate (come sopra definite) rappresentano una parte consistente degli accertamenti e precisamente il 39,7% del totale.

Risulta, inoltre, interessante misurare il grado di autonomia finanziaria²⁴ che risulta pari al 60,3%. Questo tipo di analisi è stata fatta anche con riferimento alle entrate tributarie che, come già rilevato, costituiscono la fetta prevalente delle entrate, pertanto, ritenuta particolarmente significativa. Il grado di autonomia tributaria è risultato pari al 36,7% sul totale delle entrate. Ciò conferma che su una autonomia finanziaria complessiva del 60,3%, il 36,7% è determinata da fonte tributaria.

Entrate da indebitamento

Per quanto riguarda le entrate da indebitamento conseguenti all'assunzione di mutui, la Regione ha avviato una serie di attività propedeutiche alla copertura dell'indebitamento attraverso il rinnovo del rating, finalizzato all'emissione di prestiti obbligazionari. Tale attività si caratterizza come operazione di diffusione e di internazionalizzazione nel nome della Regione e di efficace marketing territoriale. A fronte della perdurante crisi di liquidità, sono stati contratti alcuni mutui e sono state fornite le direttive per le procedure di contrazione degli stessi in ragione del comma 15 dell'art. 30 della L. n. 289/2002 (Legge Finanziaria dello Stato 2003), il quale prevede che, qualora gli enti territoriali ricorrano all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, i relativi atti e contratti siano nulli.

Come risulta dalla seguente tabella, i mutui contratti (accertati) nel corso del 2003 ammontano complessivamente a € 1.391.879.000 di cui € 600.000.000 riscossi e versati, mentre € 791.879.000 formano residui attivi dell'esercizio in quanto la procedura di erogazione non si è conclusa nell'esercizio. Il notevole scostamento tra stanziamento finale e accertamento rientrerebbe nella strategia perseguita dall'Amministrazione Regionale che collega la stipula dei mutui alle effettive esigenze di cassa.

Tavola 13 – Entrate per mutui

Capitolo	Descrizione	Stanz. finali	Accertamenti	Versamenti	Res. esercizio
5100500	RICAVO DEI MUTUI CONTRATTI PER INVESTIMENTI IN OPERE DI CARATTERE PERMANENTE (ART. 1 DELLA LEGGE FINANZIARIA)	1.161.655.000	1.075.879.000	600.000.000	475.879.000
5100600	RICAVO DEI MUTUI CONTRATTI PER LA COPERTURA DEL DISAVANZO PRESUNTO A TUTTO IL 31 DICEMBRE 2001 (ART. 34, LETT. C), L.R. 24 DICEMBRE 1998, N. 37 E ART. 1, COMMA 3 DELLA LEGGE FINANZIARIA)	3.378.661.000	-	-	-
5100700	RICAVO DELLA PROVISTA FINANZIARIA PER IL FINANZIAMENTO, DA PARTE DEI COMUNI, DEGLI INTERVENTI DESTINATI ALLE INIZIATIVE PER LO SVILUPPO E L'OCCUPAZIONE PREVISTI DALL'ARTICOLO 19 DELLA LEGGE REGIONALE 24 DICEMB	172.000.000	172.000.000	-	172.000.000
5101100	RICAVO DEI MUTUI CONTRATTI PER INTERVENTI PER I DANNI PROVOCATI DALLA SICCTA' E DALLE GELATE DEL 2001 E 2002 (L.R. 9 AGOSTO 2002, N. 13 E ART. 1, COMMA 4 DELLA LEGGE FINANZIARIA)	199.214.000	-	-	-
5101200	(N.1)5.1.0 RICAVO DEI MUTUI CONTRATTI PER IL RIPIANO DEI DISAVANZI DELLE AZIENDE SANITARIE LOCALI RELATIVI ALL'ANNO 2000(L.R. 10 NOVEMBRE 2003, N.11)	144.000.000	144.000.000	-	144.000.000
	TOTALE	5.055.530.000	1.391.879.000	600.000.000	791.879.000

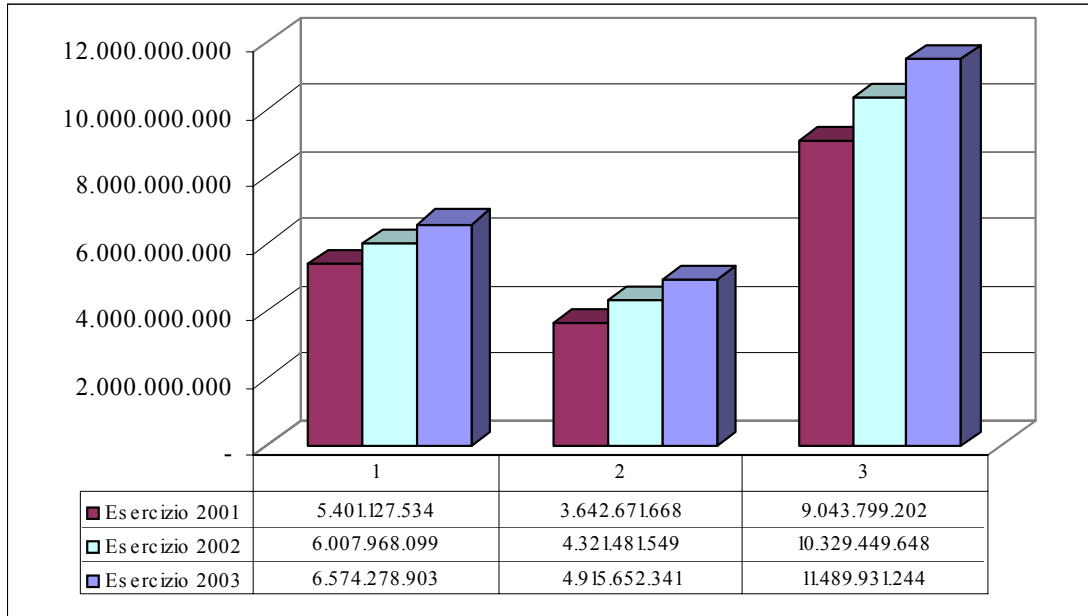
Le riscossioni e i versamenti

Il quadro complessivo delle entrate, in conto competenza e in conto residui, che

²⁴ Il grado di autonomia finanziaria è dato dal rapporto tra le entrate libere e il totale delle entrate (libere e vincolate).

l'Amministrazione Regionale potrebbe effettivamente riscuotere, sulla base di titoli giuridici certi, negli esercizi finanziari 2001-2003, è raffigurato nel grafico che segue.

Tavola 14 - Entrate totali



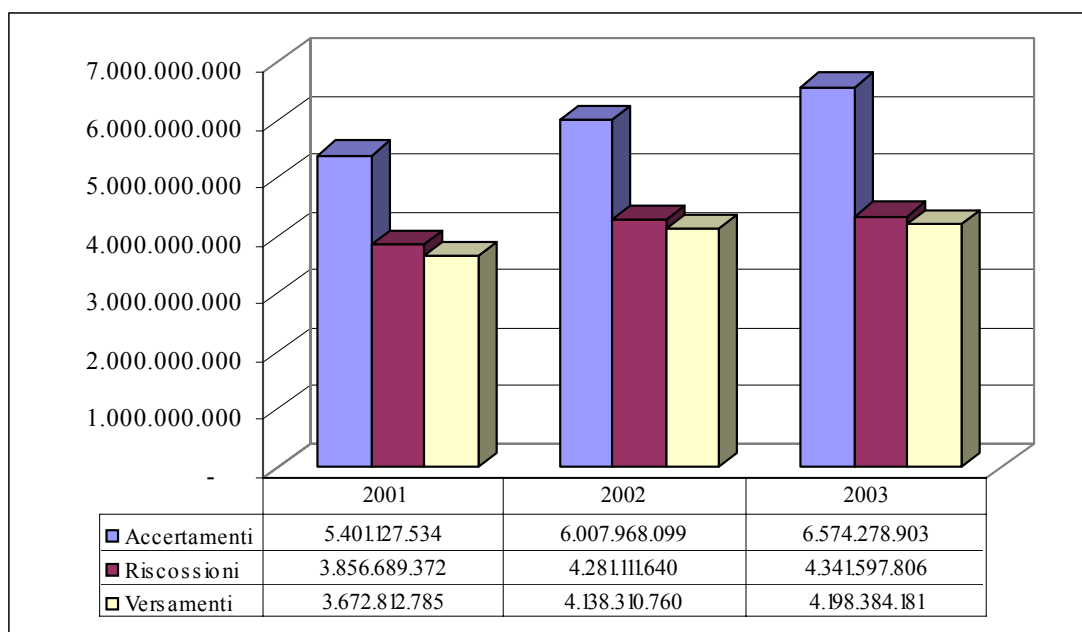
Dal grafico è possibile rilevare un andamento crescente sia in conto competenza, che in conto residui, nonché l'elevata incidenza dei residui²⁵ sul totale complessivo, che risulta, nel triennio considerato, superiore al 40%, con la punta massima nell'esercizio finanziario 2003 (42,8%).

Gli accertamenti in c/competenza, al contrario, pur presentando in valore assoluto un andamento crescente, se rapportati al totale, evidenziano un trend percentuale progressivamente decrescente (59,7% nel 2001, 58,2% nel 2002 e 57,2% nel 2003).

Per quanto riguarda le riscossioni e i versamenti in conto competenza, l'andamento del triennio è desumibile dal grafico seguente.

²⁵ Per l'analisi dei residui si rinvia alla parte specificamente trattata.

Tavola 15 – Gestione entrate in c/competenza



La differenza tra le riscossioni e i versamenti è rappresentata dalle somme versate a favore della Regione sui conti intrattenuti presso la Tesoreria Centrale dello Stato e in attesa di essere trasferiti sul conto del proprio Tesoriere. Come si può notare, le riscossioni e i versamenti nel triennio considerato non presentano significativi scostamenti. Nell'esercizio 2003 le somme riscosse ma non versate sono pari a € 143.213.624, attribuibili per € 40.928.726 a tributi propri e quote di tributi erariali, per € 61.004.227 a entrate per contributi e assegnazioni statali e per € 41.280.671 a rendite patrimoniali.

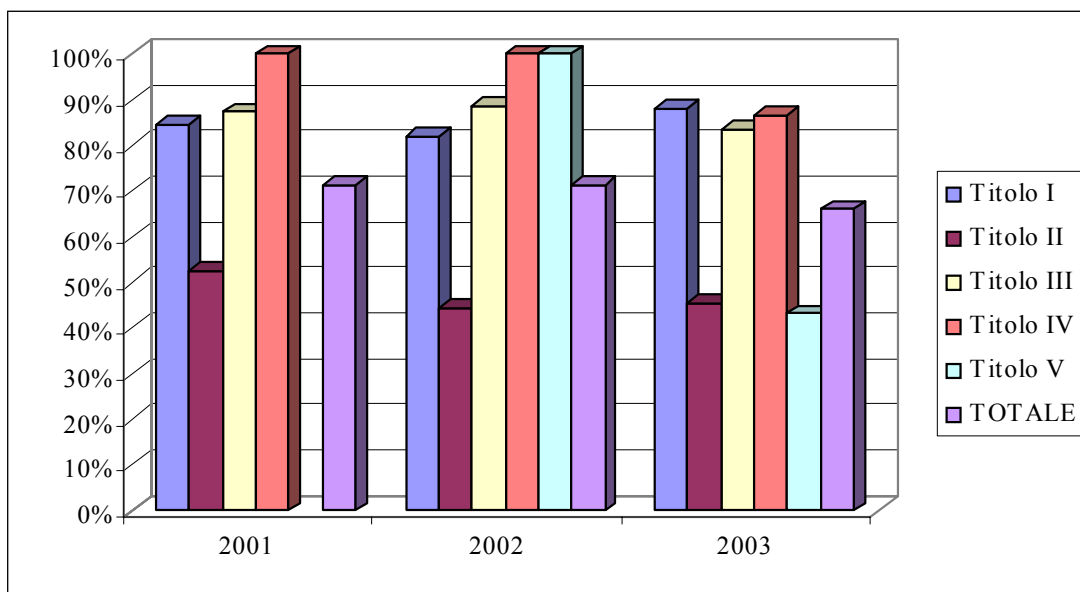
Le riscossioni, in termini percentuali, espongono un incremento del 1,4 % rispetto all'esercizio 2002 e del 12,6 % rispetto all'esercizio 2001. Anche per i versamenti è rilevabile lo stesso andamento (1,5% rispetto al 2002 e 14,3% rispetto al 2001).

La capacità di riscossione²⁶, pari a 66,0 %, risulta invece diminuita rispetto all'esercizio 2002 (71,3 %) e 2001 (71,4 %). Tuttavia, anche in questa analisi, se si escludono i mutui (la cui mancata riscossione è legata all'iter procedurale dell'istituto di credito che si è concluso nel 2004), la capacità di riscossione dell'esercizio migliora notevolmente (72,2%).

Il grafico che segue illustra la capacità di riscossione per titoli, nel triennio in esame.

²⁶La capacità di riscossione è data dal rapporto fra le riscossioni effettuate in conto competenza e gli accertamenti registrati nell'anno.

Tavola 16 – Capacità di riscossione per titoli



La capacità di riscossione più bassa, è riscontrabile sempre nel Titolo II (per le ragioni più volte ribadite) e nell'esercizio 2003 anche relativamente al Titolo V, in conseguenza di quanto più sopra specificato.

Per quanto concerne la capacità di versamento, pari al 63,9 % nel 2003, l'andamento che si registra è pressoché analogo alla capacità di riscossione, pertanto se ne omette la rappresentazione grafica.

L'analisi delle entrate per Assessorato

Con l'entrata in vigore della L.R. n. 23/1999, modificativa della Legge di Contabilità Regionale²⁷, che ha introdotto l'articolazione del bilancio in Unità Previsionali di Base (UPB), quale centro di responsabilità amministrativa cui è affidata la gestione delle entrate e delle spese, si è passati da un sistema di gestione delle entrate storicamente assegnato all'Assessorato al Bilancio, ad un sistema di gestione delle entrate in capo al responsabile della UPB (e quindi al direttore di servizio).

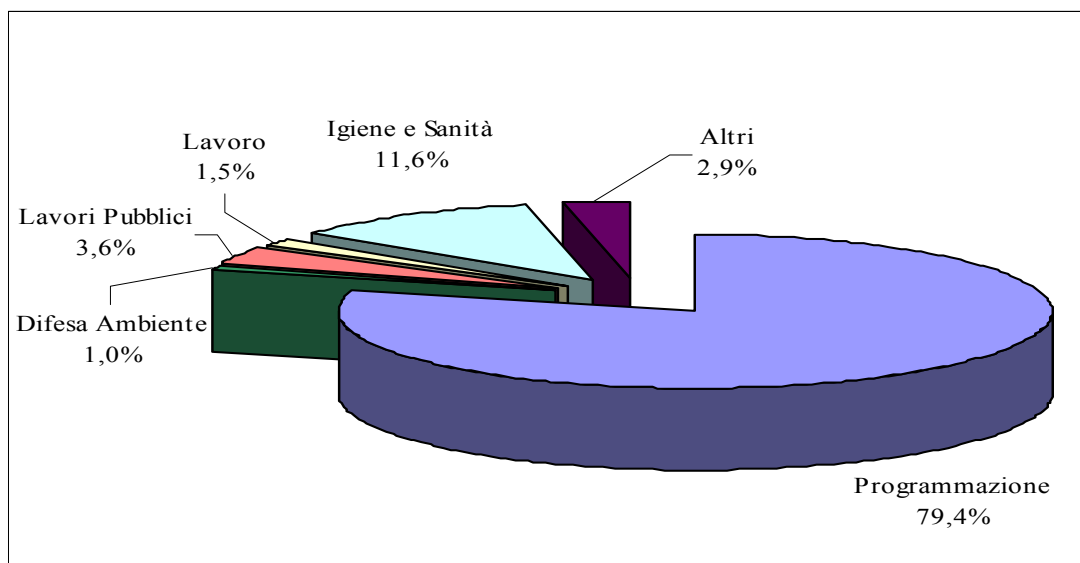
Si ritiene di dover rilevare che a livello di singoli Assessorati, l'attività di gestione delle entrate è tuttora pressoché assente. Di rilevante importanza, in tal senso, risulta la delibera di Giunta n. 23/7 del 23 luglio 2003 con la quale vengono ribaditi i contenuti della citata legge regionale, sottolineando che le entrate regionali devono essere curate e controllate in tutte le loro fasi dai singoli Assessorati, sulla base delle Unità Previsionali di Base in cui le stesse risultano essere suddivise.

Dall'analisi della distribuzione delle risorse, si rileva che circa il 79,4% delle entrate accertate nel 2003 ricade in capo all'Assessorato della Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del territorio, che gestisce entrate prevalentemente ricomprese nel Titolo I e nel

²⁷ Art. 12bis L.R. n. 11 del 05/05/1983.

Titolo V.

Tavola 17 – Incidenza accertamenti per Assessorato - Esercizio 2003



Di seguito viene riportata la tabella che pone a raffronto, per ciascun Assessorato, gli stanziamenti finali e gli accertamenti nel triennio 2001-2003.

Tavola 18 – Entrate per Assessorato

Assessorato	Stanz. Finale			Accertamenti		
	2001	2002	2003	2001	2002	2003
Presid. Giunta	87.546.054	15.385.253	14.181.500	75.831.941	12.950.923	9.620.458
Affari generali	347.059	291.000	2.535.749	2.053.642	5.917.707	11.617.964
Programmazione	5.937.271.145	8.789.403.810	8.901.474.240	3.734.973.023	4.397.867.209	5.219.169.373
Enti Locali	47.018.236	71.762.000	95.127.036	18.300.560	19.560.982	27.390.090
Difesa Ambiente	67.130.990	156.673.067	62.706.091	69.357.058	160.618.703	63.573.642
Agricoltura	70.565.166	73.976.650	104.682.958	95.080.528	23.348.736	55.306.772
Turismo	26.642.979	68.000	69.000	4.994.354	325.593	60.759
Lavori Pubblici	319.243.122	419.824.346	237.601.857	466.485.903	418.747.066	238.186.493
Industria	17.878.528	3.994.987	46.105.994	17.753.053	5.839.453	44.451.197
Lavoro	52.005.441	94.192.794	137.795.304	51.792.274	77.807.402	98.025.126
Pubblica Istruzione	35.394.732	38.259.604	24.981.359	33.509.316	35.433.840	19.339.360
Igiene e Sanità	1.046.234.931	1.014.492.081	1.027.545.805	828.872.165	814.777.417	762.105.063
Trasporti	2.214.051	34.720.236	25.643.640	2.123.717	34.773.069	25.432.608
TOTALE	7.709.492.433	10.713.043.828	10.680.450.534	5.401.127.534	6.007.968.099	6.574.278.903

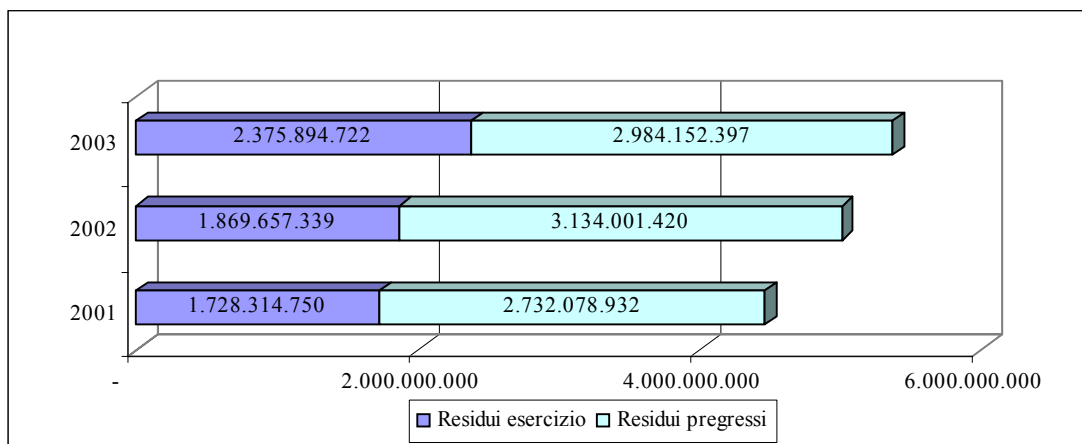
L'esame della tabella evidenzia andamenti apparentemente anomali degni di approfondimento. In taluni casi, sembrerebbe esserci la quasi totale assenza di attività previsionale (Affari Generali); in altri casi invece la previsione sembrerebbe abbondantemente superiore ai livelli di accertamento registrati (Programmazione).

2.1.1.2 L'analisi dei residui attivi

L'ammontare complessivo dei residui attivi al 31/12/2003 è di € 5.360.047.118, di cui il 44,3% generati dalla gestione delle entrate in conto competenza e il 55,7% provenienti da

esercizi precedenti.

Tavola 19 – Residui attivi globali



La consistenza complessiva di tali residui è attribuibile per € 755.939.625 al Titolo I, per € 3.677.969.731 al Titolo II, per € 134.097.019 al Titolo III, per € 161.743 al Titolo IV e per € 791.879.000 al Titolo V.

Va rilevato che nel totale dei residui attivi in oggetto, è ricompresa la somma di 404.308 migliaia di euro depositata su conti correnti aperti presso la Tesoreria Centrale dello Stato e non ancora versate alla Tesoreria Regionale.

I residui attivi finali, al 31/12/2003, risultano aumentati del 7,1% rispetto all'esercizio precedente e del 20,2 %, rispetto al 2001.

I residui attivi originati dalla gestione di competenza rappresentano il 36,1% degli accertamenti ed evidenziano un incremento rispetto agli esercizi precedenti, pari al 27,1% rispetto al 2002 e pari al 37,5% rispetto al 2001. Nella tabella che segue, l'importo complessivo viene scomposto in relazione ai singoli titoli dell'entrata e le rispettive incidenze vengono espone percentualmente.

Tavola 20 – Residui di formazione esercizio 2003

TITOLO	Accertamenti	Versamenti	Res. Esercizio	% Titolo sul totale	% Res. su accertato
TITOLO 1 - TRIBUTI PROPRI E QUOTE DI TRIBUTI DEVOLUTI DALLO STATO	3.072.577.269	2.663.906.321	408.670.949	17,2%	13,3%
TITOLO 2 - CONTRIBUTI ED ASSEGNAZIONI STATALI ANCHE PER COMPETENZE DELEGATE	1.909.903.728	808.766.931	1.101.136.797	46,3%	57,7%
TITOLO 3 - RENDITE PATRIMONIALI - UTILI DI ENTI O AZIENDE REGIONALI	199.423.636	125.281.234	74.142.402	3,1%	37,2%
TITOLO 4 - ALIENAZIONE BENI PATRIMONIALI - TRASFERIMENTI CAPITALI - RIMBORSI CREDITI	495.269	429.695	65.574	0,0%	13,2%
TITOLO 5 - MUTUI PRESTITI OD ALTRE OPERAZIONI CREDITIZIE	1.391.879.000	600.000.000	791.879.000	33,3%	56,9%
TOTALE 2003	6.574.278.903	4.198.384.181	2.375.894.722	100,0%	36,1%
TOTALE 2002	6.007.968.099	4.138.310.760	1.869.657.339		31,1%
TOTALE 2001	5.401.127.534	3.672.812.785	1.728.314.750		32,0%

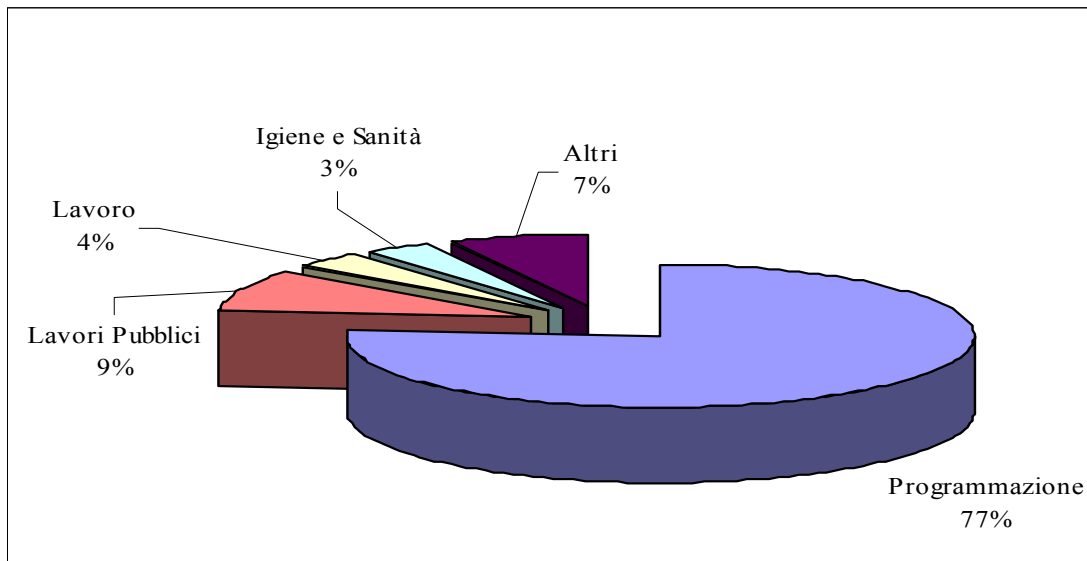
Come si rileva, i titoli che concorrono in misura prevalente alla formazione dei residui dell'esercizio 2003, in ordine di incidenza, sono:

- a) Titolo II (circa il 46%), il cui andamento non è attribuibile, in linea di massima, a problematiche gestionali od organizzative interne alla Regione, quanto piuttosto a

- problematiche amministrative statali;
- b) Titolo V (circa il 33%), conseguente a contratti di mutuo stipulati nell'esercizio la cui procedura per l'erogazione si è conclusa nell'esercizio 2004;
- c) Titolo I (circa il 17%), il cui risultato è influenzato dal fatto che la gestione della maggior parte dei tributi ricompresi in tale titolo è curata dai competenti uffici dell'Amministrazione Statale.

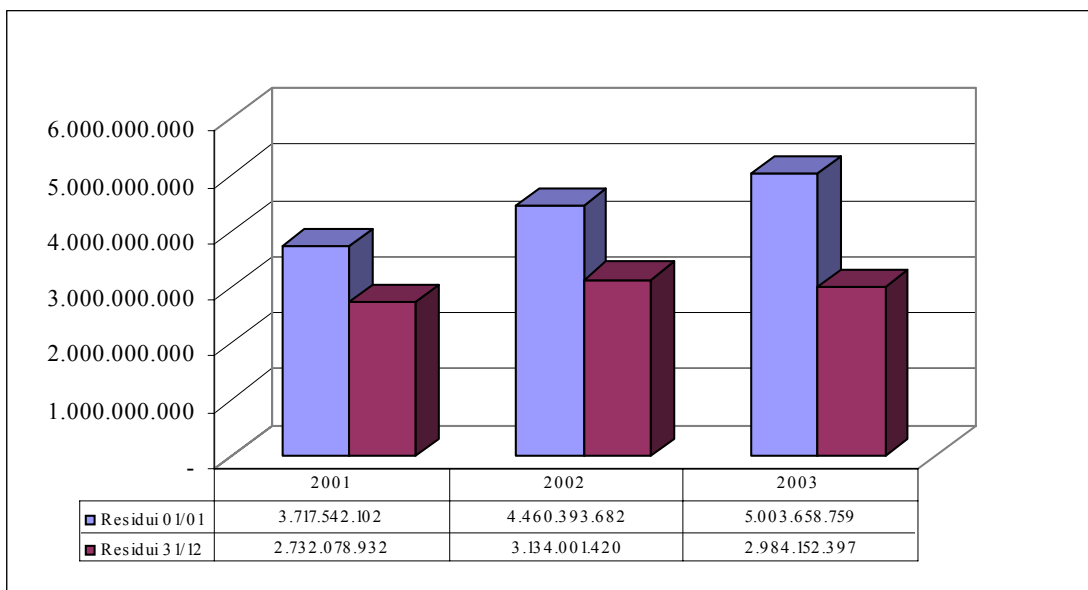
Per completezza d'indagine, si rappresenta nel grafico seguente l'analisi della formazione dei residui dell'esercizio con riferimento agli Assessorati.

Tavola 21 – Incidenza per Assessorato dei residui di formazione esercizio 2003



Passando all'analisi dei residui attivi provenienti da esercizi precedenti, è possibile rilevare, dal grafico sotto riportato, il notevole incremento registrato nel 2003 rispetto al 2001, pari al 34,6%.

Tavola 22- Residui attivi pregressi



Al 01/01/2003 i residui attivi originati in esercizi precedenti, ammontano a 5.003.658.759 euro. Al termine dell'esercizio 2003 tale consistenza risulta pari a 2.984.152.397 euro e diminuisce del 4,8% rispetto all'esercizio 2002, mentre aumenta del 9,2% rispetto all'esercizio 2001.

La capacità di smaltimento residui²⁸ pregressi, pari al 40,4%, risulta migliorata in misura apprezzabile, sia rispetto al 2002 (29,7%), che al 2001 (26,5%). Tale miglioramento è riscontrabile sia in termini assoluti, che percentuali nel Titolo I ed è stato essenzialmente determinato da i versamenti delle quote IVA del triennio 1999-2001 e in conto IRAP.

Tavola 23 – Smaltimento dei residui attivi

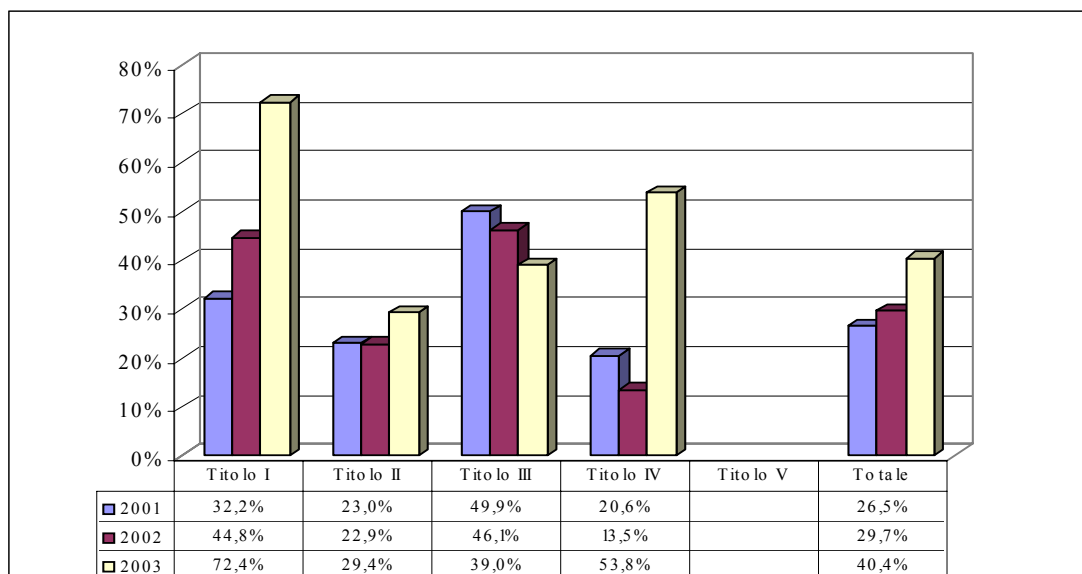


Tavola 24 – Gestione dei residui pregressi

TITOLI	Residui 0101	Accertato R	Riscosso R	Versato R	Res_finali
Titolo I	1.256.508.107	1.387.776.918	1.040.581.121	1.040.508.242	347.268.676
Titolo II	3.648.724.798	3.442.561.185	1.232.057.426	865.728.251	2.576.832.934
Titolo III	98.217.596	85.105.981	31.044.271	25.151.363	59.954.618
Titolo IV	208.257	208.257	112.088	112.088	96.169
Titolo V	-	-	-	-	-
TOTALE	5.003.658.759	4.915.652.341	2.303.794.905	1.931.499.944	2.984.152.397

Dall'analisi della tabella è possibile constatare che il riaccertamento dei residui attivi, provenienti da esercizi precedenti, ha prodotto una variazione in diminuzione, in termini assoluti, pari a € 88.006.418 (- 1,8%). Dalla tabella si evince, inoltre, che i residui provenienti da esercizi precedenti, sia iniziali che finali, risultano principalmente concentrati nei Titoli I e II, sui quali ricadono le problematiche gestionali statali di cui si è già accennato nella parte relativa all'analisi dei residui dell'esercizio.

I versamenti in conto residui rappresentano il 39,3% dei residui riaccertati nell'esercizio. Tale risultato evidenzia un significativo miglioramento pari a circa 12 punti

²⁸ La capacità di smaltimento dei residui è data dal rapporto tra i versamenti in conto residui, comprensivi delle minori entrate riaccertate e i residui attivi provenienti da esercizi precedenti.

percentuali in più rispetto all'esercizio precedente. L'analisi dei versamenti per titoli individua nel Titolo I l'incidenza maggiore sul totale versato (53,9%).

L'elevata consistenza dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti e l'importanza della materia, peraltro già affrontata con l'indagine condotta dall'Ufficio Ispettivo nel febbraio 2002²⁹, induce ad effettuare un'analisi più approfondita circa la formazione dei residui provenienti dalla gestione di esercizi precedenti. I residui attivi in oggetto vengono, innanzitutto, analizzati in relazione all'esercizio di origine. La sotto riportata tabella mostra la cronologia della formazione dei residui pregressi ancora iscritti al 31/12/2003 nel rendiconto e ne evidenzia la notevole vetustà.

Tavola 25 – Stratificazione dei residui attivi pregressi

Anno	Accertamenti	Versamenti	Residui
1984	804.698	-	804.698
1985	14.414.602	-	14.414.602
1986	5.318.897	1.591.204	3.727.693
1987	5.380.047	-	5.380.047
1988	9.847.414	387.343	9.460.072
1989	32.924.557	208.587	32.715.971
1990	46.332.929	-	46.332.929
1991	232.054.157	14.686.716	217.367.441
1992	62.150.806	139.008	62.011.799
1993	64.155.831	1.669.610	62.486.221
1994	32.357.874	2.661.294	29.696.580
1995	90.761.860	176.233	90.585.627
1996	66.593.026	20.235	66.572.791
1997	151.012.907	4.929.426	146.083.481
1998	269.661.076	151.752.435	117.908.641
1999	423.735.576	203.549.383	220.186.193
2000	504.526.082	464.964.756	39.561.326
2001	1.089.429.409	636.533.595	452.895.814
2002	1.814.190.592	448.230.121	1.365.960.471
Res. anni prec.	4.915.652.341	1.931.499.944	2.984.152.397

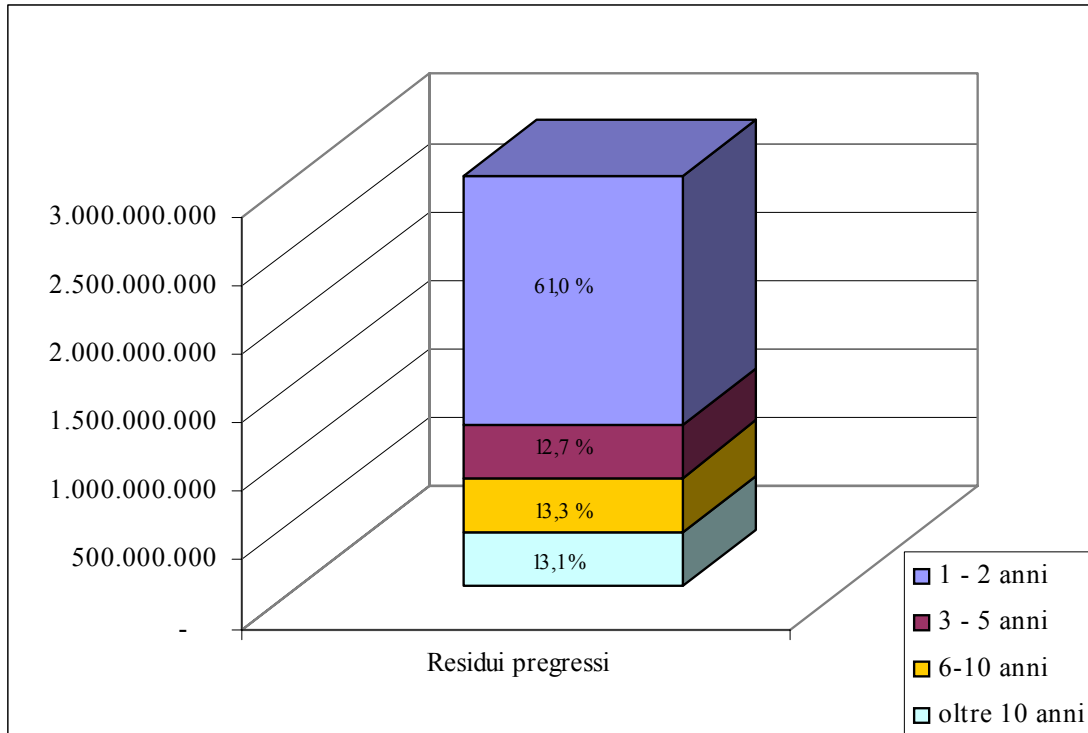
Il grafico seguente esamina lo stesso fenomeno strutturato per fasce temporali e mostra come la maggior parte dei residui, circa il 61%, risulta concentrata nella fascia di formazione più recente (1-2 anni). Il restante 39% è suddiviso negli anni precedenti fino ad arrivare all'anno 1984. Per gran parte di tali residui, come meglio appalesato nella precedente tabella, è legittimo avanzare il dubbio circa la loro esigibilità tenuto conto delle difficoltà richiamate dalla già citata indagine dell'Ufficio Ispettivo sulla ricostruzione documentale degli stessi.

Si ricorda, in merito, che secondo principi generalmente accettati derivanti dai vigenti artt. 263 e seguenti del Regolamento di Contabilità Generale dello Stato, R.D. n. 827, del 23 maggio 1924, sono previste procedure ben precise e complesse in ordine ai crediti

²⁹ Delibera della Giunta regionale n. 5/18 del 12 febbraio 2002.

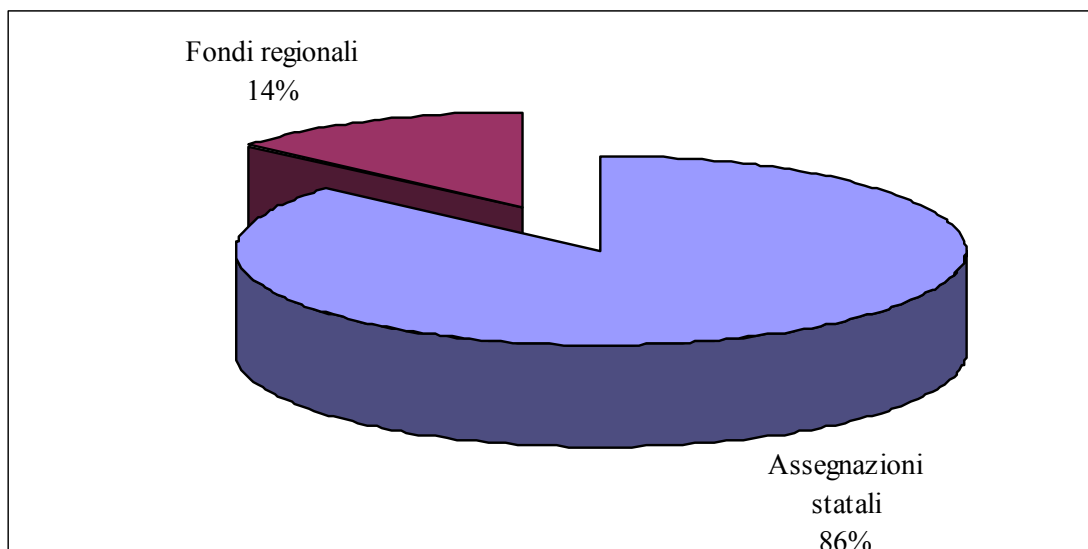
incerti, di dubbia esigibilità e assolutamente inesigibili. In tal senso la L.R. n. 3/2003, Legge Finanziaria Regionale 2003, ha disposto la revisione annuale dei residui attivi introducendo nell'ambito del sistema regionale un fondamentale principio contabile.

Tavola 26 – Stratificazione dei residui attivi



L'analisi di tali residui, relativamente alla tipologia di fonte, regionale o statale, espone le seguenti risultanze.

Tavola 27 – Composizione residui pregressi – Esercizio 2003



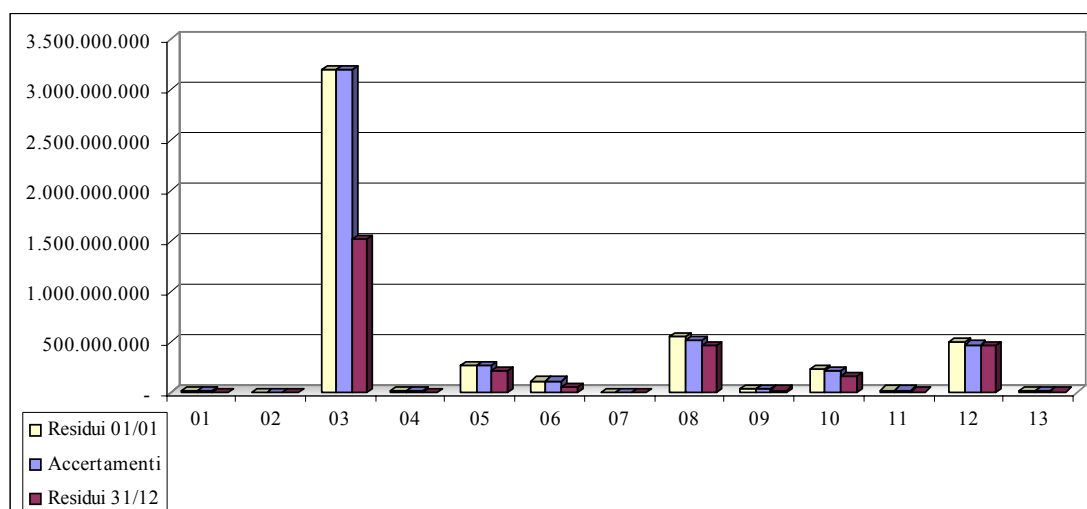
Infine, nella tabella e nel grafico che seguono, i residui attivi vengono scomposti

sulla base della gestione facente capo ai diversi Assessorati.

Tavola 28 – Andamento dei residui attivi per Assessorato

Assessorati	2001		2002		2003	
	Residui 01/01	Residui finali	Residui 01/01	Residui finali	Residui 01/01	Residui finali
01 - Presid. Giunta	36.342.392	14.537.996	51.067.995	18.214.874	15.725.487	10.360.743
02 - Affari generali	19.303.138	5.732.508	5.890.281	5.732.508	8.138.186	5.933.884
03 - Programmazione	2.313.921.142	1.753.053.324	2.857.165.749	2.099.236.263	3.191.020.753	1.516.206.081
04 - Enti Locali	1.901.077	1.515.847	5.376.050	1.037.851	15.983.376	8.976.023
05 - Difesa Ambiente	160.012.797	111.083.024	161.556.321	130.579.899	267.162.320	210.914.141
06 - Agricoltura	84.379.174	59.434.216	140.967.379	100.497.644	120.054.712	63.541.852
07 - Turismo	1.079.884	768.901	4.073.097	1.188.817	1.333.631	424.705
08 - Lavori Pubblici	274.909.975	136.543.162	355.098.201	178.820.595	556.383.291	472.423.376
09 - Industria	133.433.380	46.013.981	53.458.162	36.399.041	37.824.892	30.744.271
10 - Lavoro	220.607.211	161.142.516	209.508.754	156.924.536	234.731.938	168.744.400
11 - Pubblica Istruzione	4.149.527	1.005.250	25.040.699	1.862.464	30.070.417	13.592.070
12 - Igiene e Sanità	407.241.816	386.978.981	536.920.664	393.892.000	497.965.686	470.146.686
13 - Trasporti	60.260.588	54.269.225	54.270.331	9.614.929	27.264.070	12.144.165
	3.717.542.102	2.732.078.932	4.460.393.682	3.134.001.420	5.003.658.759	2.984.152.397

Tavola 29 – Residui pregressi per Assessorato – Esercizio 2003



2.1.2 Gli impieghi di risorse finanziarie

2.1.2.1 L'analisi delle spese

La gestione delle spese viene esaminata sotto l'aspetto della previsione, dell'impegno e del pagamento nell'arco temporale 2001/2003, classificando i risultati ottenuti per competenza e residui, per Fonte di finanziamento, Titolo, Ambito e Assessorato³⁰.

³⁰ Nell'analisi sono state considerate anche le Partite di giro.

Pare opportuno evidenziare che anche per le uscite/impieghi la nuova struttura del bilancio consente una più trasparente visione delle finalità per le quali sono impiegate le risorse/fonti finanziarie nel tentativo di accompagnare i processi di programmazione e verifica delle politiche regionali di intervento.

La suddivisione dei Titoli in Unità Previsionali di Base e Capitoli, e degli Ambiti in Aree omogenee, consente di mettere in evidenza i livelli di utilizzo delle risorse per ciascuno dei settori d'intervento delle politiche regionali, della tipologia di spesa (parte corrente, parte in conto capitale e rimborso di prestiti) e della tipologia delle risorse utilizzate (libera o vincolata). A tal fine sono state elaborate apposite tabelle nelle quali le previsioni finali, gli impegni ed i pagamenti sono stati suddivisi per Fonti, Titoli e Ambiti. Dagli indici finanziari riportati è possibile desumere una visione di sintesi dei dati afferenti la gestione 2003 ed effettuare valutazioni che attengono alla gestione degli impegni, della cassa ed alla dinamica dei residui passivi.

Di seguito si riporta la sintesi dei valori rilevati nei Rendiconti Generali.

Tavola 30 - Stanziamenti, impegni e pagamenti di competenza

Anno	Stanziamenti finali	Impegni	Pagamenti
2001	7.763.817.486	5.037.700.031	3.268.455.027
2002	11.233.320.743	5.506.137.796	3.472.097.825
2003	11.188.746.900	5.971.206.451	4.089.582.552

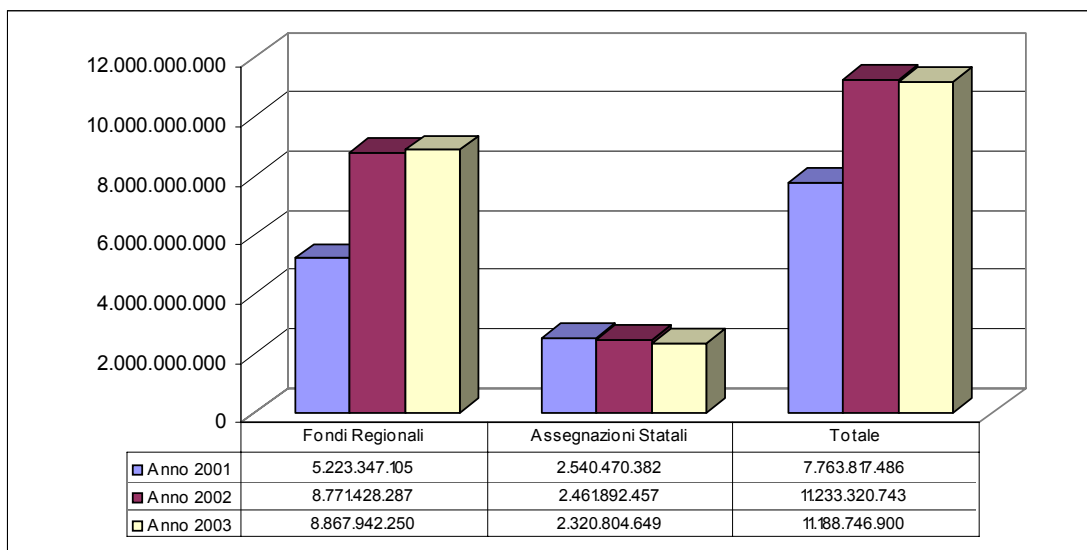
Analisi degli stanziamenti per fonte di finanziamento e per titolo

Le previsioni iniziali dell'esercizio 2003 deliberate con la L.R. n.4/2003 ammontano a 9.991.970.000 Euro; per effetto delle variazioni intervenute in corso d'anno gli stanziamenti definitivi di competenza ammontano a 11.188.746.900 Euro (si veda L.R. n. 13/2003). Da una prima analisi delle spese per fonte di finanziamento, risulta che il 79,3% della spesa prevista è finanziata con fondi regionali, mentre solo il 20,7% è coperta da assegnazioni statali (si intendono per tali anche quelle di provenienza comunitaria poiché le codifiche utilizzate non consentono una distinta rappresentazione).

Dall'analisi del trend storico risulta evidente il progressivo aumento della quota di finanziamento regionale a scapito di quella statale a seguito della modifica del Titolo V della Costituzione, che con il passaggio ad un ordinamento di carattere federale comporterà trasferimenti di competenze e attività (di compiti e responsabilità), ma allo stato attuale non incrementi di risorse.

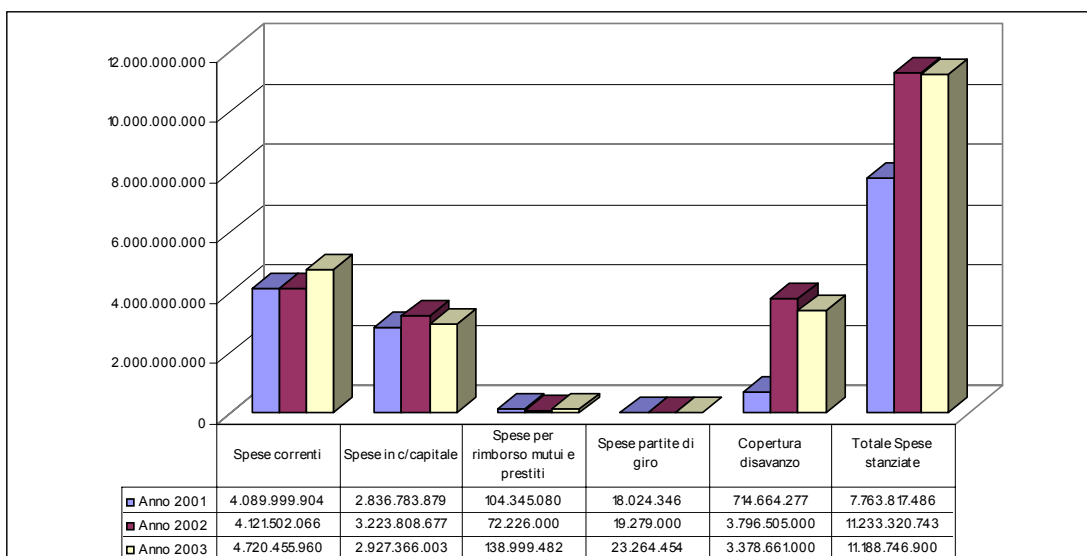
Infatti, come si può evincere dalla tabella sotto riportata, la percentuale delle spese finanziate con fondi regionali tende ad aumentare, passando dal 67,3% del 2001, al 79,3% del 2003.

Tavola 31 - Stanziamenti per fonte di finanziamento



Dall'analisi delle previsioni di spesa per Titoli (art.16 L.R. n.11/83) si denota, in controtendenza rispetto agli obiettivi di risanamento della finanza regionale illustrati nel DPEF 2003-2005, una riduzione delle Spese d'Investimento –Titolo II ed un incremento delle Spese Correnti –Titolo I.

Tavola 32 - Stanziamenti per Titolo



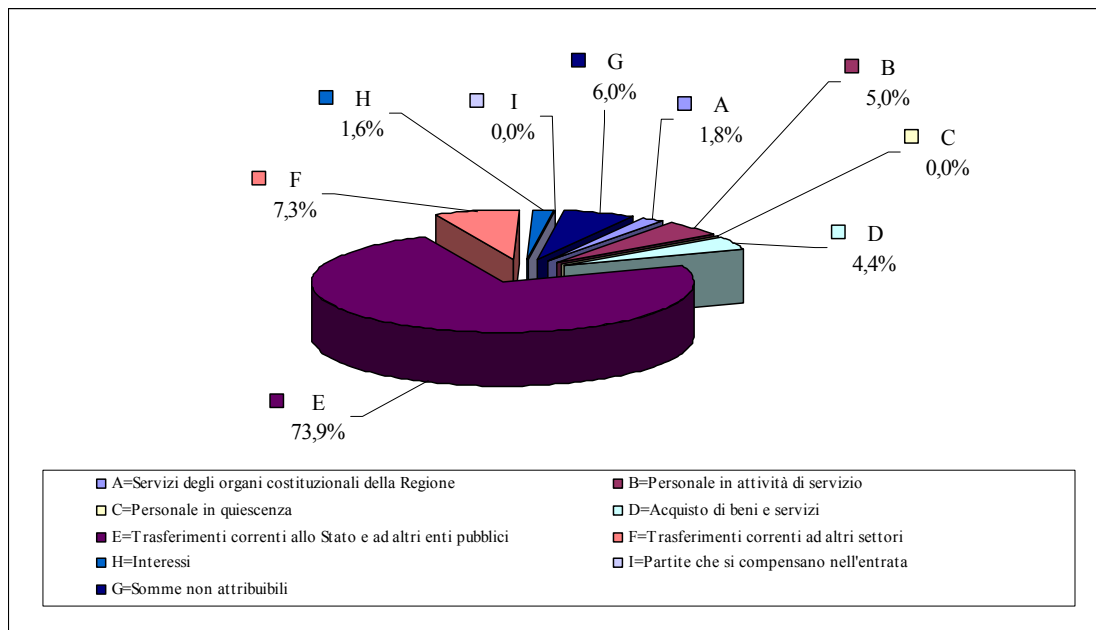
Dal grafico è inoltre possibile rilevare un aumento delle previsioni di spesa del 44,7% tra l'esercizio finanziario 2002 e l'esercizio 2001, mentre non è rilevante la variazione dei valori dell'esercizio 2003 rispetto a quelli del 2002.

Spese correnti (Titolo I)

Le spese correnti “sono le spese relative al normale svolgimento dell'attività regionale, cioè tutte le spese previste per il funzionamento dei vari servizi regionali, e per la

distribuzione di risorse destinate al sostegno di attività di gestione”, esse si caratterizzano nell’esercizio 2003 per un incremento del 14,5%, (pari a 598.953.894 Euro) rispetto all’esercizio 2002 e costituiscono il 42,2% della previsione totale di spesa. Il loro aumento è dovuto essenzialmente all’incremento delle seguenti categorie di spesa: Oneri finanziari (155%) per 45.783.095 Euro, Trasferimenti per spese correnti (15,6%) per 513.061.023 Euro, Spese del personale (15,2%) per 30.870.684 Euro, Spese per beni e servizi (4,7%) per 9.239.092 Euro.

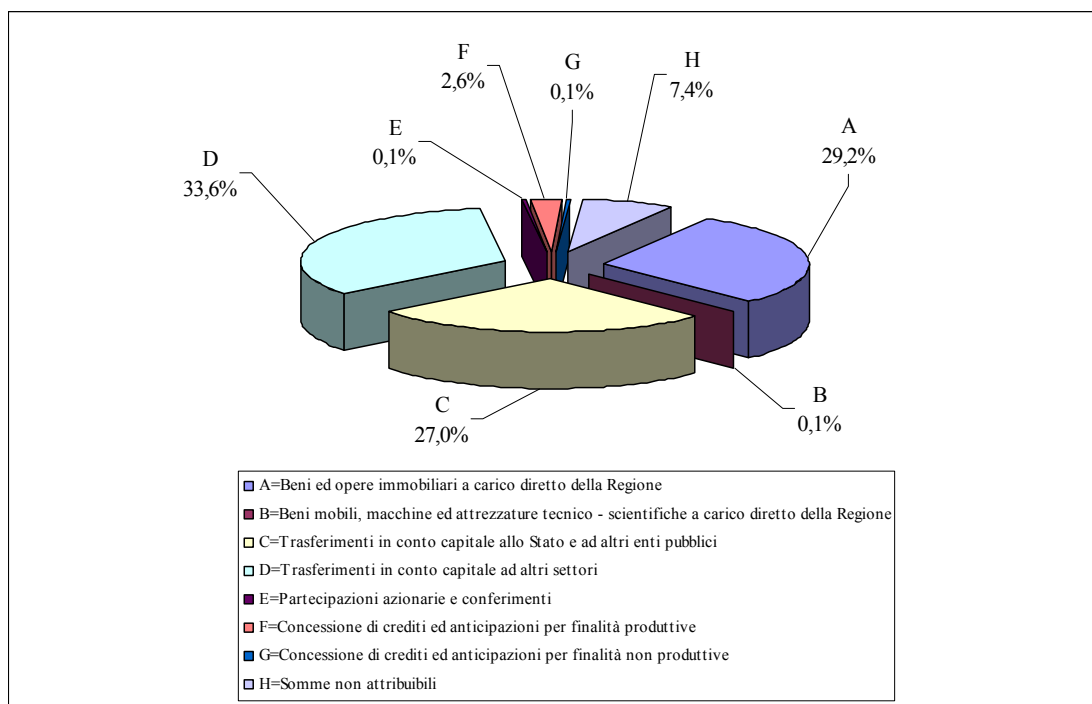
Tavola 33 - Stanziamenti per Categoria economica Anno 2003 – Spese correnti



Spese in conto capitale (Titolo II)

Le spese in conto capitale “sono le spese che attengono agli investimenti diretti ed indiretti, alle partecipazioni azionarie e ai conferimenti nonché alle operazioni per concessioni di crediti”, esse diminuiscono del 9,2% rispetto al 2002 e rappresentano il 26,2% della previsione totale di spesa. La contrazione nelle previsioni 2003 di 296.442.674 Euro è imputabile ad una forte riduzione delle spese per investimenti e dei trasferimenti.

Tavola 34 - Stanziamenti per Categoria economica Anno 2003 – Spese in conto capitale



Spese per rimborso di mutui e prestiti (Titolo III)

Particolarmente elevata risulta la crescita delle spese del Titolo III che comprende le “spese relative all’estinzione di mutui per finanziamento di opere pubbliche, di prefinanziamento su mutui, di mutui per conferimento di capitali ad enti vari e per estinzione di altri prestiti a breve termine”. Tali spese a livello di stanziamento sono aumentate del 92,5% (per 66.773.482 Euro) rispetto all’esercizio finanziario 2002 e incidono per 1,2% sul totale della spesa regionale³¹.

Spese per partite di giro (Titolo IV)

Comprendono esclusivamente le “spese che si effettuano per conto di terzi e che perciò costituiscono un debito della Regione. Sono pertanto comprese in tale titolo le ritenute previdenziali, assistenziali, erariali, le altre ritenute al personale per conto di terzi, e i rimborsi per i depositi cauzionali di terzi.”

Le spese in questione sono pari allo 0,2% della spesa totale e sono variate del 20,7% rispetto al 2002 (per 3.985.454 Euro) a livello di stanziamento.

³¹ A seguito dell’approvazione della L.R. n. 6 del 11.05.2004, (Finanziaria 2004) e L.R. n. 7 del 11.05.2004, relativa al bilancio di previsione 2004, le spese in oggetto presentano uno stanziamento per il 2004 di 211.580.000 Euro, con un ulteriore aumento rispetto alle previsioni 2003 per fronteggiare l’ulteriore incremento della contrazione dei mutui. Come meglio precisato in seguito, l’attuazione di tale programma è stata realizzato solo in parte contraendo mutui passivi nei limiti imposti dalle esigenze di cassa.

La voce in questione è scarsamente significativa ai fini dell'analisi, trattandosi di spese "fittizie" già comprese nei titoli precedenti e che compaiono una seconda volta per esigenze contabili.³²

Copertura del disavanzo (Titolo V)

Si tratta di una posta contabile determinata dalla differenza tra le Entrate e le Uscite finanziarie d'esercizio, necessaria per assicurare il principio del pareggio di bilancio.

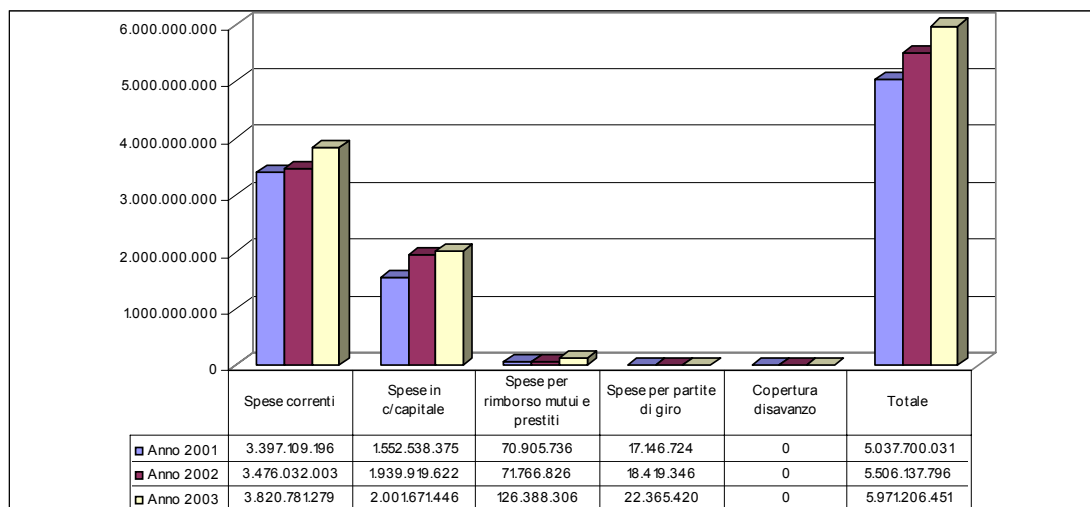
Nell'esercizio 2003 si assiste ad una leggera contrazione del Titolo V per l'11% circa (pari a 417.844.000 euro), rispetto all'esercizio finanziario 2002; tale voce rappresenta il 30,2% delle previsioni totali di spesa 2003.

Analisi degli impegni

L'impegno contabile va inteso come obbligo dell'Amministrazione a vincolare una parte dello stanziamento di bilancio alle finalità derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate, assunte in base a leggi, sentenze, contratti e altri titoli.

Come evidenziato nella tabella sottostante, gli impegni formali³³ per il 2003 sono pari a 5.971.206.451 Euro, cioè il 53,4% dello stanziamento finale di spesa, con una variazione positiva rispetto al 2002 dell'8,4%.

Tavola 35 – Impegni per Titolo



³² Si rileva che l'esigenza di gestire in partite di giro le suddette operazioni verrebbe meno nel caso venisse adottato un sistema contabile integrato basato sulle tecniche della partita doppia.

³³ Art.25 D.Lgs. n. 77/95 "l'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e viene costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio..."

Tavola 36 - Variazione Impegni

Titoli	Descrizione	2002/2001		2003/2002	
I	Spese correnti	78.922.807	2,3%	344.749.275	9,9%
II	Spese in c/capitale	387.381.247	25,0%	61.751.824	3,2%
III	Spese per rimborso mutui e prestiti	861.090	1,2%	54.621.481	76,1%
IV	Spese per partite di giro	1.272.621	7,4%	3.946.074	21,4%
V	Copertura disavanzo				
	Totale	468.437.765	9,3%	465.068.654	8,4%

Spese correnti (Titolo I)

Gli impegni sulle spese correnti ammontano per il 2003 a 3.820.781.279 Euro con un incremento rispetto al 2002 del 9,9% e sono pari al 64,0% della spesa globalmente impegnata.

All'interno di questa tipologia di spesa la quota più rilevante è data dai trasferimenti per spese correnti allo Stato e ad altri enti pubblici³⁴ (76,9%), dalle spese per il personale (5,7%), dai trasferimenti per il funzionamento degli organi costituzionali della Regione - Consiglio Regionale (2,3%), dall'acquisto di beni e servizi (4,1%), dai trasferimenti correnti ad altri settori, famiglie (6,2%), dalle somme non attribuibili (3,1%), etc.³⁵

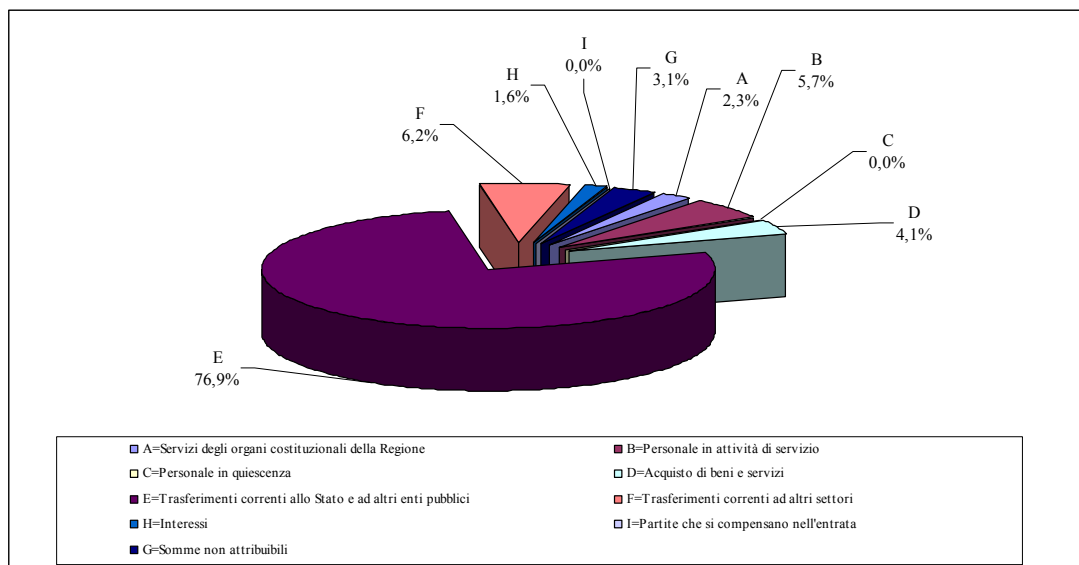
³⁴ Fanno parte di questa classificazione, secondo la codifica del bilancio regionale, i trasferimenti alle Aziende USL che da soli rappresentano il 60% dell'intera categoria.

³⁵ E' opportuno evidenziare che si è riscontrata per l'anno 2003 l'errata classificazione di capitoli e relative UPB sul Titolo I, mentre secondo le attuali normative contabili trattasi di spese attinenti il Titolo II. Inoltre, spesso ai capitoli di spesa corrente vengono imputate spese d'investimento, contravvenendo anche il dettato della normativa contabile; tale fenomeno si verifica in particolare nei servizi che gestiscono capitoli generici o misti, ad esempio il Capitolo 411500 "spese per il funzionamento degli uffici periferici dell'amministrazione regionale" gestito dal servizio degli Assessorato degli Enti Locali.

L'art. 3 della L. n. 350 del 24/12/2003 (Finanziaria 2004), recante disposizioni per la formazione del Bilancio annuale e pluriennale dello Stato, nel comma 18 prevede espressamente che costituiscono << investimenti:

- a) l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di beni immobili, costituiti da fabbricati sia residenziali che non residenziali;
- b) la costruzione, la demolizione, la ristrutturazione, il recupero e la manutenzione straordinaria di opere e impianti;
- c) l'acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico-scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad utilizzo pluriennale;
- d) gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;
- e) l'acquisizione di aree, espropri e servitù onerose;
- f) le partecipazioni azionarie e i conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;
- g) i trasferimenti in conto capitale destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a

Tavola 37 - Impegni per Categoria economica Anno 2003- Spese correnti



Spese in conto capitale (Titolo II)

Gli impegni delle spese in conto capitale ammontano per il 2003 a 2.001.671.446 Euro, con un incremento del 3,2% rispetto al 2002 e sono pari al 33,5% della spesa totale.

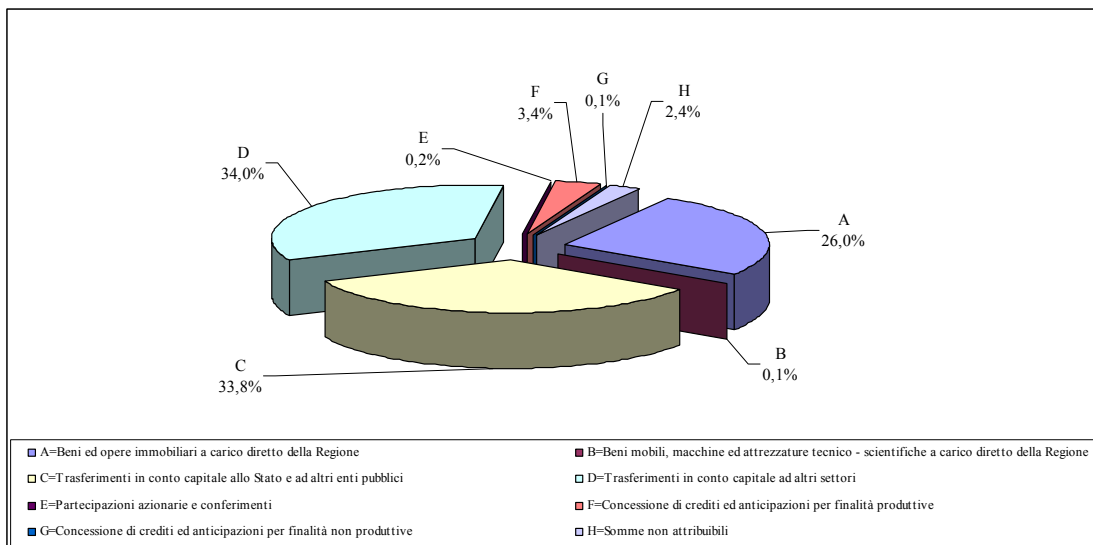
Dall'analisi degli impegni relativi alle spese in conto capitale emerge un incremento delle partecipazioni azionarie e conferimenti per 2.179.000 Euro (+171%), dei trasferimenti in conto capitale ad altri settori (+41,9%) e della concessione di crediti ed anticipazioni per finalità produttive (+91%), mentre sul lato dei beni e opere immobiliari a carico diretto della Regione si assiste ad una contrazione delle spese del 24,4%.

cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni;
 h) i trasferimenti in conto capitale in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici o di proprietari o gestori di impianti, di reti o di dotazioni funzionali all'erogazione di servizi pubblici o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata. In tale fattispecie rientra l'intervento finanziario a favore del concessionario di cui al comma 2 dell'art. 19 della L. n. 109, del 11 febbraio 1994;

i) gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.>>

Tali spese sono state riclassificate e riattribuite sul Titolo II soltanto nel bilancio 2004, determinando disomogeneità anche nei dati contabili dei residui passivi di chiusura dell'anno 2003 i quali non risultano coerenti con quelli di apertura del 2004. Queste variazioni determinano evidenti problemi di analisi e di controllo della spesa (UPB S03057 Monitoraggio e analisi delle finanze regionali, S02025 Rugar e piano telematico e S03065 Organizzazione e sviluppo delle comunità montane).

Tavola 38 - Impegni per Categoria economica Anno 2003 - Spese in conto capitale

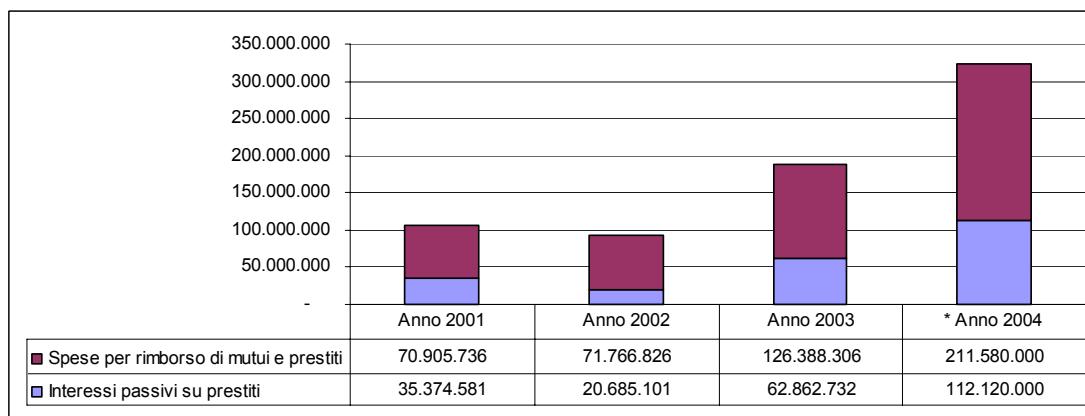


Spese per rimborso di mutui e prestiti (Titolo III)

Gli impegni delle spese per rimborso di mutui e prestiti ammontano per il 2003 a 126.388.306 Euro con un incremento del 76,1% rispetto al 2002 e sono pari al 2,1% della spesa totale.

E' opportuno precisare che fa parte di questo titolo solo la quota capitale del rimborso dei mutui e/o prestiti, mentre la quota interessi viene direttamente contabilizzata tra le spese correnti. Si rileva così che l'incidenza degli impegni connessi alla estinzione del debito per la quota interessi è pari all' 1,6% degli impegni correnti, mentre la quota capitale è pari al 6,3% degli impegni in conto capitale. Il totale complessivo della spesa per le rate di ammortamento dei mutui (quota interessi + quota capitale) rappresenta il 3,3% delle somme impegnate nei Titoli I e II.

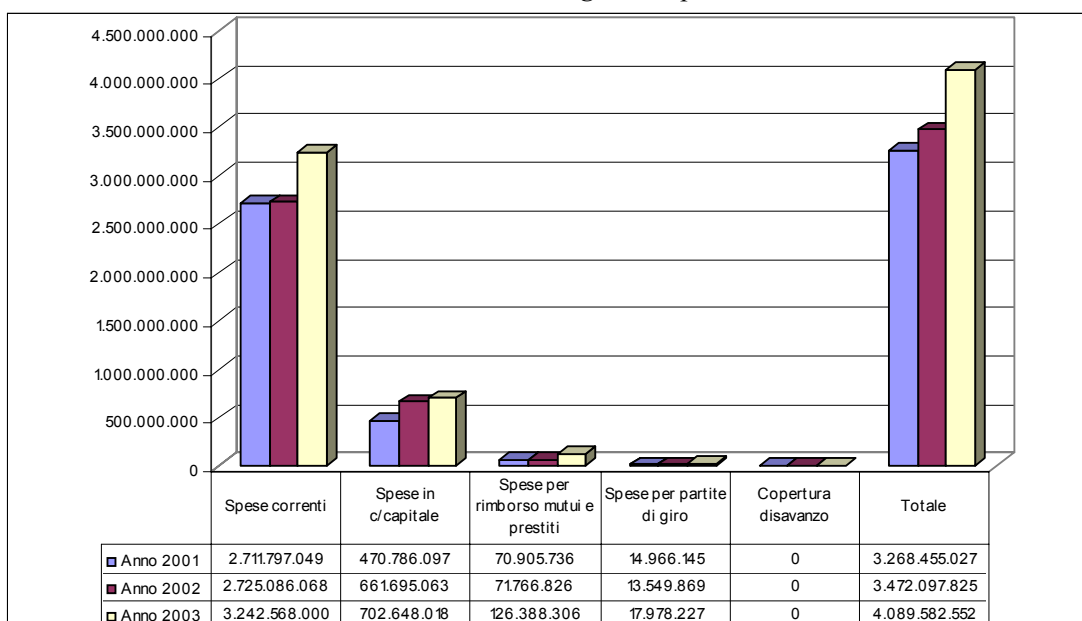
Tavola 39 - Impegni per spese di rimborso mutui e prestiti e per interessi passivi su prestiti



*Trattasi di stanziamenti iniziali - bilancio 2004.

Analisi dei pagamenti

Dall'analisi dei pagamenti, che per il 2003 ammontano a 4.089.582.552 Euro, si rileva un incremento degli stessi rispetto al 2002 del 17,8%, pari a 617.484.727 Euro. Tale variazione è determinata prevalentemente dalla regolarità nei trasferimenti da parte dello Stato a seguito della sottoscrizione da parte della Amministrazione Regionale del Patto di Stabilità, che impone alle regioni obiettivi rigidi di spesa e di pagamento, nonché dall'impulso dato nei pagamenti delle spese a valere sui programmi comunitari, necessario per non perdere i finanziamenti concessi.

Tavola 40 – Pagamenti per Titolo*Tavola 41 - Variazione dei pagamenti*

Titoli	Descrizione	2002/2001		2003/2002	
I	Spese correnti	13.289.020	0,5%	517.481.932	19,0%
II	Spese in c/capitale	190.908.965	40,6%	40.952.956	6,2%
III	Spese per rimborso mutui e prestiti	861.090	1,2%	54.621.481	76,1%
IV	Spese per partite di giro	-1.416.276	-9,5%	4.428.358	32,7%
V	Copertura disavanzo				
	Totale	203.642.798	6,2%	617.484.727	17,8%

Come è possibile discernere dalla tavola precedente, l'aumento dei pagamenti del 2003 interessa tutti i titoli di spesa. Particolarmente rilevante è la variazione dei pagamenti

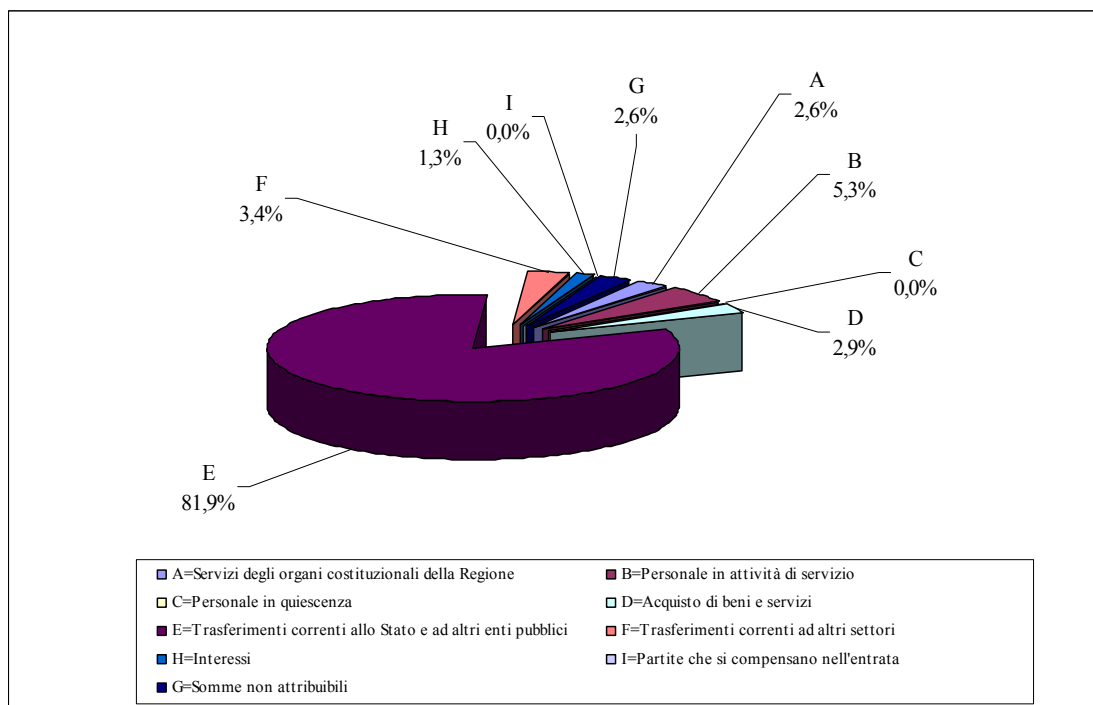
delle spese correnti pari a +19%, mentre le variazioni degli altri titoli di spesa risultano più limitati in valore assoluto anche se rilevanti percentualmente.

Spese correnti (Titolo I)

I pagamenti delle spese correnti ammontano per il 2003 a 3.242.568.000 di Euro, con un incremento di 517.481.932 euro rispetto al 2002 (+19%), e complessivamente rappresentano il 79,3% dei pagamenti totali in conto competenza.

Le variazioni più importanti all'interno di questa tipologia di spesa si riferiscono: alle spese per il Personale in attività di servizio +13,7% (pari a 20.903.625 Euro); all'effetto del rinnovo contrattuale sulla parte economica 2000/01 entrato a regime nel 2003; ai trasferimenti correnti allo Stato e ad altri enti pubblici +19,9% (pari a 440.649.113 Euro); agli interessi passivi +130,4% (pari a 23.011.055 Euro).

Tavola 42 - Pagamenti per Categoria economica Anno 2003 - Spese correnti

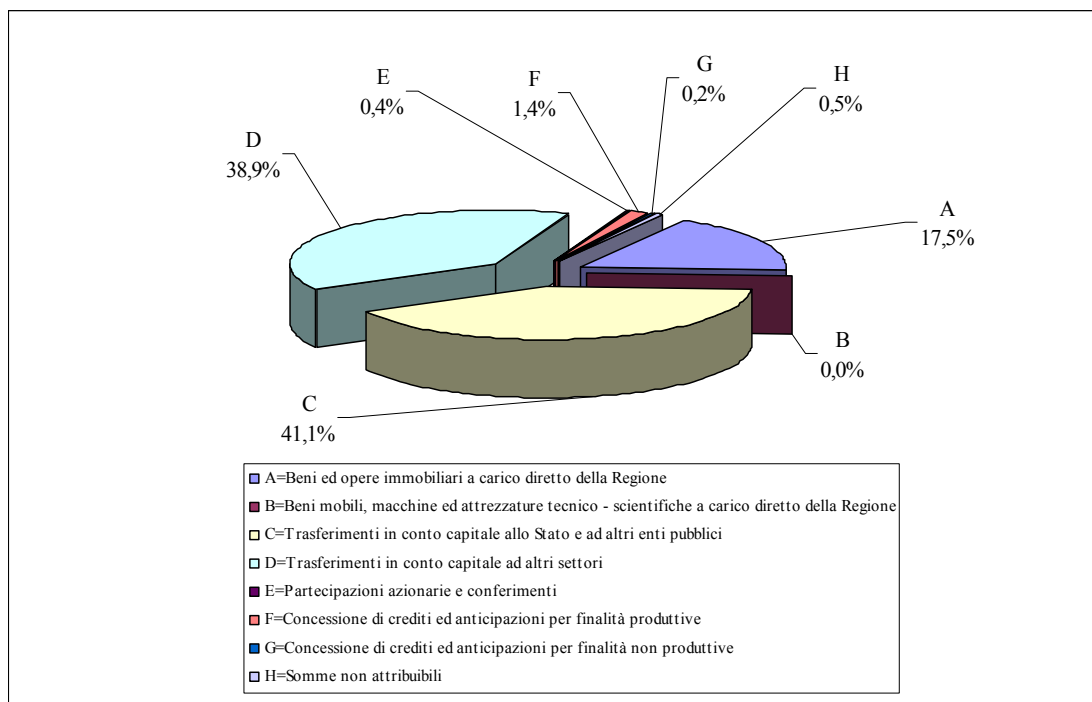


Spese in conto capitale (Titolo II)

I pagamenti delle spese in conto capitale ammontano per il 2003 a 702.648.018 Euro con un incremento del 6,2% rispetto al 2002 e sono pari al 17,2% dei pagamenti in conto competenza.

Esaminando in dettaglio la loro composizione, le variazioni più marcate si rilevano per le Partecipazioni azionarie e conferimenti (+415,2%), per i Trasferimenti in conto capitale ad altri settori (+36,2%) e per la Concessione di crediti ed anticipazioni per finalità produttive (+48,4%).

Tavola 43 - Pagamenti per Categoria economica Anno 2003 - Spese in conto capitale



Spese per rimborso di mutui e prestiti (Titolo III)

I pagamenti delle spese per rimborso di mutui e prestiti ammontano per il 2003 a 126.388.306 Euro, con una variazione positiva del 76,1% rispetto al 2002 e sono pari al 3,1% della spesa totale.

Indicatori finanziari della spesa

Per esprimere in modo più significativo i risultati della gestione nel triennio considerato sono stati calcolati alcuni indicatori tipici delle analisi di contabilità pubblica, relativi al rapporto tra impegni e stanziamenti e tra pagamenti e stanziamenti³⁶.

Gli indicatori finanziari sono definiti come misuratori dei processi di spesa e rappresentano uno strumento di ausilio per la lettura dei processi finanziari; tuttavia, essi non possono essere utilizzati come unico strumento di giudizio in quanto sono condizionati anche da fattori relativi alle dinamiche legislative, procedurali e organizzative. Inoltre, gli indicatori presi singolarmente non sono di per sé significativi, ma devono essere integrati con informazioni di altra natura.

Infatti, i valori risultanti possono essere estremamente differenziati in relazione alla natura della spesa (spese correnti e d'investimento) se gestiti direttamente dall'Amministrazione o trasferite a terzi.

³⁶ Nella prassi è possibile riscontrare numerosi indicatori appartenenti alla stessa specie. In questa sede, si è scelto di applicare quelli ritenuti più espressivi dei fenomeni in esame.

Si evidenzia che le spese del Titolo II hanno tempi d'impegno e di pagamento più lunghi rispetto a quelle correnti, a causa delle problematiche legate alle complicate procedure di tipo amministrativo e alla molteplicità di soggetti che partecipano al processo di realizzazione dell'intervento stesso.

Al fine di esprimere nel modo più corretto i fenomeni finanziari attraverso il calcolo degli indicatori non sono state considerate le spese del Titolo V. In tal modo è stato neutralizzato l'effetto distorsivo dovuto alla mancanza di omogeneità tra stanziamenti e impegni, in quanto la copertura del disavanzo rappresenta una grandezza non considerabile in fase d'impegno.

Indicatori della gestione di competenza

- Capacità d'impegno: indica il valore risultante dal rapporto tra impegni formali e stanziamenti finali di competenza e mira a verificare sia l'effettiva capacità di impegno dell'amministrazione, sia a valutare l'attendibilità delle previsioni di competenza.

Indicatori della gestione di cassa

- Capacità di pagamento: è il rapporto tra pagamenti di competenza e stanziamento finale ed esprime la capacità di effettivo utilizzo delle risorse disponibili.

Indicatori della gestione dei residui passivi

- Capacità di smaltimento: viene calcolata come rapporto tra la somma dei mandati di pagamento in conto residui e dei residui passivi eliminati (somma delle economie formali, economie di stanziamento e perenzioni) rispetto ai residui passivi esistenti all'inizio dell'esercizio ed esprime la capacità dell'Amministrazione di eliminare i residui pregressi.

Di seguito vengono riportate le tabelle espresse in valori percentuali relative alla serie storica degli indicatori finanziari più utilizzati; successivamente, l'analisi dei risultati approfondita anche per titolo.

Tavola 44 - Indicatori finanziari: serie storica

	2001	2002	2003
Capacità di impegno	71,5%	74,0%	76,5%
Capacità di pagamento	46,4%	46,7%	52,4%
Capacità di smaltimento dei residui	40,9%	39,0%	45,3%

Tavola 45 - Capacità di impegno

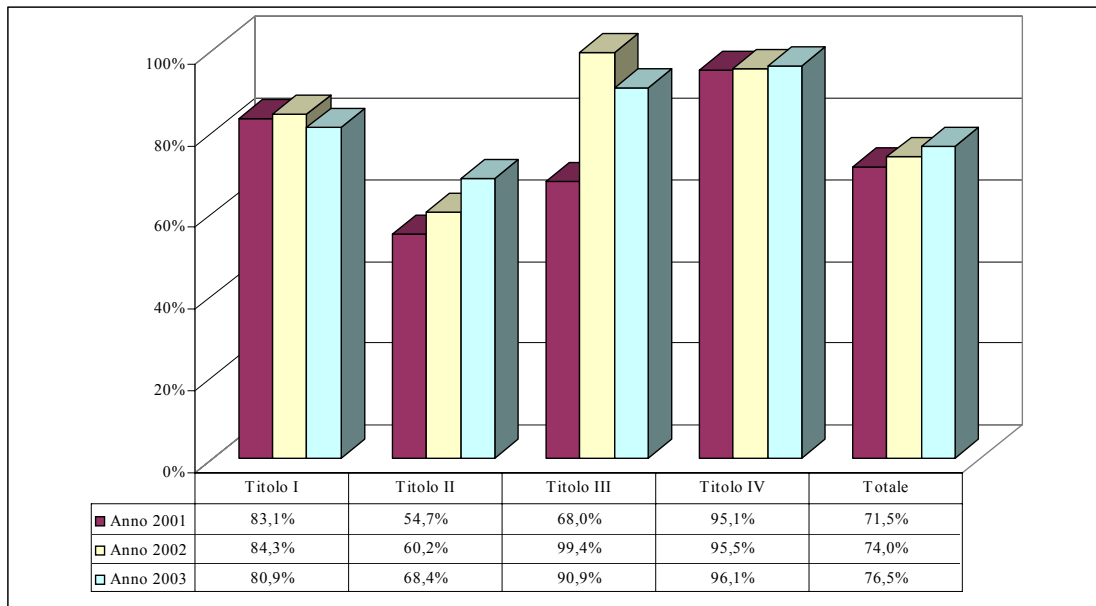
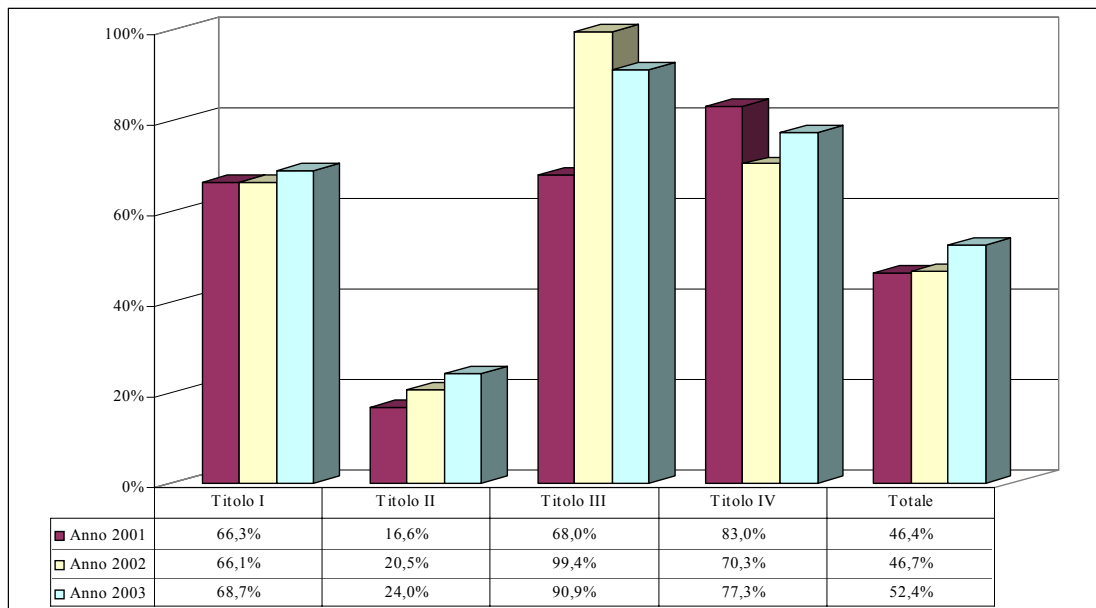


Tavola 46 - Capacità di pagamento



Dall'analisi di questi valori si vede come nel 2003, sia la capacità d'impegno, sia quella di pagamento registrano segnali positivi rispetto al 2002.

La capacità d'impegno nel 2003 è pari a 76,5% ed è aumentata sia rispetto al 2002 (74,0%) che al 2001 (71,5%).

La capacità di pagamento passa dal 46,4% nel 2001 al 52,4% nel 2003.

Naturalmente, all'interno dei titoli di spesa, le capacità d'impegno e di pagamento risultano differenziate tra spese correnti e spese in conto capitale: più alta nel primo caso, data la loro natura di spese annuali e di funzionamento della macchina regionale e più bassa

nelle spese in conto capitale, che sono invece spese di carattere pluriennale e con problematiche gestionali e di esecuzione differenziate e parcellizzate su diversi operatori e amministrazioni.

Tavola 47 - Indicatori finanziari per Titolo

Titolo	Descrizione	Capacità d'impegno (Impegni/Stanzamenti)			Capacità di pagamento (Pagamenti/Stanzamenti)		
		2001	2002	2003	2001	2002	2003
I	Spese correnti	83,1%	84,3%	80,9%	66,3%	66,1%	68,7%
II	Spese in c/capitale	54,7%	60,2%	68,4%	16,6%	20,5%	24,0%
II	Spese per rimborso mutui e prestiti	68,0%	99,4%	90,9%	68,0%	99,4%	90,9%
IV	Spese per partite di giro	95,1%	95,5%	96,1%	83,0%	70,3%	77,3%
	Totale	71,5%	74,0%	76,5%	46,4%	46,7%	52,4%

La capacità di pagamento può essere approfondita mediante la determinazione di un secondo indicatore dato dal rapporto tra il volume complessivo dei pagamenti (in conto competenza) e quello degli impegni.

La formula così modificata esprime più chiaramente il tempo di conclusione del processo di spesa (considerando quale momento di inizio l'impegno invece dello stanziamento)³⁷.

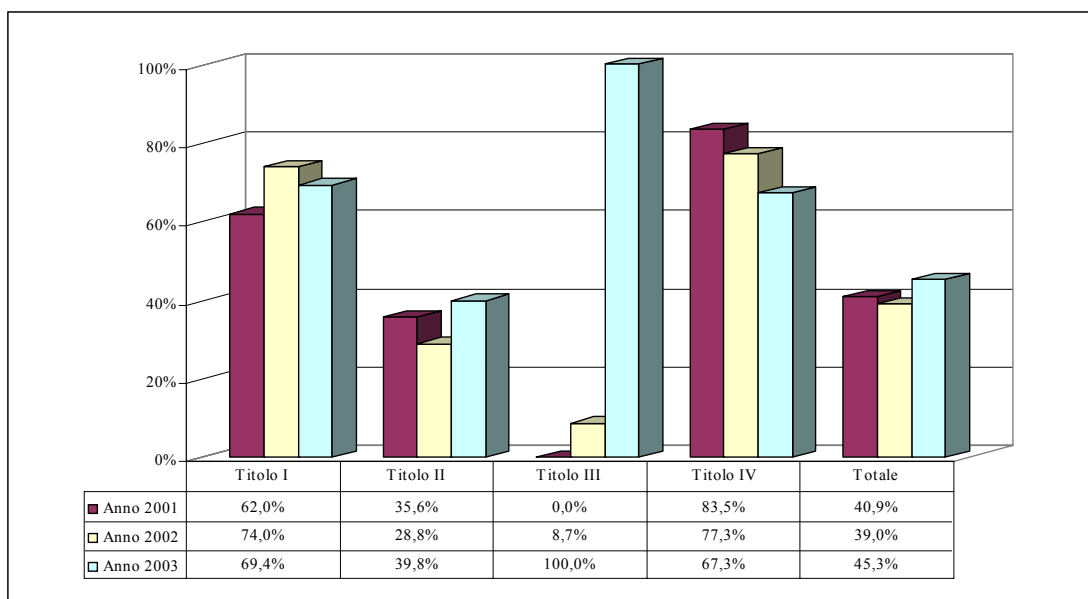
Tavola 48 - Capacità di pagamento (Pagamenti/Impegni)

Titolo	Descrizione	Capacità di pagamento (Pagamenti/Impegni)		
		2001	2002	2003
I	Spese correnti	79,8%	78,4%	84,9%
II	Spese in c/capitale	30,3%	34,1%	35,1%
II	Spese per rimborso mutui e prestiti	100%	100%	100%
IV	Spese per partite di giro	87,3%	73,6%	80,4%
	Totale	64,9%	63,1%	68,5%

Come risulta dall'esame della tavola sopra riportata i valori della capacità di pagamento ottenuti con la nuova formula risultano ovviamente superiori, ma rappresentativi dell'effettiva capacità di portare a compimento le determinazioni d'impegno.

³⁷ Per ulteriori approfondimenti sull'argomento si fa rinvio al terzo capitolo in tema di Progetto di sperimentazione dell'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio.

Tavola 49 - Capacità di smaltimento dei residui



La capacità di smaltimento dei residui passivi nell'esercizio 2003 è aumentata rispetto al 2002, passando dal 39,0% al 45,3%, evidenziando così una minore propensione all'accumulo di risorse finanziarie da parte dell'amministrazione regionale. Tale variazione è fortemente influenzata dagli effetti contabili prodotti dall'art. 1 della L.R. n. 6, del 11 maggio 2004, che prevede "è accertata al 31 dicembre 2003 l'economia degli impegni assunti a tutto il dicembre 2000 e, altresì, accertata l'economia dei residui di stanziamento a tutto dicembre 2003.", e che fa salve le operazioni, gli impegni e i residui di stanziamento destinati a particolari interventi espressamente richiamati.

La normativa in questione ha suscitato forti dubbi anche di legittimità³⁸ e perplessità che nascono fondamentalmente dalla cancellazione di impegni di spesa formalmente determinati senza tener in dovuto conto le implicazioni di natura giuridica ed economica sottostanti. Come evidenziato nella relazione della Corte dei Conti al Rendiconto dell'anno 2003, il risparmio complessivo è di circa 780,5 milioni di Euro rispetto ad una stima quantificata nel citato articolo in 1.700 milioni di Euro.

L'analisi della spesa in conto competenza per ambiti e aree omogenee

I documenti contabili della Regione, dall'esercizio 2001 in poi, espongono due nuovi criteri di classificazione e relativa aggregazione funzionale che avrebbero dovuto consentire di ottenere informazioni sulle finalità/obiettivi della spesa evidenziando la destinazione della stessa.

³⁸ "La disposizione all'esame appare, sotto il profilo del contenuto, del tutto estranea ad ogni principio dell'ordinamento giuscontabile che, nel sistema vigente, prevede la cancellazione dei residui dalle scritture contabili, e non certo la cancellazione dei debiti derivanti da obbligazioni giuridicamente perfezionate, costituenti titolo per la legittima assunzione di impegni" - Requisitoria del procuratore regionale sul rendiconto generale della Regione Sardegna esercizio 2003.

Al riguardo pare opportuno rimarcare che la classificazione per ambiti e aree omogenee³⁹ porta ad ottenere valori spesso incongruenti con altre analisi fatte sempre sui dati di bilancio a parità di grandezza analizzata⁴⁰. Tale problematica è alquanto diffusa e la maggior parte delle aggregazioni ottenibili con i codici delle aree omogenee portano a risultati di questo genere⁴¹. Stante queste considerazioni appare pertanto opportuno che il sistema delle scritture contabili della Regione sia orientato a valori di comprensibilità, presentando classificazioni delle voci contabili che permettano di ottenere informazioni e aggregati certi e precisi tali da permetterne una facile lettura per programmi e finalità.

Nonostante tale premessa, attualmente la classificazione per ambiti è l'unico strumento della contabilità finanziaria che permette di svolgere analisi per destinazione e/o finalità⁴². Le Unità Previsionali di Base sono infatti state classificate secondo nove ambiti di seguito riportati:

- 1 Assetto istituzionale e organizzativo;
- 2 Settori produttivi;
- 3 Assetto del territorio;
- 4 Settore sociale;
- 5 Fondi speciali e globali;
- 6 Partite finanziarie;
- 7 Partite che si compensano con l'entrata;
- 8 Partite di giro;
- 9 Rifinanziamento del piano di rinascita.

Ciascuno di questi ambiti è diviso in ulteriori articolazioni funzionali denominate Aree omogenee, individuate in relazione alla finalità della spesa e che corrispondono a insiemi di competenze regionali simili tra loro.

³⁹ In base all'art.9 della L.R. n. 23/99 le UPB sono "determinate con riferimento ad aree omogenee di attività", mentre la classificazione per ambiti è prevista unicamente nelle scritture contabili.

⁴⁰ Considerando l'esempio dell'area omogenea "Spese del personale regionale" si calcola un valore di stanziamento finale per l'anno 2003 di 295,9 milioni di Euro, mentre lo stesso dato elaborato con le informazioni dei capitoli di contabilità porta ad un valore di 234,5 milioni di Euro, con una differenza di 61,4 milioni di Euro.

⁴¹ Come anche evidenziato dalla Corte dei Conti nella relazione sul Rendiconto generale 2003, occorre "integrare la leggibilità e la trasparenza dei dati di bilancio attraverso la rielaborazione più accorta delle aggregazioni contabili di cui alla macroarea di riferimento oppure, nella predisposizione di rappresentazioni aggiuntive al bilancio ed al consuntivo, finalizzate ad offrire una lettura trasversale della spesa che –avuto riguardo a politiche di particolare preminenza istituzionale e finanziaria – possano darne la più esatta dimensione."

⁴² In alternativa, è necessario procedere ad una disamina delle singole UPB (485 nel 2003) sempre variabili per codici e spesso anche per descrizione, che a loro volta risultano divise per capitoli (1.952 nel 2003).

Di seguito si riporta l'elenco delle Aree omogenee.

1	Organi istituzionali	26	Protezione civile, antincendi
2	Organi di controllo	27	Protezione ambiente e difesa suolo
3	Spese funzionamento e personale organi istituzionali	28	Protezione territorio
4	Spese del personale regionale	29	Interventi per la montagna
5	Risorse strumentali e materiali	30	Varie
6	Spese funzionamento Enti strumentali	31	Servizi alle famiglie
7	Trasferimento agli EE.LL. ex L.R. 25/93	32	Servizi culturali
8	Attività di promozione e pubblicità istituzionale	33	Tutela e difesa della salute
9	Attività di supporto a quella istituzionale	34	Istruzione
10	Affari legali	35	Cultura
11	Varie	36	Patrimonio culturale
12	Agricoltura	37	Sport
13	Industria	38	Tempo libero
14	Artigianato	39	Cooperazione sociale
15	Turismo	40	Veterinaria e profilassi del bestiame
16	Commercio, fiere, mostre e mercati	41	FNOL
17	Lavoro	42	Fondi vari riserva
18	Cooperazione e partecipazioni societarie	43	P.I.A.
19	Pesca e acquicoltura	44	Oneri finanziari
20	Servizi	45	Rimborsi
21	Varie	46	Imposte e tasse
22	Urbanistica	47	Partecipazioni
23	Trasporti e viabilità	48	Partite che si compensano con l'entrata
24	Edilizia	49	Partite di giro
25	Opere civili	50	Rifinanziamento del Piano di rinascita

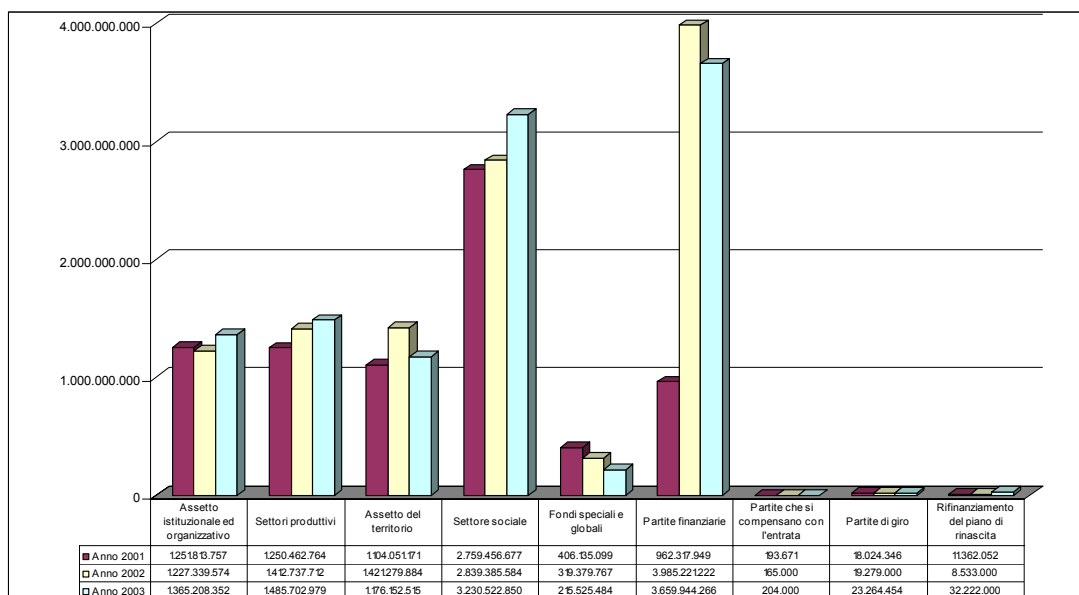
Su una stessa Area omogenea intervengono atti di spesa di Assessorati diversi con interventi differenziati, spesso con tempistiche diverse e talvolta scoordinati tra di loro⁴³. A titolo di esempio può essere utile evidenziare come nell'area omogenea *Lavoro* intervengano sia la Presidenza della Giunta, che l'Assessorato al Lavoro e Formazione Professionale, Cooperazione e Sicurezza Sociale (infatti alcune problematiche relative all'imprenditoria giovanile ed alla creazione di nuova occupazione e partenariato imprenditoriale e relativi fondi di spesa sono di esclusiva competenza della Presidenza della Giunta⁴⁴).

L'andamento delle previsioni di spesa per ambiti o macro-aree funzionali registra i valori più elevati nel Settore Sociale e nelle Partite Finanziarie.

⁴³ Gli Assessorati, articolazioni funzionali attraverso le quali l'Ente svolge la sua attività secondo la L.R. n. 1/77, sono strutture organizzative gerarchiche/funzionali che operano in modo verticistico e assai spesso senza coordinamento con le altre unità regionali.

⁴⁴ Alla mancata adozione di un criterio che renda visibile la qualificazione della spesa secondo gli scopi istituzionali si potrebbe ovviare con la ripartizione della spesa per funzioni-obiettivo, legate alla definizione delle politiche pubbliche, secondo la configurazione del nuovo bilancio statale, in modo che siano individuabili le missioni istituzionali e siano misurabili i risultati.

Tavola 50 - Stanziamenti per ambiti



Dall'analisi delle spese impegnate per ambiti si ricava che il 43,9% della spesa è indirizzato verso il settore sociale e il 20,3% verso quello istituzionale ed organizzativo; la maggior parte di queste spese è costituita da trasferimenti verso le aziende sanitarie e spese di funzionamento dell'amministrazione regionale e dei suoi enti strumentali. Nell'ambito dei Settori produttivi (17,4%) e Assetto del Territorio (13,3%), si concentrano gli investimenti di carattere infrastrutturale e permanente della Regione.

Le spese relative alle citate aree omogenee costituiscono il 94,6% della spesa impegnata nel 2003 dall'Amministrazione Regionale; il rimanente è costituito da spese per partite finanziarie le quali, come evidenziato precedentemente, presentano progressivi incrementi.

Tavola 51 - --Andamento degli Impegni per ambiti

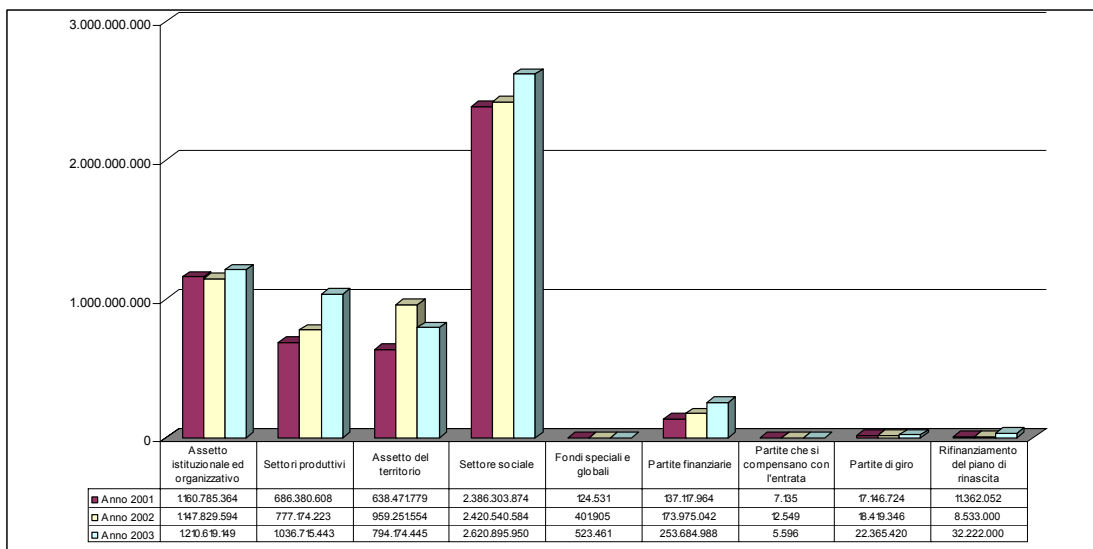
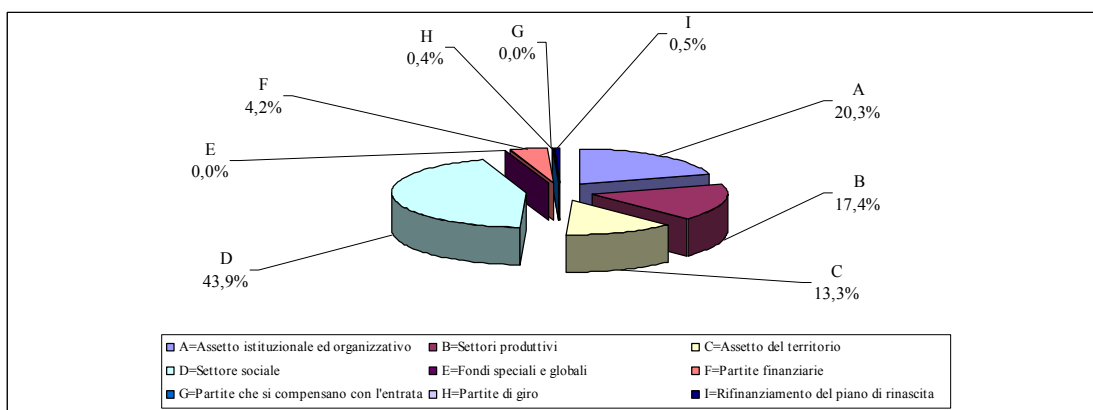


Tavola 52 – Incidenza Impegni per ambiti Anno 2003



Per quanto concerne invece l'analisi dei pagamenti, come meglio evidenziato nelle tabelle seguenti, il Settore Sociale con il 72,7% e l'Assetto istituzionale ed organizzativo con il 60,7% evidenziano le percentuali più elevate di capacità di pagamento sullo stanziato, mentre più bassa risulta nei Settori Produttivi con il 28,7% e nell'Assetto del Territorio con il 25,4%.

La ragione della percentuale di pagamenti più consistente nel Settore Sociale è data dal trasferimento diretto di fondi dallo Stato alle Aziende USL, mentre nell'ambito dell'Assetto Istituzionale figura il pagamento degli stipendi regionali e l'acquisto di beni e servizi.

Tavola 53 – Andamento Pagamenti per ambiti

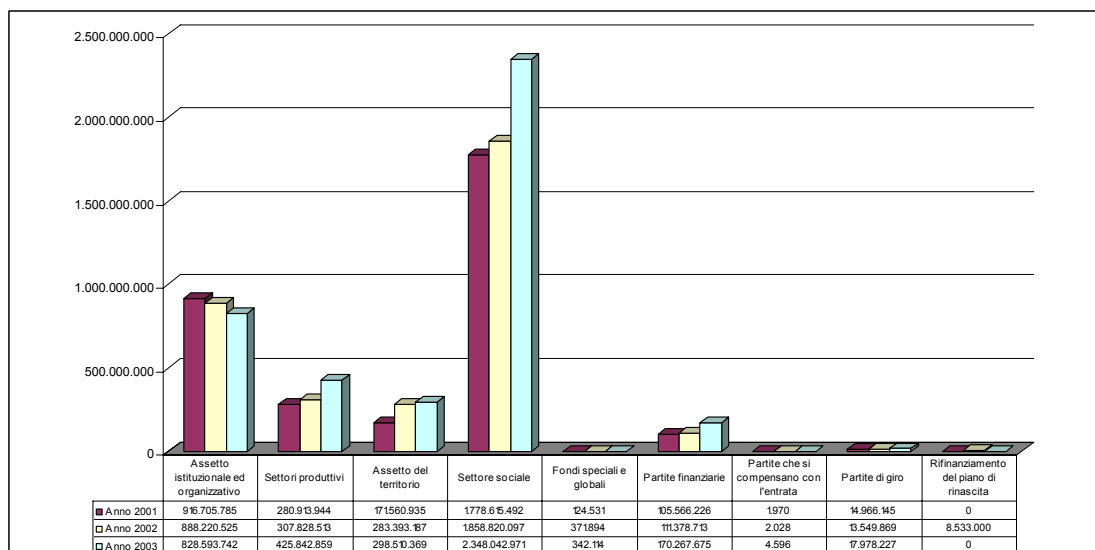
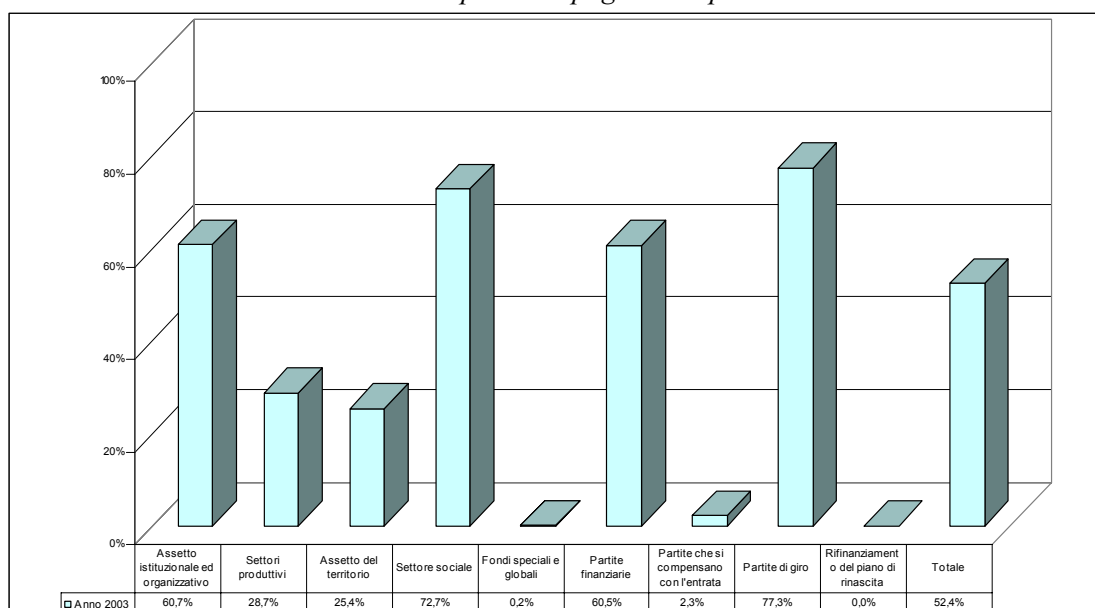


Tavola 54 - Capacità di pagamento per ambiti



2.1.2.2 L'analisi delle spese per Assessorato

I risultati raggiunti dagli Assessorati⁴⁵ sono esemplificativi delle competenze, nonché degli ambiti d'intervento della politica di spesa regionale.

⁴⁵ Nota: 1=Presidenza della Giunta, 2=Assessorato degli Affari Generali, Personale e Riforma della Regione, 3=Assessorato della Programmazione e Bilancio, 4=Assessorato degli Enti Locali, 5=Assessorato della difesa dell'Ambiente, 6=Assessorato dell'Agricoltura, 7=Assessorato del Turismo, 8=Assessorato dei Lavori Pubblici, 9=Assessorato dell'Industria, 10=Assessorato del

Come risulta dalla tabella seguente, le variazioni delle previsioni di spesa più consistenti si verificano nell'Assessorato alla Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del Territorio (3).

Tale incremento, pari a 3.028.157.812 Euro nel biennio 2002/2001, è costituito prevalentemente dal disavanzo oltre che dal pagamento delle rate di ammortamento dei mutui contratti, mentre per quanto concerne l'esercizio 2003, il decremento rispetto al 2002 è dovuto a una minore previsione di copertura del disavanzo stesso.

Tavola 55 - Stanziamenti finali per Assessorato

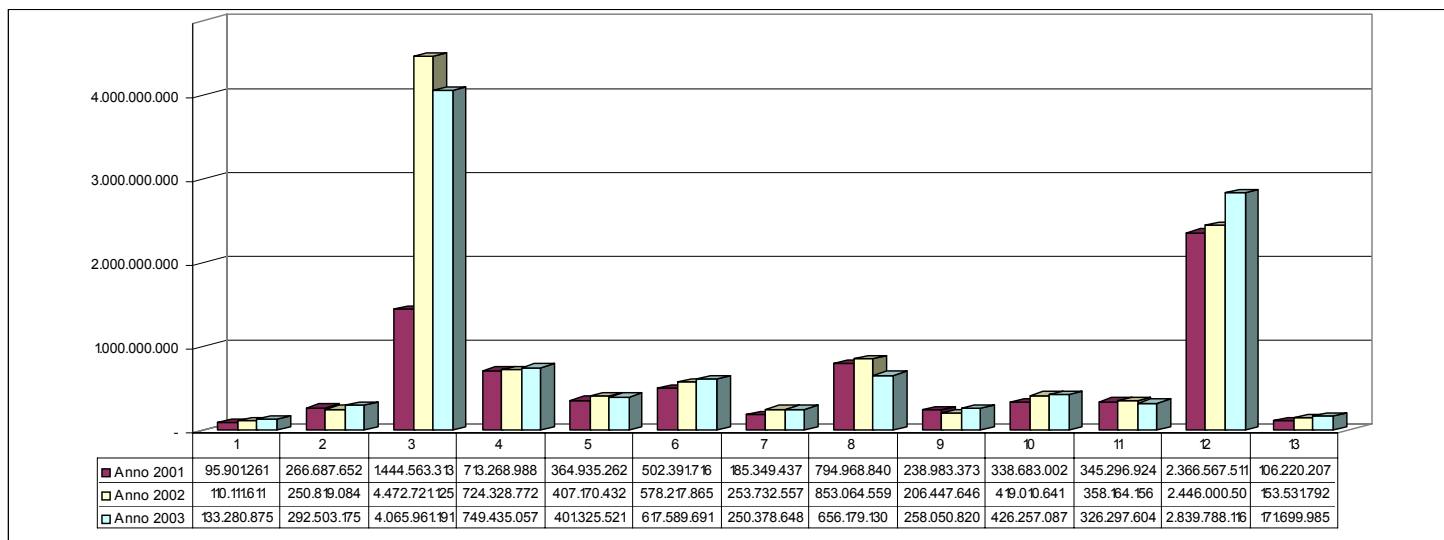


Tavola 56 - Variazioni stanziamenti, impegni e pagamenti

Assessorati	Variazione Stanziamenti 2002/2001	Variazione Impegni 2002/2001	Variazione Pagamenti 2002/2001	Variazione Stanziamenti 2003/2002	Variazione Impegni 2003/2002	Variazione Pagamenti 2003/2002
Presidenza della Giunta	14.210.350	15.692.599	5.828.118	23.169.264	11.059.911	12.307.052
Assessorato del Personale e Affari generali	-15.868.568	4.372.067	-9.817.649	41.684.091	29.953.460	25.384.801
Assessorato della Programmazione	3.028.157.812	35.893.737	16.644.865	-406.759.934	146.868.682	46.829.009
Assessorato degli Enti Locali	11.059.784	33.102.424	28.908.264	25.106.286	27.252.334	-61.774.062
Assessorato dell'Ambiente	42.235.170	98.843.892	-6.993.767	-5.844.911	-125.633.128	-24.437.845
Assessorato dell'Agricoltura e Riforma Agropastorale	75.826.149	-4.060.847	-469.091	39.371.826	251.863.500	107.072.101
Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio	68.383.119	76.976.951	52.237.237	-3.353.908	-33.133.824	-32.554.910
Assessorato dei Lavori Pubblici	58.095.719	12.157.237	-13.993.568	-196.885.430	4.058.594	61.733.686

Lavoro, 11=Assessorato della Pubblica Istruzione, 12=Assessorato della Sanità, 13=Assessorato dei Trasporti.

Assessorato dell'Industria	-32.535.728	-24.400.597	2.514.295	51.603.174	-14.612.756	-25.036.656
Assessorato del Lavoro, Formazione	80.327.640	135.872.002	79.165.338	7.246.445	-14.046.277	-28.200.753
Assessorato della Pubblica Istruzione	12.867.232	82.592.286	7.670.463	-31.866.552	-34.019.469	26.372.696
Assessorato della Sanità	79.432.994	-39.731.662	11.295.501	393.787.612	209.838.302	524.219.441
Assessorato dei Trasporti	47.311.585	41.127.677	30.652.794	18.168.193	5.619.324	-14.429.833
Totale	3.469.503.257	468.437.765	203.642.798	-44.573.844	465.068.654	617.484.727

Spese correnti (Titolo I)

Esaminando la composizione degli stanziamenti finali relativi all'esercizio 2003, si nota che il 60% circa delle spese correnti (Titolo I) è gestito dall'Assessorato all'Igiene, Sanità e Assistenza Sociale (12) per via dei trasferimenti per spese correnti alle Aziende USL; il 6% dall'Assessorato agli Affari Generali, Personale e Riforma della Regione (2) che paga le spese del personale di tutta l'amministrazione regionale; il 6,5% dall'Assessorato al Lavoro, Formazione Professionale, Cooperazione e Sicurezza Sociale (10) che eroga trasferimenti correnti ad altri settori; il 7,4% dall'Assessorato agli Enti Locali, Finanze ed Urbanistica (4) per i trasferimenti correnti agli Enti Locali, nonché a causa della sua funzione di centro d'acquisto dei beni e servizi per tutta la Regione.

Tavola 57 - Stanziamenti spese correnti per Assessorato

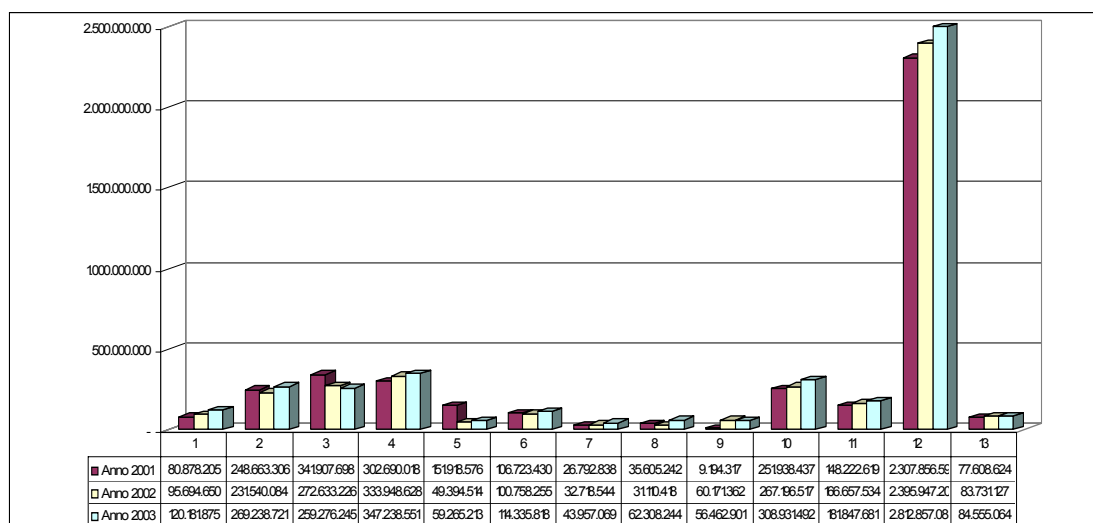


Tavola 58 - Impegni spese correnti per Assessorato

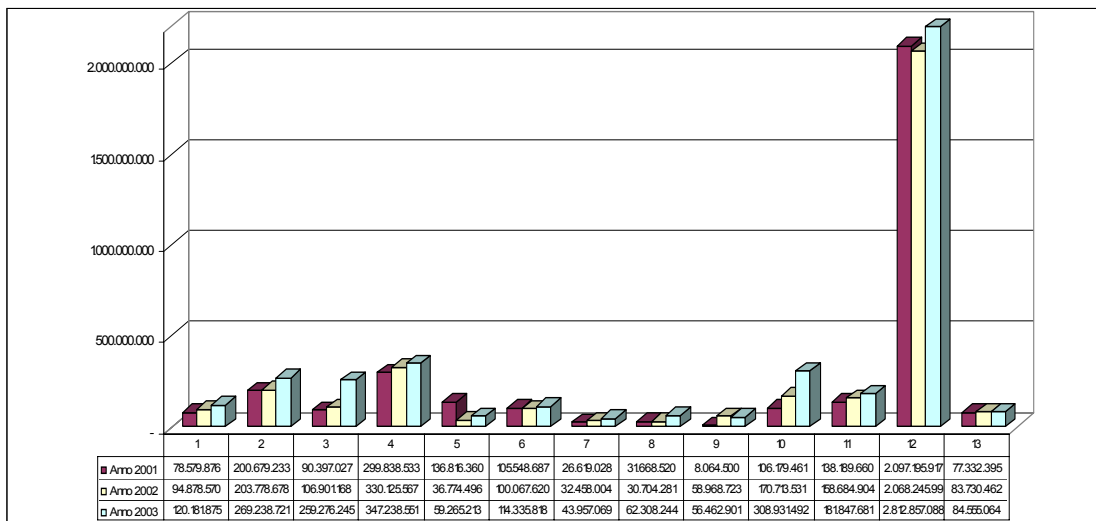
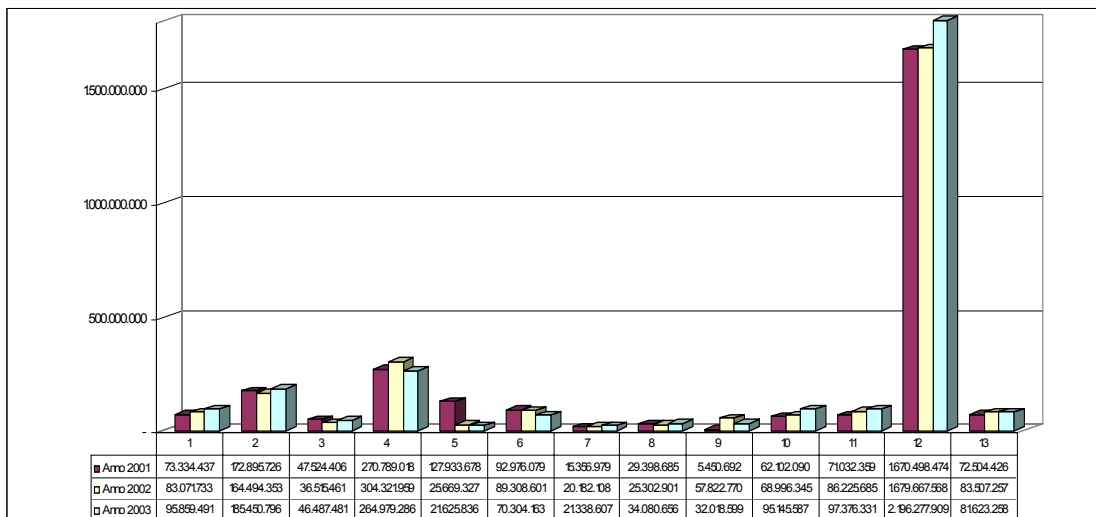


Tavola 59 - Pagamenti spese correnti per Assessorato



Spese in conto capitale (Titolo II)

L'analisi delle spese in conto capitale (Titolo II) ha consentito di rilevare la tendenza all'aumento della previsione di spesa da parte solo di alcuni Assessorati.

L'Assessorato all'Agricoltura (6) prevedeva un incremento delle spese in conto capitale del 23% circa rispetto al 2001, per un sostanzioso incremento degli incentivi a favore della olivicoltura, della viticoltura e della silvicoltura, nonché per quelli relativi alla regolazione catastale dei terreni.

L'Assessorato all'Industria (9) con i nuovi stanziamenti POR 2000-2006 (fonti di energia rinnovabili e interventi per l'attrazione di imprese esterne) e gli interventi finanziari e di riqualificazione ambientale presentava un incremento dell'8% rispetto al 2001 e del 25% rispetto al 2002.

L'Assessorato ai Trasporti (13) invece per effetto di nuovi investimenti nel settore dei trasporti pubblici di linea e dei Fondi POR 2000-2006 per l'accessibilità e il governo delle mobilità nei maggiori contesti urbani, presentava un *trend* di crescita del 62% rispetto al 2001.

Tavola 60 - Stanziamenti spese in conto capitale per Assessorato

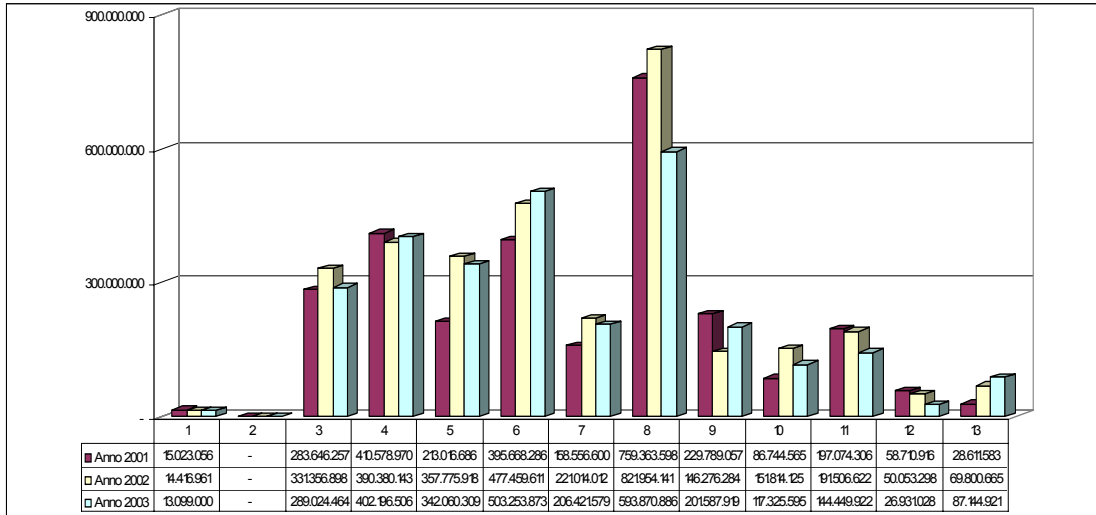


Tavola 61 - Impegni spese in conto capitale per Assessorato

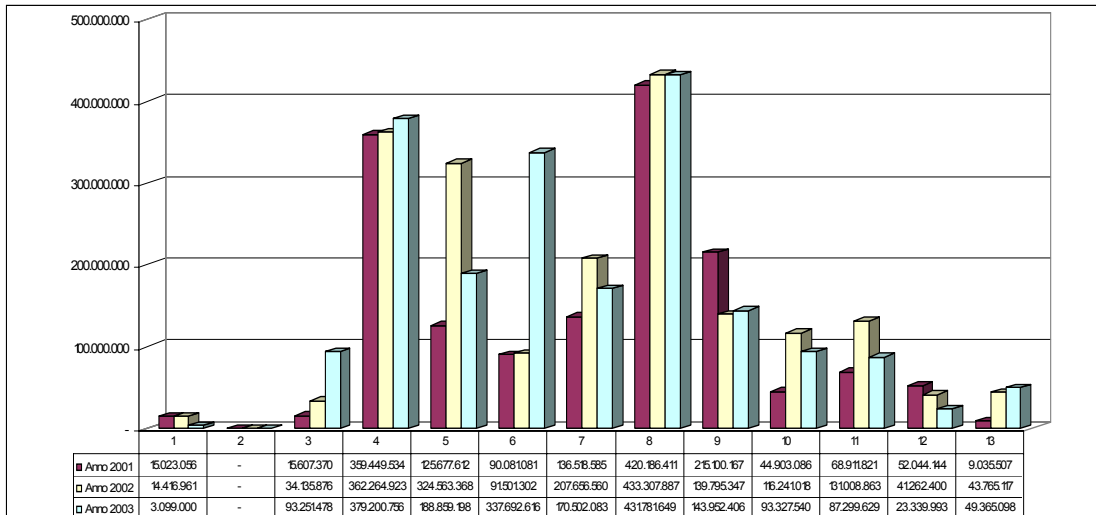
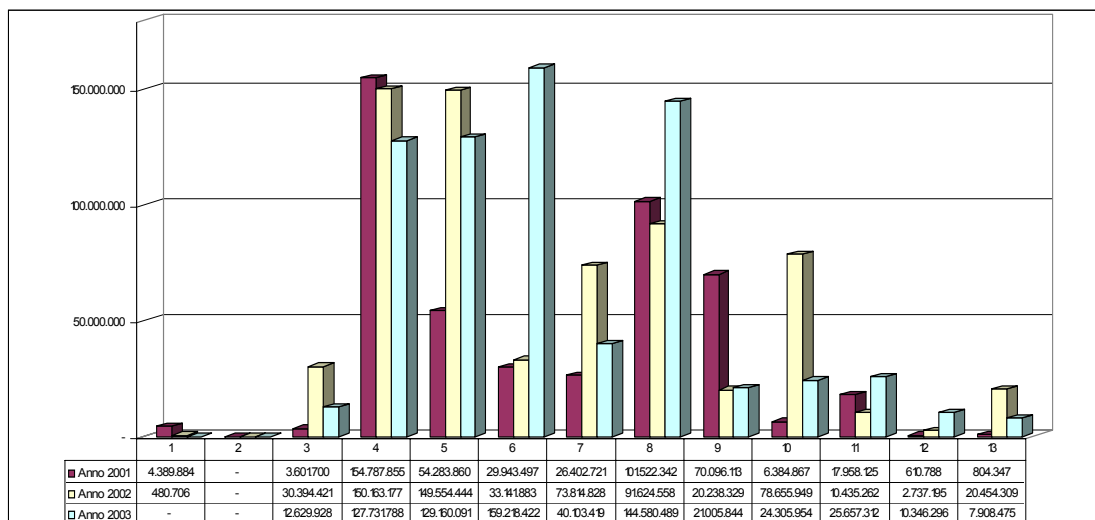


Tavola 62 - Pagamenti spese in conto capitale per Assessorato



Come già detto nella prima parte, le spese di rimborso dei mutui e dei prestiti (Titolo III) e le spese per la copertura del disavanzo (Titolo V) si concentrano sull'Assessorato alla Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del Territorio (3) che, per sua natura, non è un "Assessorato di spesa", ma gestisce quasi esclusivamente poste di natura puramente contabile (Copertura disavanzo, Fondo per la programmazione negoziata, Rinnovi contrattuali, Versamenti alle contabilità speciali, Somme per le quali sussiste l'obbligo di pagare); le spese per partite di giro (Titolo IV) si concentrano sull'Assessorato agli Affari Generali, Personale e Riforma della Regione (2) che paga le ritenute previdenziali per tutti i dipendenti regionali.

Analisi degli indicatori per Assessorato

Dall'analisi dei principali indicatori finanziari (capacità di impegno e capacità di pagamento) è emersa una situazione abbastanza disomogenea tra gli Assessorati, influenzata sicuramente anche dalla tipologia di spese gestite.

La Presidenza della Giunta (1) presenta una capacità di impegno (90%) e di pagamento (71,9) abbastanza elevata, crescente nel triennio in considerazione, per via soprattutto della presenza tra le spese correnti (97,4% dell'impegnato) dei trasferimenti al Consiglio regionale (pari a 84.000.000 di Euro).

L'Assessorato agli Affari Generali, Personale e Riforma della Regione (2) con una capacità di impegno dell'86,2% assicura la spesa per il personale regionale; gli Affari Generali si caratterizzano anche per l'Attività di supporto a quella istituzionale, che di per se non assicura una percentuale di impegni e pagamenti molto elevata a causa della sua natura di carattere pluriennale.

La capacità di impegno (52,3%) e di pagamento (27%) dell'Assessorato alla Programmazione, Bilancio, Credito e Assetto del Territorio (3) risulta condizionata dagli impegni e dai pagamenti sugli oneri finanziari e sulle rate di ammortamento dei mutui.

Nell'Assessorato agli Enti Locali, Finanze ed Urbanistica (4) si assiste ad una leggera contrazione dei pagamenti nel corso del periodo 2001-2003, nonostante la capacità di impegno sia sempre la più elevata (96%).

La limitata capacità d'impegno degli altri assessorati: Ambiente (5), Agricoltura (6), Turismo (7), Lavori Pubblici (8), Industria (9) è da considerarsi fisiologica, in quanto la maggior parte delle spese gestite è relativa al Titolo II; per la maggior parte di esse sono necessarie particolari procedure di impegno che, se da un lato, richiedono la copertura finanziaria in bilancio per essere avviate, dall'altro prevedono l'impegno solo al momento dell'effettivo avvio degli interventi, alla cui realizzazione spesso partecipano altri enti.

L'Assessorato dell'Igiene e Sanità (12) che, come già evidenziato in precedenza, gestisce il valore maggiore di spese correnti, nel 2003 presenta una capacità di impegno del 81,7% ed una capacità di pagamento del 77,7% con un forte incremento nei pagamenti rispetto all'esercizio passato. Occorre considerare che i pagamenti di spese correnti riferibili all'Assessorato in questione riguardano le Aziende USL e le Aziende ospedaliere nella misura del 96 % del totale. per un importo pari a 2.108.576.211 euro e che in prevalenza avvengono mediante prelevamenti diretti da parte delle singole Aziende dal conto corrente aperto presso la Banca d'Italia nel quale confluiscono i versamenti statali.

L'Assessorato al Lavoro (10) presenta un forte scostamento tra i dati di pagamento delle spese in conto capitale nel triennio considerato, si passa infatti dai 6.384.867 Euro del 2001, 78.655.949 Euro del 2002 ai 24.305.954 Euro del 2003, che si spiega essenzialmente per l'andamento delle previsioni di spesa legate al Titolo II, oltrechè alle dinamiche delle procedure di pagamento condizionate dalla presentazione dei rendiconti sullo stato di avanzamento lavori da parte dei soggetti beneficiari.

Per l'Assessorato ai Trasporti (13), l'incremento delle previsioni di spesa per trasferimenti in conto capitale ad altri settori ha determinato una maggiore capacità di impegno rispetto al 2001 sul Titolo II, ma gli impegni sul Titolo I sono rimasti invariati, determinando così complessivamente una capacità di impegno pressoché uguale nel triennio in esame.

Nell'Assessorato alla Pubblica Istruzione, Beni Culturali, Informazione, Spettacolo e Sport (11), si assiste ad un incremento della capacità di pagamento che passa dal 23% del 2001 al 38% circa del 2003, e della capacità di impegno che dal 60% del 2001 passa al 78% del 2003.

2.1.2.3 L'analisi dei residui passivi

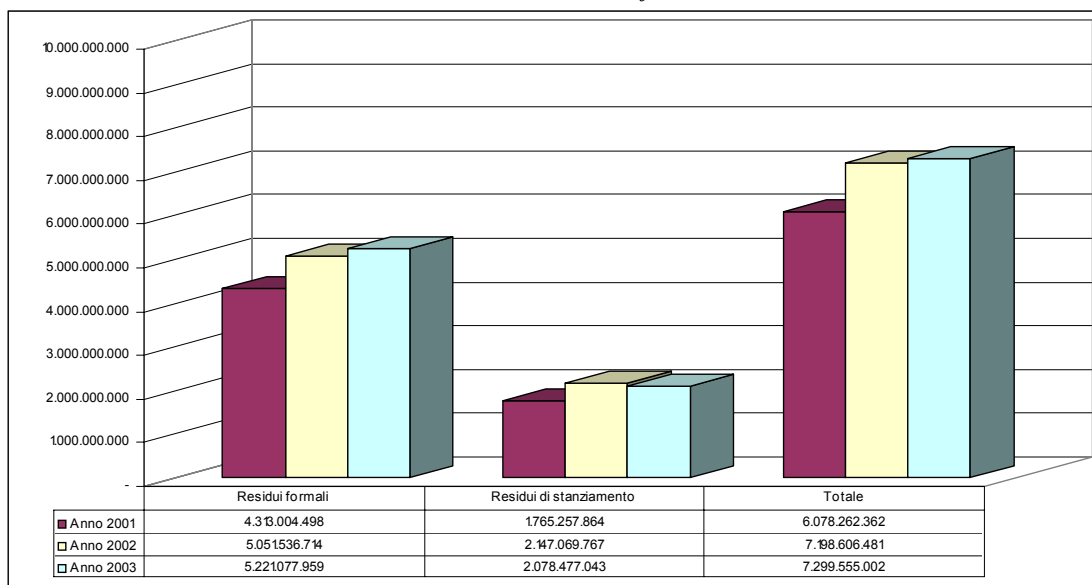
Passando all'analisi della spesa in conto residui occorre precisare che "il residuo nasce da un formale atto d'impegno, senza che a questo faccia seguito entro l'anno il correlativo pagamento"(residui propri o formali)⁴⁷.

⁴⁷ A tal proposito si veda L.Condemi, N.Condemi - *Lineamenti di contabilità pubblica*

Tuttavia la normativa contabile regionale permette di mantenere anche i cosiddetti “residui impropri o di stanziamento”, sia per le spese di investimento, che per le spese relative all’acquisizione di beni e servizi⁴⁸.

Nel consuntivo 2003 i residui formali rappresentano il 71,5 % del totale e come evidenziato nel grafico sottostante hanno una tendenza crescente nel periodo 2001-2003.

Tavola 63 - Residui finali



Tali valori sono stati in parte limitati a fine anno per effetto di quanto disposto dall’art. 1, comma 5, della L.R. n. 6, del 11 maggio 2004 (Legge Finanziaria 2004): “è accertata al 31 dicembre 2003 l’economia degli impegni assunti a tutto il dicembre 2000 e, altresì, accertata l’economia dei residui di stanziamento a tutto il 31 dicembre 2003”.

Analisi dei residui passivi per Assessorato

Dopo aver svolto l’analisi dei residui totali riferiti all’intera amministrazione regionale, si rende necessario articolare le informazioni prodotte per Assessorato.

⁴⁸ Ciò in base alla L.R. n. 11/83 art. 62 comma 1 “...quelli concernenti spese per lavori, forniture e servizi possono essere mantenuti in bilancio fino al terzo esercizio successivo a quello in cui è stato iscritto il relativo stanziamento.” Comma 4-bis “Le somme stanziante per l’acquisizione di beni e servizi, nonché quelle destinate alla realizzazione di opere pubbliche in esecuzione diretta non impegnate alla chiusura dell’esercizio, sono mantenute in bilancio quali residui nell’esercizio successivo a quello d’iscrizione, limitatamente agli importi degli appalti, comprensivi delle somme a disposizione, per i quali i relativi bandi siano stati pubblicati prima della chiusura dell’esercizio stesso.”

Tavola 64 - Residui finali per Assessorato

	Anno 2001	Anno 2002	Anno 2003
Presidenza della Giunta	54.003.113	57.925.949	68.007.968
Ass. del Personale e Affari generali	103.708.340	98.496.968	103.232.119
Ass. della Programmazione	442.908.176	636.564.812	681.092.236
Ass. degli Enti Locali	367.337.388	401.465.845	561.558.579
Ass. dell'Ambiente	472.281.311	588.342.843	629.498.899
Ass. dell'Agricoltura e Riforma Agropastorale	838.383.471	1.034.511.733	933.703.271
Ass. del Turismo, Artigianato e Commercio	321.054.291	358.828.655	374.810.368
Ass. dei Lavori Pubblici	1.458.615.400	1.776.991.151	1.658.670.320
Ass. dell'Industria	472.297.628	537.613.379	570.875.784
Ass. del Lavoro, Formazione	532.311.107	546.024.198	536.450.266
Ass. della Pubblica Istruzione	327.744.568	454.459.106	485.365.554
Ass. della Sanità	596.074.156	593.030.700	556.883.242
Ass. dei Trasporti	91.543.412	114.351.141	139.406.395
Totale	6.078.262.362	7.198.606.481	7.299.555.002

Circa il 61,1% dei residui passivi risulta riferito a cinque Assessorati: Lavori Pubblici 22,7% (8), Agricoltura e Riforma Agropastorale 12,8% (6), Igiene e Sanità 7,6% (12), Programmazione e Bilancio 9,3% (3), e Ambiente 8,6% (5), il rimanente 38,9% sulle altre otto strutture operative.

Tavola 65 - Residui finali per Assessorato Anno 2003

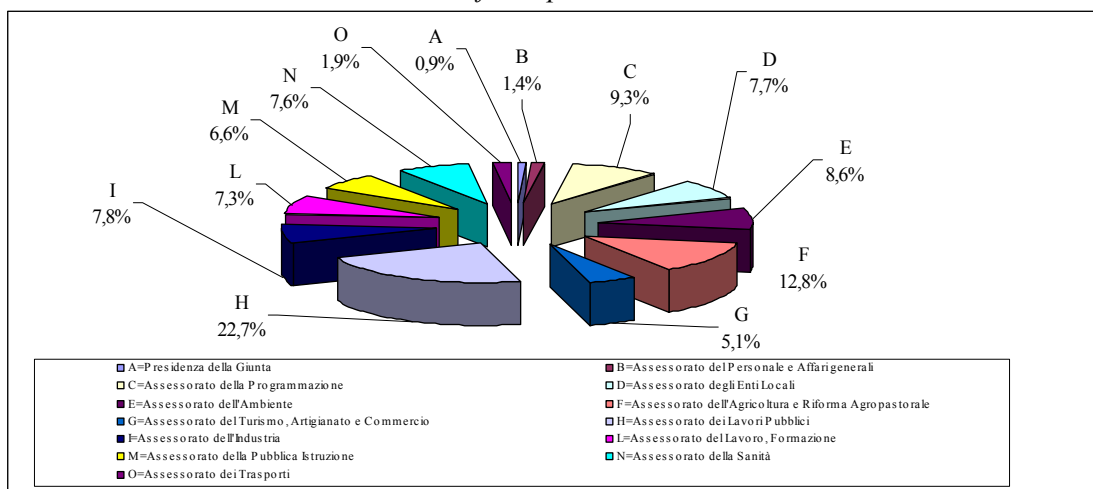
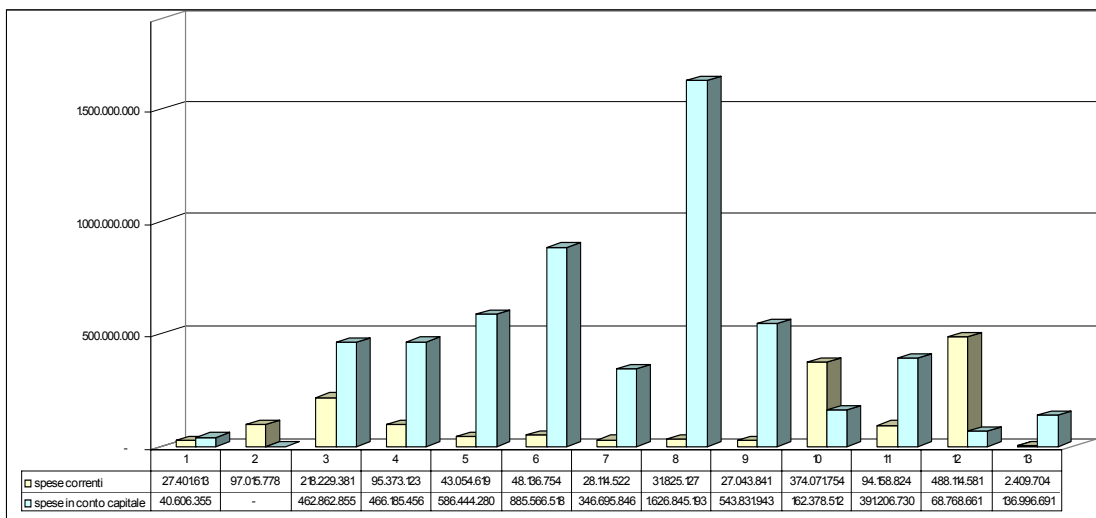


Tavola 66 - Incidenza residui finali per Assessorato

	Anno 2001	Anno 2002	Anno 2003
Presidenza della Giunta	0,9%	0,8%	0,9%
Ass. del Personale e Affari generali	1,7%	1,4%	1,4%
Ass. della Programmazione	7,3%	8,8%	9,3%
Ass. degli Enti Locali	6,0%	5,6%	7,7%
Ass. dell'Ambiente	7,8%	8,2%	8,6%
Ass. dell'Agricoltura e Riforma Agropastorale	13,8%	14,4%	12,8%
Ass. del Turismo, Artigianato e Commercio	5,3%	5,0%	5,1%
Ass. dei Lavori Pubblici	24,0%	24,7%	22,7%
Ass. dell'Industria	7,8%	7,5%	7,8%
Ass. del Lavoro, Formazione	8,8%	7,6%	7,3%
Ass. della Pubblica Istruzione	5,4%	6,3%	6,6%
Ass. della Sanità	9,8%	8,2%	7,6%
Ass. dei Trasporti	1,5%	1,6%	1,9%
Totale	100%	100%	100%

Dall'analisi della composizione dei residui emerge che la prevalenza delle spese d'investimento è strutturale per alcuni assessorati, per esempio Lavori Pubblici (8), Agricoltura (6), Ambiente (5), Enti Locali (4), Programmazione (3), Industria (9) e Turismo (7).

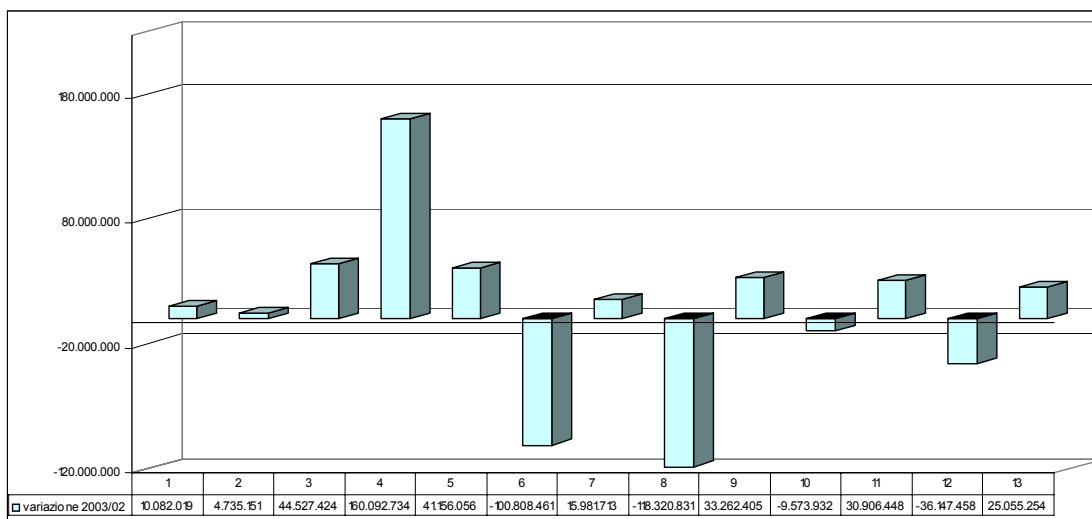
Tavola 67 - Residui finali per Assessorato e per tipologia di spesa - Anno 2003



Rispetto all'esercizio 2002 i residui passivi sono aumentati dell'1,4%; tale variazione, seppur contenuta in termini globali, risulta alquanto differenziata tra i vari Assessorati: l'Assessorato agli Enti Locali (4) presenta una variazione di +160,1 milioni di Euro, l'Ambiente (5) di +41,2 milioni di Euro, la Programmazione (3) di +44,5 milioni di Euro, l'Industria (9) di +33,3 milioni di Euro, la Pubblica Istruzione (11) di +30,9 milioni di Euro, i Trasporti (13) di +25,1 milioni di Euro, il Turismo (7) di +16 milioni di Euro, la Presidenza (1) di +10,1 milioni di Euro ed il Personale (2) di +4,7 milioni di Euro. Solo quattro strutture presentano valori negativi: l'Agricoltura (6), Lavori Pubblici (8), Lavoro (10) e Sanità (12).

Tale situazione mette in evidenza l'esiguo contributo della Legge Finanziaria 2004 alla riduzione dell'indebitamento, oramai strutturale, dell'Amministrazione Regionale⁴⁹.

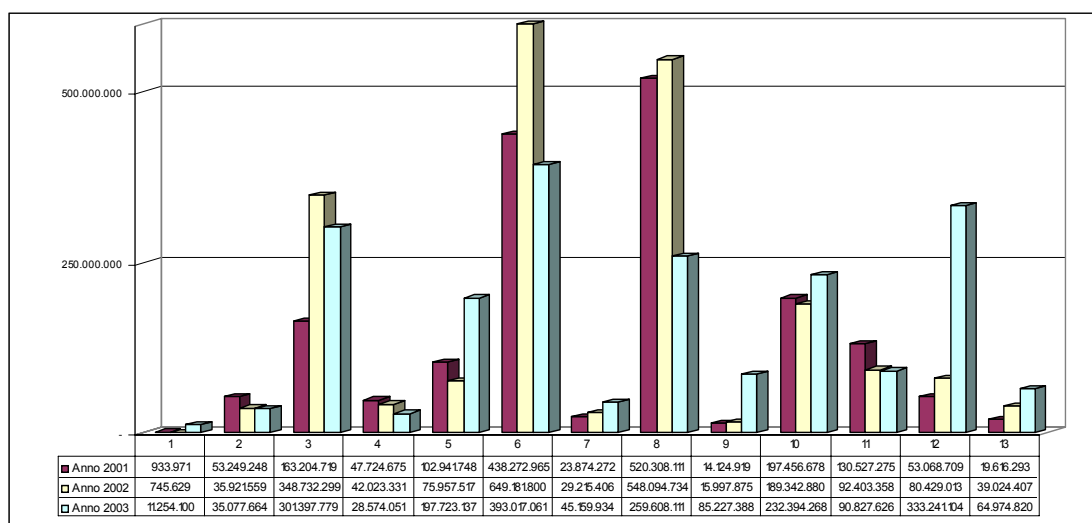
Tavola 68 - Variazione residui finali per Assessorato



Il dettaglio dei residui di stanziamento relativo all'anno 2003 evidenzia che circa il 34,0% è concentrato sulle spese correnti (Titolo I) per 707,1 milioni di Euro, mentre la restante parte, il 76%, riguarda le spese in conto capitale (Titolo II) per 1.371,4 milioni di Euro. All'interno delle strutture la quota più grossa dei residui di stanziamento è concentrato all'Assessorato all'Igiene, Sanità e Assistenza Sociale (12) con il 46,2%, al Lavoro, Formazione Professionale (10) per 29,2%, alla Programmazione e Bilancio (3) per il 9,2%, agli Affari Generali e Personale (2) per il 5,0% e ai Lavori Pubblici (8) per il 3,6%.

⁴⁹ Perplexità in merito sono state espresse anche dalla Sezione Controllo della Corte dei Conti, nella relazione di verifica sul Rendiconto Generale, osservando che "sotto il profilo funzionale-gestionale, dette disposizioni, modificando l'assetto delle competenze amministrative proprie dei centri di responsabilità, possono determinare una certa qual deresponsabilizzazione delle strutture politiche e burocratiche nei loro rispettivi ruoli di programmazione e assunzione degli obblighi giuridici di spesa nel momento in cui poi, invece se ne dispone la cancellazione per legge".

Tavola 69 - Residui di stanziamento per Assessorato



2.1.3. La dinamica finanziaria e monetaria

Dopo aver esaminato le fonti e gli impieghi delle risorse finanziarie nei diversi aspetti, appare opportuno affrontare l'andamento temporale delle grandezze in questione durante l'esercizio.

L'analisi svolta evidenzia il flusso degli impegni assunti ed i flussi monetari (*cash flow*) nell'esercizio 2003, secondo un'articolazione mensile. Dall'esame emergono interessanti considerazioni sulle difficoltà di utilizzo dell'impegno a supporto del sistema di controllo; si rilevano, inoltre, alcune caratteristiche della dinamica monetaria, che supportano la tesi della necessità di sviluppare programmi d'acquisizione ed impiego di risorse, tenendo in considerazione anche le variabili temporali, piuttosto che attraverso l'individuazione di un'unica grandezza riferita all'anno.

L'utilità dell'uso di tali strumenti d'indagine può apparire limitata se riferita unicamente al consuntivo e non al preventivo. D'altra parte, la scarsità di risorse che caratterizza l'amministrazione regionale comporta la necessità di razionalizzarne l'uso attraverso tecniche gestionali volte a prevedere gli squilibri, piuttosto che a trovare soluzioni, volta per volta, in corso d'anno. L'utilità dell'applicazione del budget monetario consiste proprio nella capacità di tale strumento di assistere la fase di programmazione verificando la fattibilità monetaria e di suggerire le modifiche ai programmi nel caso si prevedano degli squilibri.

Infatti, un programma aziendale si ritiene attuabile se, dopo la verifica attraverso il budget globale, è stata riscontrata la fattibilità economica, finanziaria, monetaria e patrimoniale⁵⁰.

⁵⁰ In tal senso, si veda L. Brusa, F. Dezzani, *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè.

Prima di affrontare l'analisi della *dinamica monetaria*, si esamina l'andamento della *dinamica finanziaria* degli impegni per comprendere il tipo di supporto che è possibile ricavare nell'ottica dei controlli interni di gestione.

La tavola sottostante individua il volume degli impegni formali assunti⁵¹ nell'esercizio 2003 secondo un'articolazione mensile.

Tavola 70 – Gli impegni formali



Come è possibile rilevare, il grafico mette in luce un volume di impegni rilevante nel mese di dicembre⁵² consentendo di svolgere alcune note considerazioni circa il ruolo dell'impegno inteso come adempimento formale nel sistema autorizzatorio:

- l'impegno non può essere utilizzato quale strumento di misurazione del costo sostenuto (consumo di risorse) – il consumo di risorse è decisamente più uniforme nei mesi dell'anno;
- l'impegno non può essere utilizzato per individuare il momento finanziario nel senso proprio del termine (il momento nel quale sorge il debito) – gli acquisti si svolgono in modo costante durante l'anno;
- l'impegno non pagato non esprime la situazione d'indebitamento – residuo passivo e debito esprimono fenomeni e grandezze contabili differenti;
- il monitoraggio finanziario basato sugli impegni non ha rilevanza per effetto di tutte le considerazioni precedenti, in quanto fornirebbe informazioni fuorvianti;
- le informazioni economiche derivate dall'impegno sono anch'esse fuorvianti, poiché comportano l'applicazione di criteri di competenza completamente differenti.

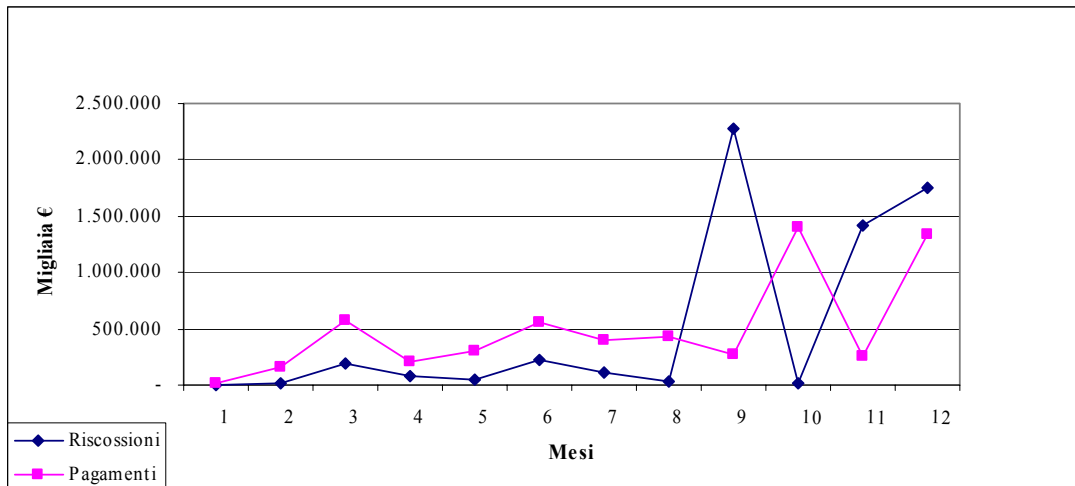
⁵¹ Per eventuali approfondimenti, si fa rinvio al Rendiconto Generale della Ragioneria Generale.

⁵² Tra le cause di tale fenomeno si identifica il ritardo nell'approvazione del Bilancio di previsione e la necessità di impegnare le risorse per non perdere fondi già stanziati. Quest'ultimo aspetto evidenzia un'anomalia del sistema autorizzatorio nel senso che può comportare la spendita di risorse in assenza di effettive motivazione economiche e produttive.

Con riferimento alla dinamica monetaria, si rileva che in questo caso le informazioni necessarie per condurre ogni tipo di analisi (di consuntivo) sono presenti nel sistema in uso e sufficientemente articolate per consentire di osservare i fenomeni sotto diverse angolazioni.

Di seguito si riportano i grafici relativi alle analisi sui flussi di cassa⁵³.

Tavola 71 – Le riscossioni ed i pagamenti



L'esame del grafico consente di osservare il fenomeno, evidenziando alcune importanti considerazioni:

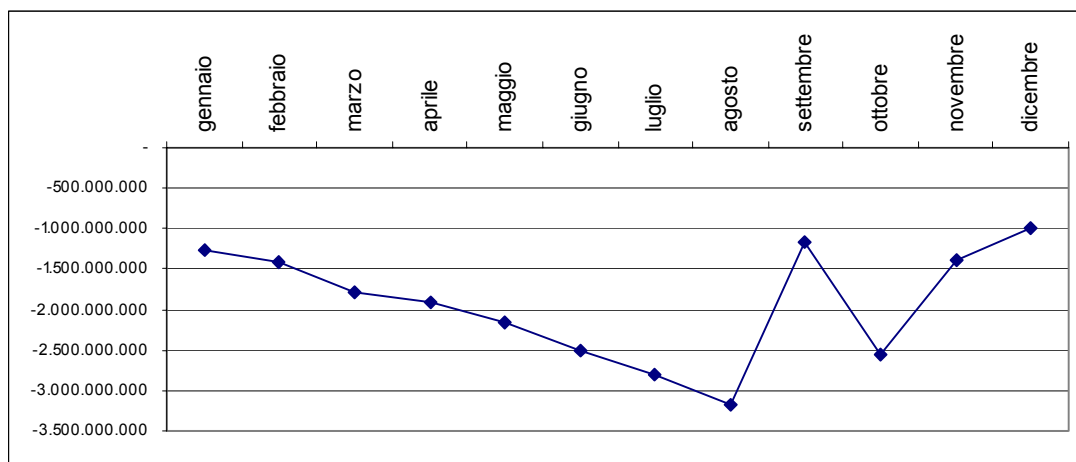
- l'andamento delle riscossioni e dei pagamenti è altalenante ed entrambe le curve presentano punte verso l'alto e verso il basso quasi coincidenti al mese;
- la maggior parte delle riscossioni e dei pagamenti si concentrano a fine anno;
- rilevanti pagamenti si rilevano dopo il mese di settembre, in cui si concentrano gran parte delle riscossioni;
- la formazione del budget monetario appare necessaria per programmare le attività che comportano spese, al fine di una gestione razionale ed equilibrata.

Per concludere questa breve analisi, di seguito si riporta il grafico del saldo della gestione monetaria nei vari mesi, calcolato come somma algebrica del saldo del periodo precedente, delle riscossioni e dei pagamenti del periodo⁵⁴.

⁵³ Per quanto concerne le riscossioni si è fatto riferimento alla fase di versamento. Ciò significa che nel volume di riscossioni mensili non figurano le effettive riscossioni derivanti da somme di denaro confluite al Tesoriere, ma in corso di regolarizzazione amministrativa (versamento) tramite l'emissione di reversale. Per eventuali approfondimenti, si fa rinvio al Rendiconto Generale della Ragioneria Generale.

⁵⁴ Per eventuali approfondimenti, si fa rinvio al Rendiconto Generale della Ragioneria Generale.

Tavola 72 – Il saldo della gestione monetaria



Il saldo della gestione monetaria presenta un forte squilibrio essendo negativo in tutti i mesi considerati. Nel mese di agosto raggiunge l'importo di tre milioni di Euro.

Le informazioni riportate sono formalmente corrette ma presentano un "vizio sostanziale" derivante dalla presenza di ingenti somme incamerate dal Tesoriere in modo transitorio non ancora regolarizzate sotto il profilo amministrativo tramite l'emissione di apposita reversale. Tali somme definite "sospesi" non figurano nelle rilevazioni svolte in via istituzionale.

Allo stato delle cose ciò rappresenta il livello di approfondimento consentito dagli strumenti disponibili, nella consapevolezza che sarebbe di gran lunga più espressivo un saldo progressivo che consideri anche il volume delle riscossioni in sospeso, ossia delle riscossioni in corso di perfezionamento.

In questa sede, si è ritenuto preferibile riportare ugualmente il grafico del saldo progressivo, poiché espressivo dei risultati misurati dalla Contabilità finanziaria istituzionale, nella convinzione che ciò possa contribuire ad evidenziare la necessità di rivedere sia i sistemi contabili, sia le procedure di gestione delle entrate.

Ciò in quanto le informazioni poco tempestive (il volume dei sospesi non è di immediata quantificazione) sono di scarsa utilità al pari delle informazioni non corrette (il saldo progressivo non considera somme già incamerate).

Nel primo caso si è costretti a rimandare la decisione da parte del centro di responsabilità preposto ad assumerla fino all'ottenimento dell'informazione (ad esempio quando e quanto posso pagare in funzione delle disponibilità di cassa) oppure ad assumerla in assenza di supporto informativo.

Nel secondo caso ci si può trovare ad assumere importanti decisioni sulla base di informazioni non corrette (ad esempio l'assunzione di un nuovo mutuo), condizionando la gestione del medio/lungo periodo.

In conclusione, appare evidente la necessità di monitorare la gestione monetaria al fine di definire un budget di tesoreria attendibile ed evitare gravi squilibri, tali da rendere difficile persino il pagamento delle spese essenziali.

2.2. Il sistema della Contabilità direzionale

L'evoluzione dei sistemi contabili negli ultimi decenni è stata caratterizzata da un forte processo di sviluppo che ha interessato principalmente il mondo delle aziende del settore privatistico, dove è stato possibile ottimizzare l'impiego delle migliori tecnologie offerte dai sistemi informatici evoluti.

Anche nel mondo delle aziende pubbliche, dai primi anni novanta si assiste al proliferare di modelli, schemi, procedure e software attraverso cui si cerca di venire incontro ad evidenti necessità informative che scaturiscono da nuovi sistemi di governo, oggi introdotti in tutti i livelli e settori della pubblica amministrazione⁵⁵.

Come già rilevato in precedenza, la funzione direzionale in una realtà pubblica complessa quale la Regione Sardegna riveste un ruolo importante e complementare alla funzione esercitata dagli organi di governo. Essa consiste principalmente nell'attuare professionalmente gli indirizzi (direttive) che provengono dalla Giunta Regionale richiedendo un costante processo di verifica sullo stato di attuazione dei programmi.

Nel primo capitolo del presente documento sono state evidenziate le due angolazioni del problema: risultati e costi⁵⁶.

In questa sezione si pongono in luce alcuni aspetti connessi al costo, facendo precedere ai risultati delle analisi, alcune brevi considerazioni

Le analisi di economicità, efficienza ed adeguatezza delle risorse sono incentrate su valori che discendono da elaborazioni contabili prodotte dai cosiddetti sistemi di *Contabilità direzionale*, i quali, essendo finalizzati a fornire un certo tipo di cruscotto per il monitoraggio delle risorse consumate, forniscono elementi per attente verifiche e valutazioni anche comparative.

⁵⁵ Per approfondimenti sulle interazioni tra dimensione politica, istituzionale ed economica si veda, *Il governo delle aziende pubbliche. La pianificazione e il controllo*, A.Buccellato, A.Asquer, A.Spano, Giuffrè.

⁵⁶ Mentre per la misurazione dell'*output* nel settore privato ci si avvantaggia di indicatori di risultato basati su elementi contabili (quantità vendute e prezzi) – in questo senso il ricavo, pur non essendo certamente l'unica misura di successo di un'azienda, rappresenta un indicatore fondamentale – in taluni settori della pubblica amministrazione, come le regioni, esso non è presente per mancanza di una controprestazione per cui si rende necessario sopperire alla mancanza di tale indicatore individuando forme alternative di misurazione dei risultati prodotti nell'espletamento di attività. Si rileva che la difficoltà di misurazione dei risultati non presenta un simile livello di complessità in altre realtà pubbliche quali Aziende Usl, Enti regionali, Enti Locali etc., realtà nelle quali è più agevole l'individuazione dei prodotti (ad esempio i D.R.G. nel settore sanitario, i servizi erogati dai comuni, etc.). Problematiche simili a quelle delle regioni si manifestano, invece, a livello di amministrazione statale.

Tra i sistemi di Contabilità direzionale rientrano varie tipologie di sistemi informativi contabili a cui viene assegnato il compito di supportare il processo decisionale, tra cui si ricordano⁵⁷:

- la Contabilità economico patrimoniale (contabilità generale in partita doppia);
- la Contabilità economico analitica;
- altri sistemi.

Nel primo capitolo sono state messe in luce le differenze più significative tra il sistema di Contabilità finanziaria e di Contabilità economica mediante esame delle rispettive caratteristiche e della capacità informativa.

Inoltre, sono stati evidenziati i percorsi di sviluppo prescelti con riferimento al caso dell'amministrazione regionale e segnalate alcune criticità dal punto di vista del sistema di controllo.

Ora, concentrando l'attenzione sull'aspetto che interessa maggiormente le attività dell'Ufficio, ossia quello della misurazione concreta delle risorse consumate, si rileva che se da un lato il sistema autorizzatorio tende a rilevare le spese (nelle diverse fasi di impegno e pagamento), i sistemi di contabilità economica hanno come oggetto tipologie di grandezze che servono a quantificare il costo sostenuto (ossia le risorse effettivamente acquisite o consumate).

Tra essi si colgono significative differenze di ordine concettuale ed anche pratico.

Il sistema di *Contabilità economico patrimoniale* (normalmente secondo il metodo della partita doppia) attraverso la rilevazione dei fatti gestionali sotto gli aspetti finanziario ed economico, consente di monitorare "in itinere" la situazione patrimoniale, finanziaria e monetaria, con uno sguardo attento alle implicazioni economiche dei fatti gestionali posti in essere.

Attraverso la sua tenuta si perviene alla predisposizione dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico (il cosiddetto bilancio d'esercizio del Codice Civile).

Il primo documento rappresenta la fotografia delle attività e passività patrimoniali (diritti e doveri) ad una certa data ed include valori ad oggi non rilevati sistematicamente nei sistemi in uso presso l'amministrazione regionale, quali i crediti ed debiti sia di regolamento, sia di finanziamento, gli investimenti in immobilizzazioni e le rimanenze di beni di consumo.

Il secondo documento esprime l'incremento o il decremento di risorse per effetto dei processi gestionali, misurando incrementi o decrementi patrimoniali netti. Quest'ultimo riveste caratteristiche di globalità rispetto all'oggetto di osservazione (l'intera amministrazione regionale) e presenta classificazioni che rispecchiano la *natura* dei fattori

⁵⁷ Per eventuali approfondimenti sulla Contabilità direzionale si veda, tra l'altro, R.Mussari, Manuale operativo per il controllo di gestione, Rubettino, 2003, a cura del Dipartimento della Funzione Pubblica; G.Ferrero, F.Dezzani, P.Pisoni, L.Puddu, Contabilità e bilancio d'esercizio, Giuffrè, 1995; L.Brusa, I costi di produzione, Giuffrè, 1995, G. Bruni, Contabilità per l'alta direzione, Etas libri, 1990; C.T. Horngren, G.Foster, SM.Datar, Contabilità per l'alta direzione, Isedi, 2000.

produttivi impiegati (ad esempio costo per acquisto di beni, di servizi, del personale, ammortamenti, etc.).

Il sistema di *Contabilità analitica economica* fornisce importanti informazioni circa la quantità di risorse consumate nell'allestimento dei processi produttivi (produzione di servizi nel caso dell'amministrazione regionale) consentendo articolazioni per prodotto, centro di costo, centro di responsabilità, processo, etc.. Le informazioni che scaturiscono dalla Contabilità analitica sono utili per ottenere analisi particolareggiate circa la **destinazione** dei fattori produttivi⁵⁸ (ad esempio per Assessorato, Direzione Generale, Servizio, etc.).

Le utilità prodotte dai sistemi di contabilità direzionali ai fini del controllo interno e più in generale a vantaggio del ciclo di governo, si riconducono principalmente alle seguenti:

- la possibilità di conoscere le componenti di costo della propria struttura (analisi per natura);
- la possibilità di conoscere la variabilità dei costi in relazione ad incrementi di attività produttive;
- la possibilità di monitorare l'utilizzo delle risorse da parte delle articolazioni organizzative (analisi per destinazione);
- la possibilità di verificare tempestivamente il livello delle risorse consumate rispetto al budget concordato (controllo concomitante);
- la possibilità di determinare in modo razionale le necessità di aggiornamento del budget per mutati obiettivi o mutate esigenze gestionali;
- la capacità di supportare la programmazione di un nuovo ciclo gestionale con precisa conoscenza della propria struttura di costo;
- la possibilità di utilizzare le analisi di costo nel sistema incentivante per collegare una parte della retribuzione a risultati connessi con l'ottimizzazione di risorse.

La forte attenzione verso sistemi, principi, regole e modelli contabili rappresenta un obiettivo prioritario per numerose amministrazioni pubbliche anche regionali.

In tale contesto, è necessario che gli eventi amministrativi espressivi dell'impiego delle risorse disponibili vengano rappresentati secondo regole e procedure uniformi in grado di assicurare anche il consolidamento dei valori rilevati ai diversi livelli di osservazione dei fenomeni stessi (nell'ottica della Regione Sardegna ciò si verifica verso l'alto per l'esigenza di consolidamento dei conti nazionali e verso il basso per quelli degli Enti regionali e delle Aziende Usl).

⁵⁸ Attraverso il sistema contabile regionale – così come quello di numerose altre regioni - non è affatto semplice quantificare grandezze economiche articolate per destinazione, in quanto semplicemente non previste. A titolo di esempio, si considerino le problematiche degli acquisti di beni e servizi centralizzati in capo all'Assessorato Enti Locali a cui spetta il compito di "ufficio acquisti" o del costo lavoro. I sistemi esistenti non sono stati progettati per rilevare sistematicamente i dati in modo tale da consentire analisi per destinazione.

Nel caso dello Stato, con il D.Lgs. n. 279/97 è stato istituito il sistema unico di contabilità economica analitica, avviato in prima istanza per le sole amministrazioni centrali. Le rilevazioni sono finalizzate alla produzione di informazioni per il sistema di controllo interno di gestione, sia al processo di formazione del bilancio, che del budget economico per centri di costo⁵⁹.

Nel caso degli enti istituzionali il DPR 97/2003 prevede che vengano adottati modelli aziendalistici mediante redazione di un budget finanziario e di uno economico per centri di costo. Il consuntivo economico patrimoniale deve essere redatto secondo gli schemi previsti dagli articoli 2424 e 2425 del Codice Civile. E' previsto il quadro di classificazione dei risultati economici, con distinzione tra costi, ricavi tipici e calcolo del risultato operativo. E' stato introdotto l'obbligo di redazione della nota integrativa e l'iscrizione dei conti d'ordine nello stato patrimoniale. I risultati della contabilità economico patrimoniale andranno riconciliati con quelli della tradizionale contabilità finanziaria.

Nel caso degli enti locali il processo di riforma amministrativo contabile è incominciato da circa un decennio ed ha subito varie modifiche nel corso degli anni (L. n. 142/90, D.Lgs. n. 77/95, D.Lgs. n. 267/2000, ecc.). Oggi, si assiste alla nascita di veri e propri principi contabili ad opera dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli Enti locali, istituito presso il Ministero dell'Interno.

Nel caso delle Asl la normativa nazionale attraverso il D.Lgs. n. 502/92 e successive modificazioni ha definito le indicazioni generali fornendo alcuni suggerimenti alle regioni, quali entità preposte alla definizione dei principi contabili, delle regole contabili e degli schemi di bilancio, optando per la contabilità economico patrimoniale in modo esclusivo. Nel sistema sanitario della Regione Sardegna le linee d'indirizzo nazionali sono state attuate prima attraverso la L.R. n. 5/95 e successivamente attraverso la L.R. n.10/97 prevedendo un sistema di contabilità di tipo privatistico a controllo budgetario (economico, finanziario, monetario e patrimoniale) per la Aziende Usl, con l'espressa abolizione della Contabilità finanziaria.

Sulla stessa linea si pone la riforma contabile che orienta il sistema contabile regionale alle logiche privatistiche, pur senza rinunciare al controllo autorizzatorio, di cui all'art.2 della L.R. n. 3/2003, prevedendo la contabilità economico patrimoniale articolata in modo analitico (nell'aspetto economico), con riferimento alla Regione ed agli enti regionali.

In questa sede, non si ritiene di dover approfondire la tematica dei sistemi contabili, peraltro ampiamente trattata in dottrina ed ormai largamente consolidata sotto l'aspetto metodologico anche nelle applicazioni che si riferiscono ad aziende della pubblica amministrazione, quanto approfondire un tema che risulta oggi di particolare rilevanza nell'approccio al risparmio di risorse: i cosiddetti "costi di funzionamento".

⁵⁹ Lo schema proposto per l'esposizione delle informazioni a preventivo ed a consuntivo appare di particolare interesse, poiché considera, al di là dei contenuti naturali dell'analisi (i costi di funzionamento in senso stretto), anche i cosiddetti costi dislocati, ossia i trasferimenti ed i contributi che non rappresentano veri e propri costi per l'amministrazione erogante, bensì per quella ricevente.

2.2.1 Il monitoraggio dei costi di funzionamento

La definizione del termine “Costi di funzionamento” non è mai stata formulata in modo univoco negli atti normativi e neppure in dottrina. Tuttavia, il monitoraggio dei costi di funzionamento sta assumendo una crescente rilevanza negli ultimi anni.

Tra quelle più rispondenti al contesto in esame, si ritiene utile riportare quanto previsto nel D.Lgs. n. 286/99 che individua, tra “i sistemi automatizzati e le procedure manuali rilevanti ai fini del sistema di controllo”, “i sistemi e procedure relativi alla analisi delle spese di Funzionamento dell’amministrazione”, riconducendole, in prima battuta, alle spese per personale, beni e servizi.

Pertanto, in questa sede, il termine verrà utilizzato per rappresentare l’assorbimento di risorse da parte delle attività (produttive/erogative) destinate a garantire l’operatività dell’amministrazione (funzionamento della macchina amministrativa), rispetto all’ambito definito dalla missione istituzionale⁶⁰.

Allo stato attuale, non si perviene ad una definizione univoca degli elementi che costituiscono i costi di funzionamento, bensì a diversi schemi in cui è possibile ricomprendere:

- il personale;
- i beni di consumo;
- i servizi e le utenze;
- gli ammortamenti;
- gli oneri finanziari;
- gli oneri straordinari;
- i costi dislocati.

Quale contenuto minimale, i costi di funzionamento comprendono il costo del personale, dei beni di consumo, dei servizi e delle utenze, mentre le altre voci possono escludersi per varie tipologie di motivazioni⁶¹.

La difficoltà di determinare le quote di ammortamento dei beni durevoli da imputare all’esercizio si rileva in mancanza di un sistema di rilevazione basato sull’inventario. Ciò potrebbe comportare la necessità di non considerare tale costo (seppure di sicura rilevanza per l’obiettivo finale che ci si pone).

⁶⁰ La definizione emerge da un interessante studio sulle problematiche di monitoraggio dei costi di funzionamento condotto da 14 regioni italiane, tra cui la Regione Sardegna. Il confronto, svolto in termini di metodo e di risultati dalle amministrazioni, è stato condotto in sede di Conferenza dei Servizi di Controllo Interno delle Regioni. Attraverso l’istituzione di un laboratorio finalizzato alla mappatura delle realtà, delle problematiche e delle soluzioni, che sono risultate poi estremamente variegata tra le diverse regioni, è stato possibile ottenere una visione d’insieme individuando le linee evolutive. Ciò consentirà di proporre allo Stato schemi e procedimenti per la fase normativa.

I risultati dello studio sono riportati nel volume *Il monitoraggio dei costi di funzionamento, una guida per le P.A.*, Conferenza dei Servizi di Controllo Interno delle Regioni, E. Lattanzio, 2004.

⁶¹ In quest’ambito si avverte la mancanza di principi contabili comuni. La conferenza nazionale dei servizi di controllo delle Regione e delle Province Autonome intende affrontare in modo collegiale tali problematiche al fine di ricercare un’impostazione comune.

Per quanto concerne i costi finanziari e straordinari, in questa sede, non si ritiene di doverli includere in quanto, i primi rappresentano gli effetti derivanti da scelte di finanziamento non necessariamente riconducibili al funzionamento dell'apparato, ed i secondi rappresentano componenti reddituali non ricomprese nelle voci per motivi legati al criterio della competenza oppure d'estraneità rispetto ai processi produttivi in senso stretto.

I costi dislocati rappresentano nell'accezione data agli stessi dallo Stato, i trasferimenti che misurano costi propri di attività produttive di altre strutture delegate. Tali componenti oggi sono di sicuro interesse al fine del monitoraggio.

Le finalità di determinazione dei costi di funzionamento sono sia interne, sia esterne.

Tra le finalità esterne si evidenziano necessità di:

- *accountability* nei confronti degli *stakeholder* (elettori, investitori, risparmiatori, etc.);
- negoziazione di risorse con altri livelli istituzionali (Stato, Ue, etc.);
- rendicontazione verso altre istituzioni pubbliche (Corte dei Conti, Stato, Ue, etc.).

Tra le finalità interne si evidenziano le esigenze di:

- contenimento del costo (e della spesa);
- collegamento costi/risultato;
- supporto al processo di negoziazione per il *budgeting*;
- supporto decisionale per le scelte di decentramento delle funzioni ad altri enti;
- supporto decisionale per gli approvvigionamenti;
- supporto decisionale alle forme alternative all'approvvigionamento (*outsourcing*).

La contabilità finanziaria ed il Rendiconto Generale, redatto in termini di competenza e di cassa, non permettono la rilevazione del dato di costo. Ciò rende necessario lo sviluppo di procedure specifiche atte alla sua determinazione.

Il supporto tecnico contabile alla determinazione di costi di funzionamento è garantito da un sistema di contabilità analitica economica.

In attesa di avviare l'aggiornamento dei sistemi informativi contabili istituzionali attraverso il coinvolgimento delle strutture organizzative preposte a tali fini⁶², l'Ufficio ha ritenuto opportuno sopperire alla mancanza di informazioni economiche attraverso la costruzione di elementari sistemi di rilevazione mirati alla determinazione dei soli costi di funzionamento e più precisamente per la determinazione del "costo lavoro".

Nelle pagine seguenti si espongono i risultati di questa prima analisi avente ad oggetto i dati dell'esercizio 2003, riportando le scelte effettuate, il procedimento adottato, le problematiche riscontrate ed i risultati raggiunti.

⁶² Si rileva che, mentre in una realtà privata l'implementazione del sistema contabile richiede al più la predisposizione di un manuale contabile o di un regolamento, nel caso della Regione Sardegna essendo la contabilità regolata con L.R. n. 11/83 e successive modificazioni, eventuali modifiche strutturali (come l'introduzione di nuovi sistemi quale la contabilità economica) o soltanto organizzative (ad esempio il decentramento del caricamento delle operazioni), potrebbero comportare una vera e propria modifica legislativa.

L'indagine condotta nel panorama nazionale ha messo in luce una situazione di scarsa omogeneità tra le regioni (sia a statuto ordinario, sia a statuto speciale). Infatti, mentre altre realtà della Pubblica Amministrazione hanno conseguito nel loro ambito una certa uniformità dal punto di vista dei principi contabili di rilevazione, dei criteri di valutazione e degli schemi di reporting, avendo in genere adottato regole comuni nel proprio ambito, nel caso delle regioni non si è raggiunto un simile risultato⁶³.

In questa situazione, al momento, ciascuna realtà regionale definisce le logiche del proprio sistema contabile in modo autonomo, secondo le proprie esigenze informative ed organizzative.

Esaminando gli effetti distorsivi del sistema da un punto di vista generale, si osserva però che l'assenza di linee comuni conduce, inoltre, all'applicazione di criteri differenti che possono considerevolmente condizionare i risultati informativi.

Tale problematica è particolarmente sentita dall'amministrazione centrale per le implicazioni che comporta all'atto del consolidamento dei conti pubblici, la quale intende orientare i sistemi regionali verso regole comuni⁶⁴.

2.2.2 La misurazione del costo lavoro

Nell'ambito dei costi di funzionamento assume rilevanza significativa la componente "costo lavoro", ossia il costo sostenuto dall'Amministrazione Regionale per gli oneri derivanti dall'impiego delle risorse umane facenti capo a tutte le categorie e a tutti gli apparati della struttura.

Obiettivo specifico delle analisi condotte è la determinazione del costo lavoro sostenuto nell'esercizio 2003 determinato globalmente per l'intera amministrazione e disaggregato per centro di attività (Assessorato). I valori dell'esercizio vengono quindi confrontati con quelli dei due anni precedenti.

Come già precisato precedentemente, tali analisi vengono condotte nell'ottica della Contabilità direzionale e sono di comune applicazione nei sistemi privatistici per molteplici scopi, non ultimo l'allocazione annuale delle risorse approntata nell'ottica della gestione per obiettivi a controllo budgetario.

Il sistema contabile ordinariamente preposto a tali determinazioni rientra nell'ambito della Contabilità economica, sia essa a carattere economico patrimoniale, sia economico analitica, piuttosto che nel sistema di Contabilità finanziaria.

⁶³ Tra le soluzioni adottate da altre regioni si segnala l'impianto di contabilità economico patrimoniale dell'Umbria, la contabilità analitica economica di derivazione finanziaria del Veneto, la riclassificazione dei valori derivanti dalla contabilità finanziaria della Toscana ed un sistema di contabilità economica analitica particolarmente orientata all'analisi delle politiche e dei processi della Lombardia. Al proposito si veda *Il monitoraggio dei costi di funzionamento, una guida per le P.A., op.cit.*, in cui si espongono i risultati completi dello studio svolto.

⁶⁴ L'applicazione dell'art. 28 della L. n. 289/2002, in cui si prevede la trasmissione di dati finanziari ed economici periodici al Ministero dell'Economia e finanze, richiede adeguati interventi volti all'omogeneizzazione dei contenuti. Il lavoro in corso a livello ministeriale è orientato alla ricerca di soluzioni in tal senso.

In questa sede, si espone un metodo di determinazione di tali valori che di per sé rappresenta un sistema contabile autonomo, in grado di ottenere risultati significativi sotto il profilo informativo e di grande interesse per l'analisi sistemica da affrontare in vista dell'implementazione del nuovo sistema informativo contabile regionale.

Il sistema realizzato trae spunto dalla considerazione che i dati elementari per la costruzione dell'informazione sono già presenti nell'Amministrazione Regionale, seppure caratterizzati da una elevata frammentazione ed allocazione in capo a diverse unità, ciascuna preposta alla gestione di aspetti rilevanti sotto il profilo contabile.

In sostanza, attingendo alle banche dati che rilevano i dati originari poi compattati in vario modo in numerosi capitoli della Contabilità finanziaria, con alcune approssimazioni logiche, è possibile ottenere il risultato prefissato.

Dalla dimensione finanziaria alla dimensione economica

Il sistema contabile per la determinazione del costo lavoro esprime i risultati in termini di costo piuttosto che di spesa, pur subendo alcune influenze dai sistemi di rilevazione presenti in questa prima elaborazione tali da non permettere l'applicazione in termini completi e precisi del criterio della competenza economica.

Infatti, se da un lato si tende a determinare il "costo lavoro" imputando i costi all'esercizio di competenza (ossia a quello nel quale sono state prestate le utilità/servizi) secondo le regole dei sistemi contabili privatistici, dall'altro si incontrano alcune difficoltà legate al fatto che finora il sistema di rilevazione contabile regionale non ha ritenuto di dover considerare l'aspetto economico, per cui tutta la struttura contabile è orientata a rilevare impegni e/o pagamenti (spese).

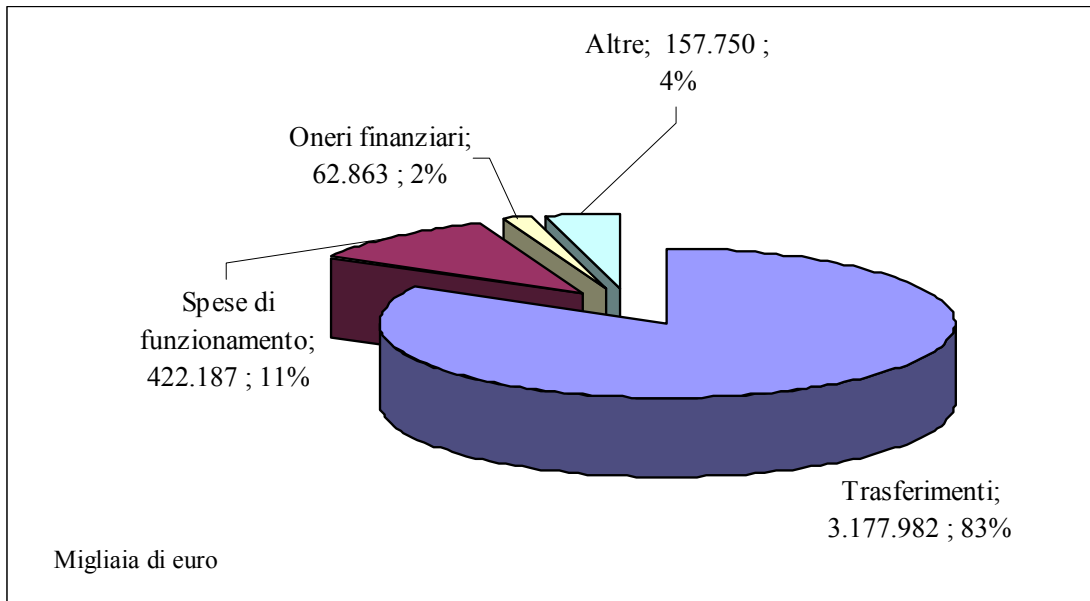
Nella pratica aziendale si rileva comunemente una divergenza temporale tra il momento finanziario ed il momento economico. In sostanza, si verifica che dato un certo momento di spesa si pone il problema di individuare il momento economico per l'imputazione in contabilità economica.

Se da un lato si soffre della "confusione" fra i concetti di "spesa" e "costo" fin tanto che non verranno attivati nuovi sistemi contabili, dall'altro consta rilevare che nel caso specifico esiste una tendenziale coincidenza di importi tra le due entità, per cui l'informazione pur essendo generata a livello sperimentale, assume connotati di elevata attendibilità.

Prima di introdurre l'analisi del costo lavoro è interessante osservare la dimensione del fenomeno partendo da informazioni più generali.

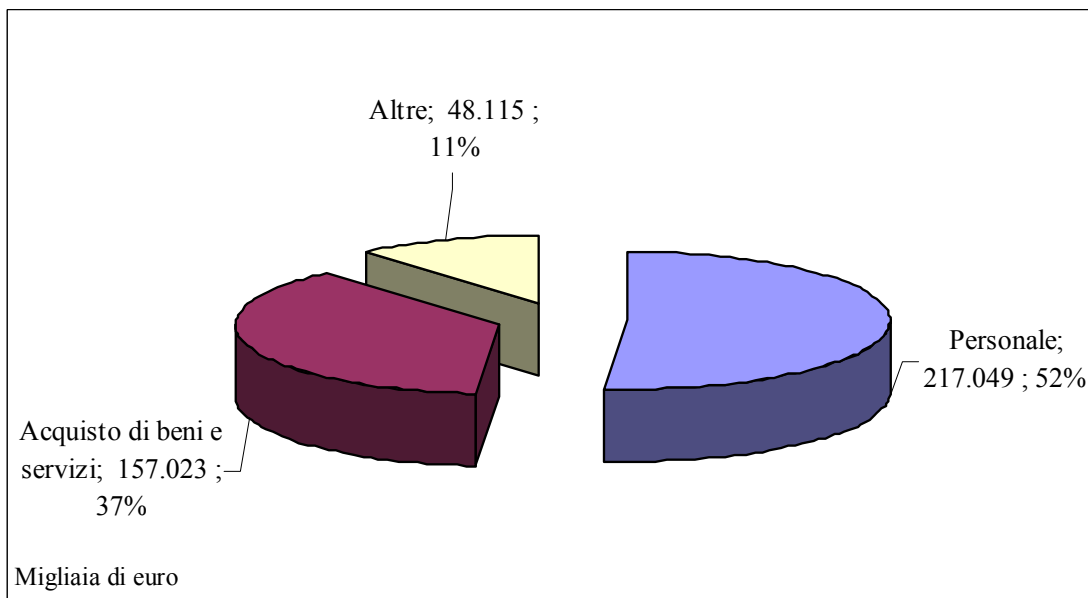
Nella tavola sottostante si riporta in termini assoluti e percentuali la composizione delle spese correnti del 2003 (pari a 3.820.781.279 euro) desunta dal Rendiconto Generale della Regione, secondo un'analisi per categorie economiche significative.

Tavola 73 - Spese correnti 2003



L'aggregato "spese di funzionamento"⁶⁵, (pari a 422.187.121 euro) nel quale sono ricomprese le spese per il personale, viene ulteriormente scomposto nel grafico che segue, al fine di porre in evidenza l'incidenza assoluta e percentuale delle sue componenti.

Tavola 74 - Spese di funzionamento 2003



⁶⁵ Sono considerate spese di funzionamento le spese sostenute per il personale, per l'acquisto di beni e servizi e quelle derivanti da una quota parte dei "fondi non attribuibili" riclassificati.

Dai dati di impegno formale rilevati in Contabilità finanziaria sopra graficamente rappresentati, è evidente come la componente di spesa per il personale risulta la più significativa in termini di incidenza percentuale sul totale delle spese di funzionamento.

Sempre nell'ambito della Contabilità finanziaria si sarebbero potute ottenere maggiori informazioni circa le spese per il personale sostenute dall'Amministrazione Regionale, dalle analisi della spesa per ambiti e aree omogenee. Anche nel caso in esame, così come meglio specificato nell'analisi delle spese (paragrafo 2.1.2.1) l'aggregato presenta valori spesso incongruenti con altre analisi fatte sui dati di bilancio a parità di grandezza analizzata.

Di seguito si riportano le analisi condotte nell'ottica della Contabilità direzionale.

La voce "costo lavoro", così come di seguito analizzata, esprime l'ammontare complessivo degli oneri derivanti dall'impiego delle risorse umane necessarie al funzionamento dell'Amministrazione.

La maggiore complessità di calcolo nella determinazione del "costo lavoro" deriva dal fatto che le fonti che gestiscono i dati di base risultano eterogenee e non integrate, peraltro alcune informazioni vengono ancora gestite manualmente e spesso ripartite su capitoli generici di contabilità gestiti da diversi Assessorati/Direzioni⁶⁹.

In sede di analisi preliminare per la scelta del percorso da compiere, presa visione delle problematiche e degli strumenti esistenti, si è ritenuto opportuno utilizzare la banca dati Paghe e Stipendi della Ragioneria⁷⁰ integrata da informazioni provenienti da altri sistemi informativi, piuttosto che utilizzare i dati della Contabilità finanziaria.

In considerazione della difficoltà di adottare nella generalità dei casi il criterio della competenza economica, rettificando in modo preciso i dati rilevati nelle rispettive banche dati, la determinazione del costo lavoro è sostanzialmente imperniata sul principio di cassa, con l'annotazione che per questa categoria di costi di funzionamento dall'applicazione comparata dei due criteri si riscontrerebbero risultati pressoché analoghi.

In questo caso, considerando un'accettabile convergenza di criteri si è ritenuto troppo elevato il costo di approfondimento dell'analisi, anche perché non supportato da convenienti utilità secondo il principio del costo/risultato.

Per il superamento delle problematiche esposte e al fine di determinare le corrette metodologie di raccolta, integrazione ed analisi dei dati, è stato costituito un gruppo di

⁶⁹ Rientrano in tale fattispecie le spese relative alla formazione del personale, le quali in parte ricadono sui capitoli gestiti dall'Assessorato del Personale ed in parte su capitoli gestiti dall'Assessorato del Lavoro (corsi sulla sicurezza di cui al D.Lgs 626/94, formazione finanziata mediante il P.O.R.).

⁷⁰ Tale banca dati, gestita dalla Direzione Generale della Ragioneria la quale cura materialmente l'emissione e il pagamento degli stipendi, presenta talvolta anagrafiche diverse rispetto a quelle utilizzate dalla Direzione Generale dell'Organizzazione e Metodo del Personale. Pertanto, le consistenze determinate con i due diversi sistemi portano a valori differenti.

lavoro interassessoriale⁷¹, col compito di predisporre il progetto per la “Definizione delle procedure e dei sistemi informativi per l’analisi del costo lavoro”.

L’analisi secondo “natura”

I criteri di aggregazione e classificazione delle voci e dei valori utilizzati per l’esposizione dei risultati, trovano il loro fondamento nelle voci previste dello schema di bilancio d’esercizio del codice civile e sono in linea con i principi contabili generalmente accettati.

Alla determinazione del “costo del lavoro” hanno concorso le seguenti categorie:

1. personale di ruolo assunto a tempo indeterminato, con esclusione del personale comandato presso altri enti o in aspettativa non retribuita o sospeso dal servizio senza retribuzione ed incluso il personale con contratto di lavoro a tempo parziale;
2. personale non di ruolo assunto a tempo determinato secondo quanto previsto dall’art. 63 del CCRL 2001, dal D.L. n. 180/1998 e dall’ art. 10 della L.R. n. 7/2002;
3. personale non di ruolo in attesa di inquadramento secondo quanto previsto dalla L.R. n. 11/2002, dalla L.R. n. 22/1996 e successive modificazioni e dal D. Lgs. n. 468/1997;
4. personale assunto con contratto di diritto privato secondo quanto previsto dall’art. 11 della L.R. n. 31/1998 e dalla L.R. n. 7/1962 e successive modificazioni (personale esperto CRP e Commissari di direzione del Controllo Interno di Gestione);
5. titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa in staff presso gli uffici di gabinetto degli assessorati regionali;
6. personale comandato o distaccato presso l’Amministrazione (comandati in) secondo quanto previsto dall’art. 40 della L.R. n. 31/1998 e dall’ art. 10 L.R. n. 7/2002 e successive modificazioni;
7. il Presidente della Giunta e gli Assessori.

E’ opportuno precisare che nella Contabilità finanziaria istituzionale la spesa del personale esperto del CRP (Centro Regionale di Programmazione) assunto ai sensi della L.R. n. 7/1962 non grava sui capitoli del bilancio regionale ma su quelli della contabilità speciale relativa al piano di Rinascita (L. n. 588, del 11 Giugno 1962 e L. n. 268, del 24 Giugno 1974).

Viceversa, non sono state prese in considerazione le seguenti categorie:

1. personale interinale ai sensi dell’ art. 10 della L.R. n. 7/2002, in quanto personale che non fa capo all’amministrazione e rilevato indistintamente in contabilità finanziaria fra gli acquisti di beni e servizi;
2. personale con contratto di collaborazione coordinata e continuativa (ad esclusione

⁷¹ Al gruppo di lavoro partecipano esperti dell’Ufficio Controllo Interno di Gestione, della Direzione Generale della Ragioneria e della Direzione Organizzazione e Metodo del Personale.

- di quello previsto al punto 5 del precedente elenco);
3. personale regionale comandato presso altre strutture esterne (comandati out).

Le fonti informative utilizzate per alimentare il processo di determinazione del costo lavoro sono le seguenti:

- *gestione buste paga del personale*. Le informazioni derivate dalla gestione contabile delle buste paga del personale sono la principale fonte informativa. Gli elementi considerati riguardano sia i dati necessari alla definizione del trattamento economico, sia le informazioni relative all'ufficio di appartenenza di ciascun dipendente;
- *gestione missioni*. Questa fonte fornisce i dati relativi al costo delle missioni;
- *gestione buoni pasto*. Questa fonte consente di rilevare i dati relativi al costo dei buoni pasto;
- *banca dati Previdenza*. Le informazioni ricavate da questa fonte riguardano i contributi previdenziali ed assistenziali a carico della Amministrazione;
- *banca dati IRAP*. Questa fonte fornisce l'ammontare dell'IRAP versata dall'Amministrazione relativamente ai dati retributivi considerati⁷²;
- *contabilità finanziaria*. I capitoli di bilancio consentono di ricavare costi inerenti il personale non individuabili dalle fonti precedentemente elencate.

Le risorse umane

L'interpretazione della dinamica che caratterizza il costo lavoro è strettamente correlata alla consistenza numerica della struttura - suddivisa anche per categorie di appartenenza - dalla quale si ritiene di non poter prescindere al fine di giungere a corrette valutazioni del fenomeno analizzato e che di seguito viene rappresentata.

Il personale in forza al 31.12.2003, secondo i dati forniti dalla Direzione Generale dell'Organizzazione e Metodo del personale, è di n° 4.242 unità⁷³.

La consistenza media⁷⁴, che rappresenta il dato numerico di riferimento della presente analisi, risulta invece pari a n. 4.229 unità.

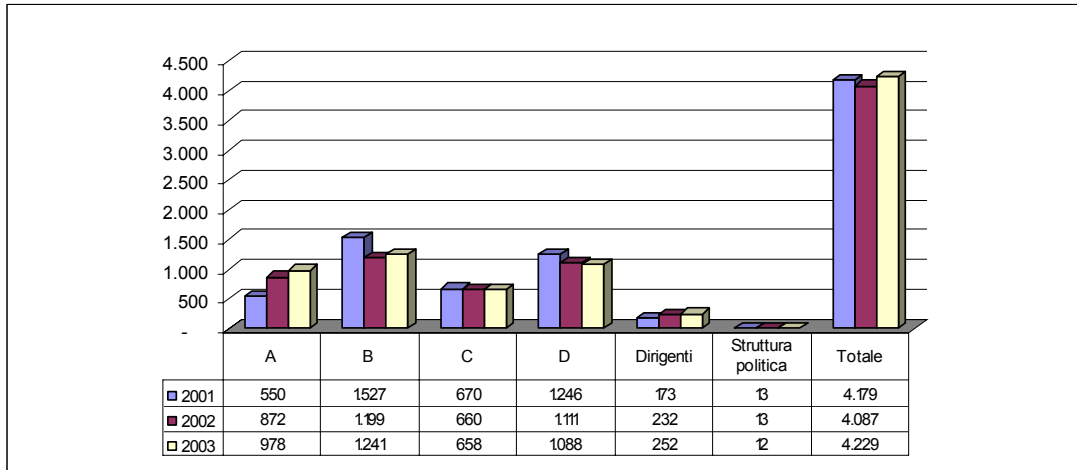
⁷² Le scelte operate hanno comportato l'imputazione del costo dell'Irap tra il costo del personale. In questa sede, si è ritenuto più opportuno considerare l'imposta quale onere riferito al personale piuttosto che nella sua natura di onere tributario. Come noto, al riguardo esistono le due tesi: la prima, seguita dallo Stato, qualifica il tributo quale onere accessorio al costo a cui si riferisce, mentre la seconda, supportata anche da principi contabili per le imprese, individua l'imposta quale onere tributario, dando preponderanza al fatto che in taluni enti pubblici è applicabile una diversa modalità di calcolo non più basata sul valore della produzione, bensì sul costo del personale.

⁷³ I dati sono relativi alla consistenza finale totale al netto del personale regionale in comando presso altri enti e di quello interinale.

⁷⁴ La consistenza media è stata determinata calcolando la somma dei giorni retribuiti di tutti i dipendenti e dividendo tale somma per il numero di giorni lavorativi in un anno (pari convenzionalmente a 360 gg). Tale dato non tiene conto dei rapporti di lavoro part-time (peraltro ininfluenti), in quanto non immediatamente individuabili dalla procedura utilizzata per la derivazione del dato stesso.

Nella tavola che segue viene rappresentata la consistenza media dei dipendenti suddivisa per categorie economiche di appartenenza.

Tavola 75 - Consistenza media dipendenti per categoria

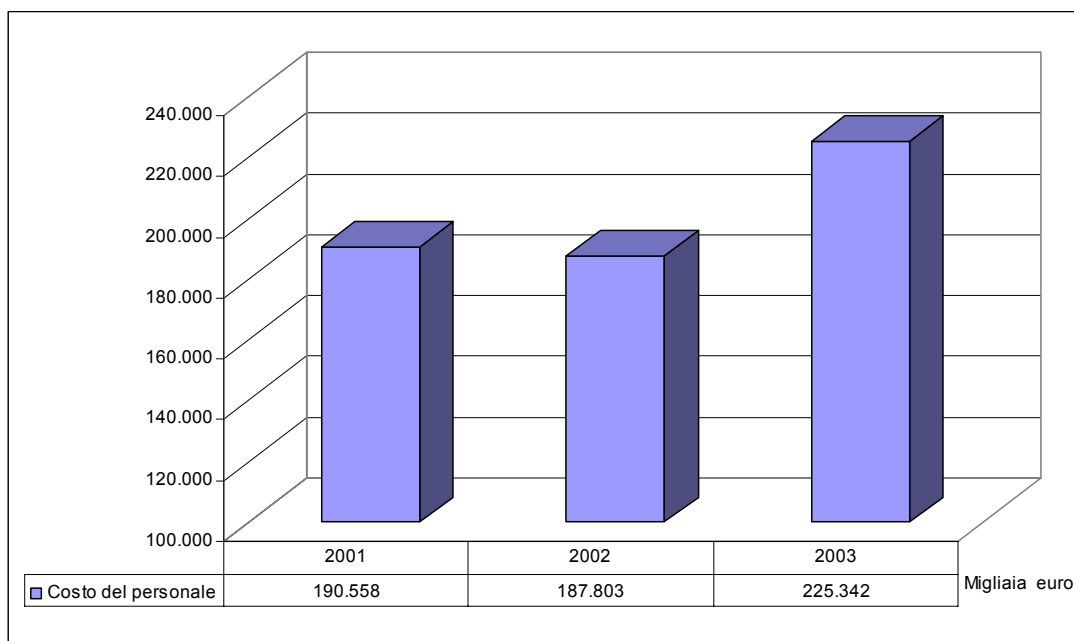


Da una prima analisi dei dati sopra riportati, risulta che la consistenza media complessiva è aumentata di n. 142 unità, pari al 3,5%, rispetto al 2002. Tale incremento, come si evince dal precedente grafico, riguarda essenzialmente le categorie “A” (+106) e “B” (+42).

Dal grafico è possibile inoltre rilevare che il maggior numero dei dipendenti ricade nelle categorie “B” (29,3%) e “D” (25,7%).

Passando ad esaminare l’aspetto economico-quantitativo, viene preliminarmente rappresentato nella tavola che segue l’ammontare complessivo del “costo del personale” sostenuto nel triennio 2001-2003.

Tavola 76 - Costo totale del personale



L'andamento che si evince è pressoché costante relativamente al biennio 2001-2002, mentre presenta un significativo incremento nell'esercizio 2003 pari a 37.539 migliaia di euro (+20,0%), rispetto al 2002.

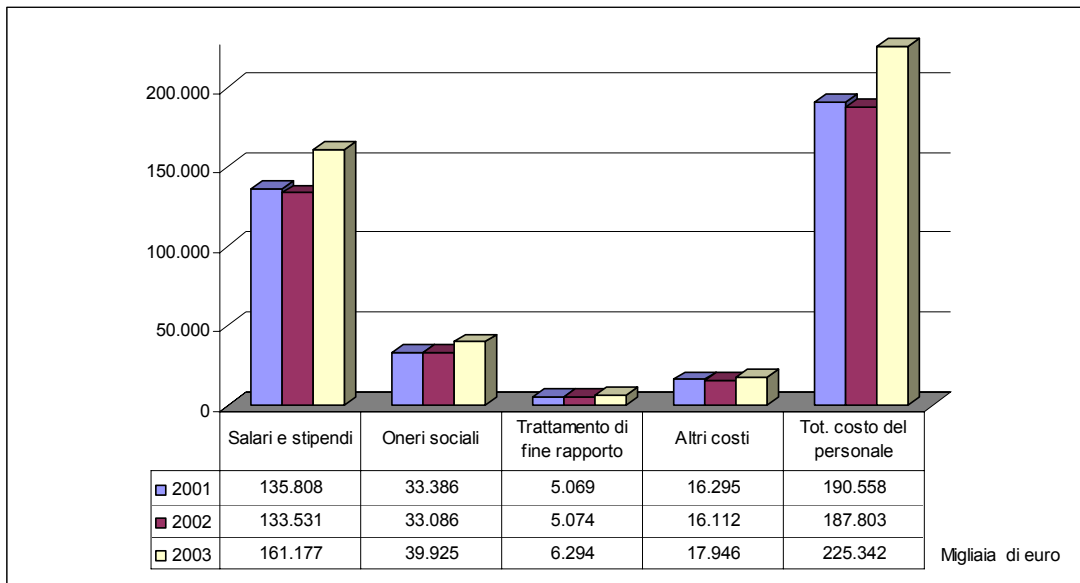
Preliminarmente si intende rilevare che a fronte di un incremento della consistenza numerica media dei dipendenti del 3,5% corrisponde un incremento del costo lavoro pari al 20,0%. E' tuttavia necessario evidenziare che tale risultato risente del fatto che nell'anno in esame sono state corrisposte competenze maturate in anni precedenti pari a circa il 42,0%, della variazione percentuale dell'anno.

L'analisi del costo lavoro viene di seguito sviluppata con riferimento alle singole voci di costo:

- **salari e stipendi** (comprehensive delle voci competenze fisse, arretrati, retribuzioni connesse al risultato, altre indennità, straordinari, retribuzioni al personale comandato e indennità personale di Bruxelles);
- **oneri sociali** (comprehensive dei contributi previdenziali ed oneri assistenziali);
- **trattamento di fine rapporto** (comprehensive del TFR, TFS, FTQ);
- **altri costi** (comprehensive dell'irap, missioni, formazione, buoni pasto e altri costi).

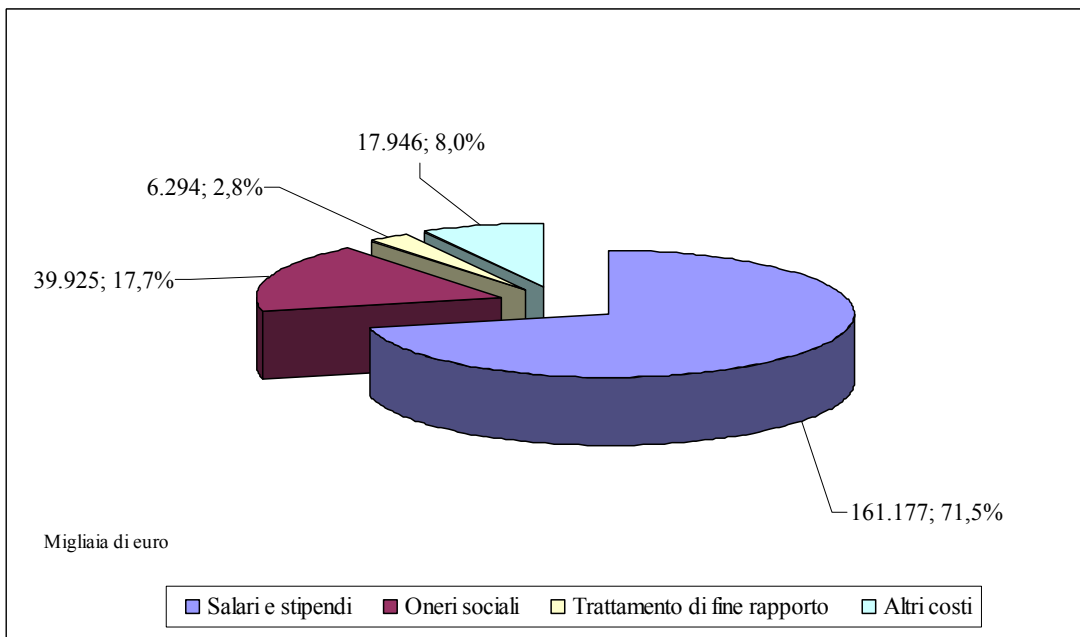
Attraverso il grafico seguente si riporta il costo lavoro ripartito secondo le voci sopra elencate (oggetto di questa prima analisi) e riferito al triennio considerato:

Tavola 77 - Composizione del costo del personale



Per completezza di analisi, anche se limitatamente all'esercizio 2003, si riporta di seguito il grafico relativo alla composizione percentuale del costo lavoro suddiviso nelle voci sopra individuate.

Tavola 78 – Composizione percentuale del costo del personale

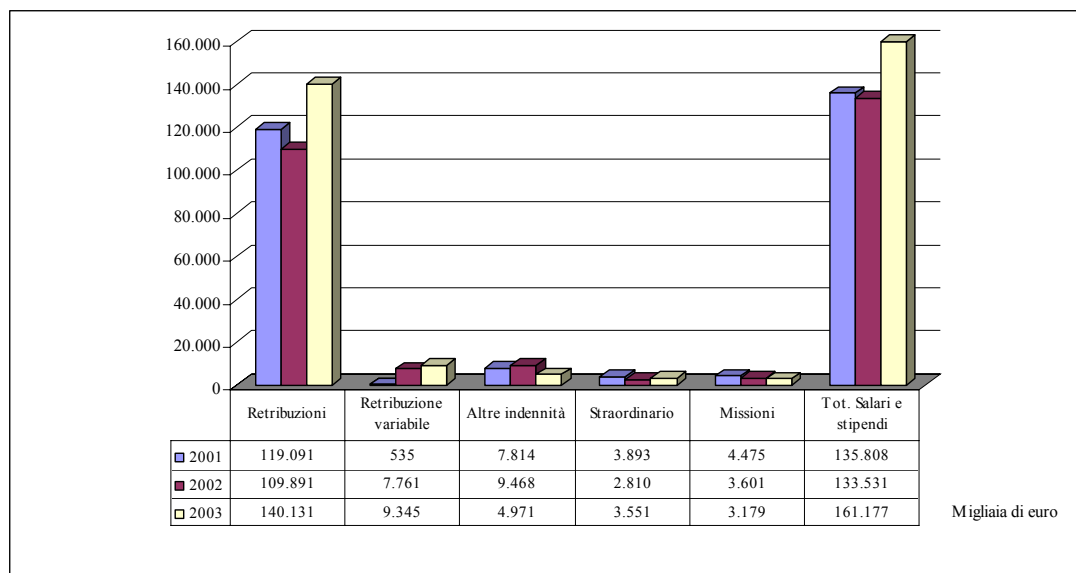


Relativamente ai dati rappresentati nei due grafici precedenti, si ritiene opportuno procedere ad una analisi delle variazioni più significative.

Salari e stipendi: il costo, pari a 161.177 migliaia di euro, rappresenta il 71,5% del totale dei costi del personale. La variazione registrata nel 2003, rispetto al 2002, è del 20,7%, pari a 27.646 migliaia di euro.

Al fine di rendere più esaustiva l'analisi della voce di costo in esame si è provveduto ad un'ulteriore scomposizione della stessa nelle singole voci che la compongono, così come rappresentato nella tavola che segue.

Tavola 79 – Costo per salari e stipendi



Come si evince dalla tavola sopra riportata le variazioni più significative hanno riguardato le seguenti componenti:

retribuzioni fisse: la variazione realizzata rispetto al 2002, pari a 30.240 migliaia di euro (+27,5%), è dovuta principalmente al rinnovo contrattuale per il biennio economico 2000-2001 che è stato stipulato in data 28.12.2002 per i dipendenti e in data 22.04.2003 per i dirigenti, i cui relativi pagamenti sono avvenuti nel 2003 (infatti la variazione 2003/2002 dei compensi fissi relativi ad anni precedenti è pari a 19.422 migliaia di euro, mentre le competenze fisse dell'anno sono variate di migliaia di euro 10.908);

retribuzioni variabili: la variazione realizzata rispetto al 2002, pari a 1.584 migliaia di euro (+20,4%), è dovuta principalmente alle componenti relative alla retribuzione variabile e/o connessa al risultato che hanno subito nel corso del triennio esaminato un elevato incremento;

straordinari: la variazione realizzata rispetto al 2002 è di 741 migliaia di euro, pari al +26,4%;

missioni: la variazione negativa realizzata rispetto al 2002 è di 422 migliaia di euro, pari al -11,7%.

Oneri sociali: il costo, pari a 39.925 migliaia di euro, rappresenta il 17,7% del totale dei costi del personale. La variazione realizzata rispetto al 2002 è di 6.839 migliaia di euro, pari al +20,7%, ed è direttamente influenzata dai fatti già richiamati nella voce salari e stipendi.

Trattamento di fine rapporto: il costo, pari a 6.294 migliaia di euro, rappresenta il 2,8% del totale dei costi del personale. La variazione realizzata è di 1.220 migliaia di euro, pari al 24,0%.

Altri costi: il costo è pari all'8,0% del totale dei costi del personale. La variazione realizzata è di 1.834 migliaia di euro, pari al 11,4%, rispetto al 2002.

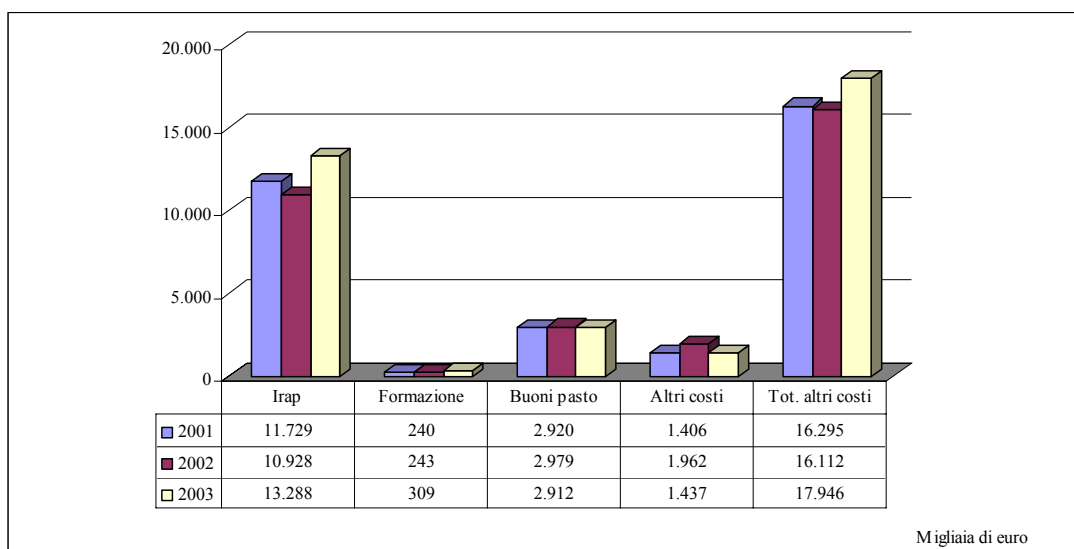
Per quanto concerne questa voce le variazioni più significative hanno riguardato:

Irap: la variazione realizzata è di 2.360 migliaia di euro pari al +21,6%, rispetto al 2002. L'Amministrazione Regionale paga l'Irap basando il calcolo sul metodo retributivo, pertanto ad una variazione del costo lavoro si accompagna un aumento dell'imposta;

altri costi: le altre componenti di costo, formazione del personale buoni pasto e altri costi presentano variazioni limitate e nel complesso negative.

Di seguito, si riporta graficamente la scomposizione della voce "altri costi".

Tavola 80 - Altri costi



L'analisi fin qui condotta ha consentito di determinare il costo lavoro secondo la "natura" dei fattori produttivi, mediante la creazione di una banca dati autonoma ed alimentata "razionalmente" con le modalità sopra descritte.

L'importanza di questo risultato consiste nella capacità di ottenere articolazioni ulteriori del valore appena esposto (secondo le voci che lo compongono secondo natura) e, soprattutto per la possibilità di rielaborare i dati originari secondo diverse aggregazioni quali, ad esempio, l'Assessorato, la Direzione Generale. Il Servizio, etc. (destinazione).

L'analisi secondo "destinazione"

Le analisi appena esposte hanno condotto alla determinazione del costo complessivo riferito all'intera Amministrazione Regionale, articolando i risultati sulla base delle categorie di costo considerate.

L'analisi presenta caratteristiche innovative particolarmente interessanti ed è suscettibile di ulteriori approfondimenti, previo potenziamento dei sistemi di rilevazione.

In questa sede, si intende definire quale quota del costo determinato nella prima fase (natura) sia imputabile a ciascun centro di attività (Assessorato), seppure trattandosi di una prima analisi che riveste un carattere per certi versi “sperimentale” non è stato possibile impiegare le tecniche contabili di imputazione ed attribuzione più corrette (metodologie di ribaltamento dei costi tra centri di costo). In sostanza, non è stato possibile considerare in modo preciso l’impiego delle risorse umane con riferimento alle strutture nei confronti delle quali sono stati effettivamente resi i servizi lavorativi.

Preme tuttavia precisare che, mentre alcune voci di costo rappresentano componenti “direttamente imputabili all’Assessorato”, altre componenti necessitano di ulteriori analisi al fine di una corretta imputazione.

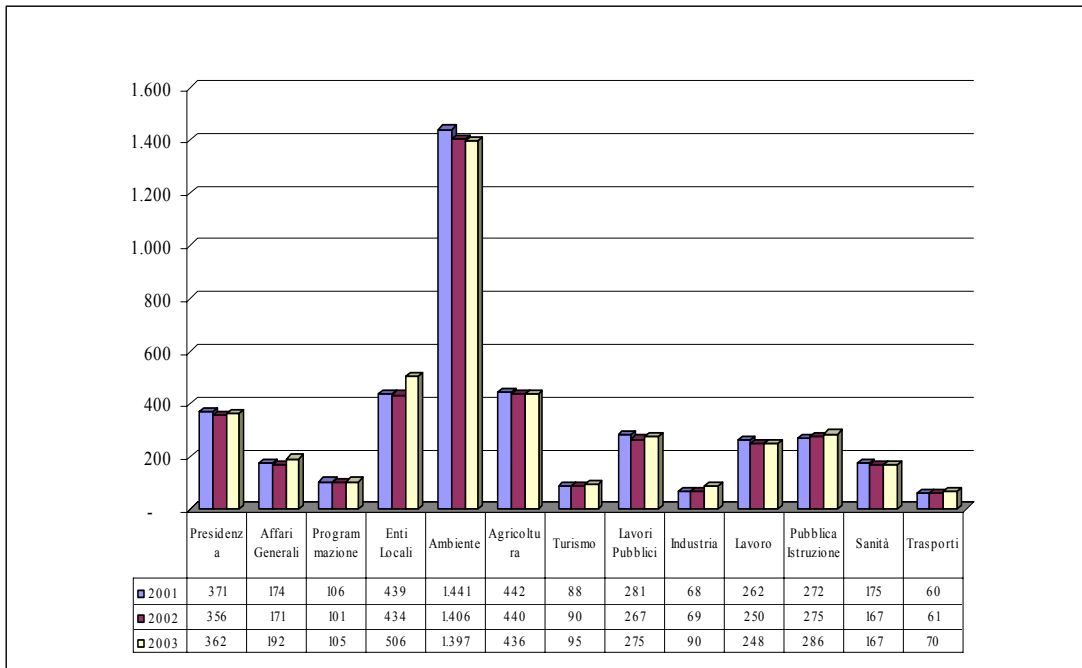
Nell’analisi svolta, pertanto, per quanto concerne i costi rilevati indistintamente, sono stati utilizzati i seguenti criteri di attribuzione.

- Personale comandato o distaccato. La ripartizione per assessorato è stata fatta proporzionalmente al numero dei dipendenti di ciascun assessorato.
- Formazione. La ripartizione per assessorato è stata fatta in base al numero di dipendenti.
- Altri costi. La ripartizione per assessorato, per la quota derivata dai capitoli di bilancio, è stata fatta in base al numero di dipendenti.
- Indennità di fine rapporto (TFR, TFS, FTQ). La ripartizione per assessorato è stata fatta in base agli imponibili desunti dalle buste paga.
- Contributi ed oneri. La ripartizione per assessorato è stata fatta in base agli imponibili desunti dalle buste paga.
- I.R.A.P. La ripartizione per assessorato è stata fatta in base agli imponibili desunti dalle buste paga.

Le risorse umane per Assessorato

Al fine di poter introdurre l’analisi del costo lavoro per Assessorato si fornisce preliminarmente, attraverso la seguente rappresentazione grafica, il dato relativo alle consistenze medie del personale che risultano così ripartite:

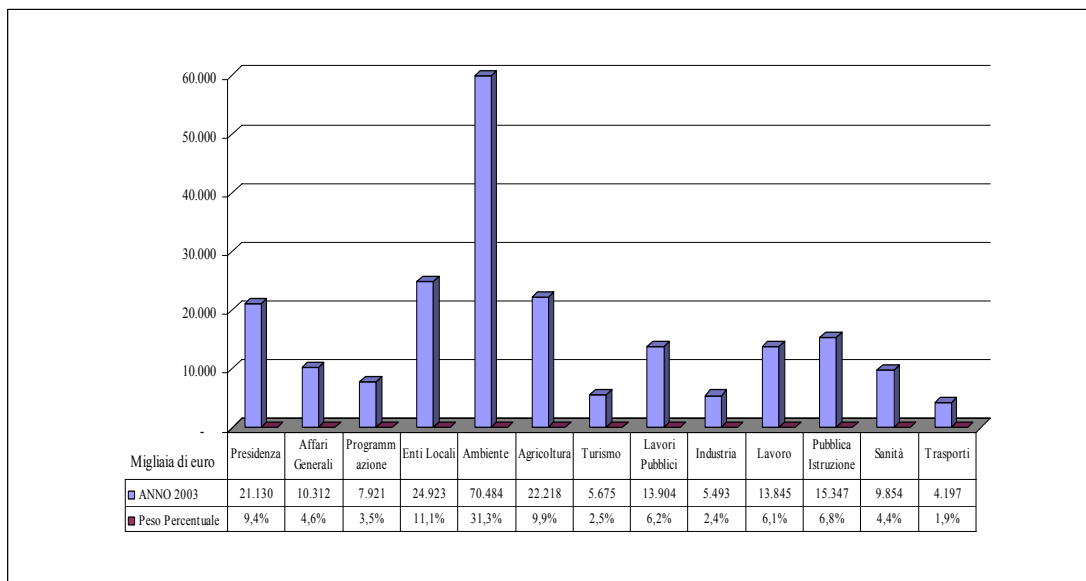
Tavola 81 - Consistenze medie personale per Assessorato



L'informazione che si evince nel grafico sopra riportato, come precisato nelle pagine precedenti, è stata ottenuta attraverso il calcolo delle giornate di lavoro riportate nella elaborazione delle buste paga e non tiene conto dei fenomeni di part-time trascurabili in ambito regionale.

L'ammontare complessivo del costo lavoro 2003 ripartito per Assessorato può essere graficamente così rappresentato:

Tavola 82 - Costo del personale per Assessorato

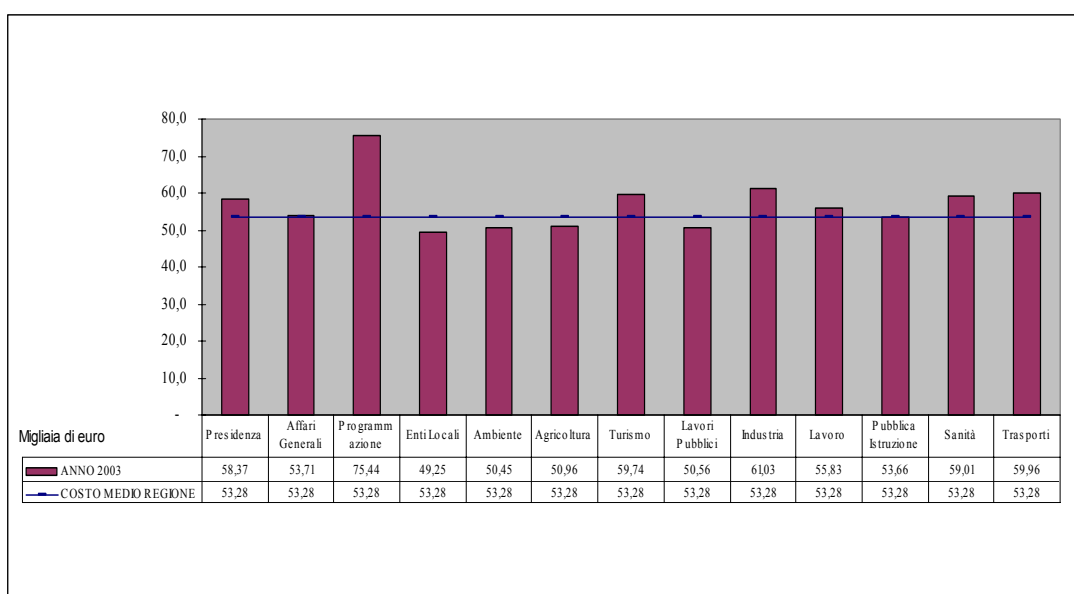


Di seguito, si riportano alcune analisi che oltre a spiegare la composizione del costo lavoro negli Assessorati, contribuiscono a fornire alcuni spunti interessanti circa talune tematiche gestionali inerenti al costo lavoro.

Costo unitario del personale: tale valore esprime il costo unitario totale del personale.

Il grafico che segue riporta il costo medio totale per unità di dipendente dell'Amministrazione regionale relativamente all'anno 2003. Esso rappresenta il dato quantitativo di riferimento della presente analisi raffrontabile con il dato dei singoli Assessorati.

Tavola 83 - Costo unitario del personale per Assessorato



Il raffronto tra i diversi Assessorati evidenzia una situazione assai diversificata. Particolarmente accentuato risulta lo scostamento dell'Assessorato alla Programmazione per il quale è necessario precisare che all'interno dello stesso è ricompreso l'ufficio speciale del Centro Regionale di Programmazione formato da personale esperto e qualificato (ricompreso nella categoria dirigenti) al quale viene riconosciuta una retribuzione più elevata.

Di seguito si riportano alcune analisi e relativi grafici che contribuiscono a fornire utili informazioni circa le variazioni del costo medio unitario riscontrato nei diversi Assessorati.

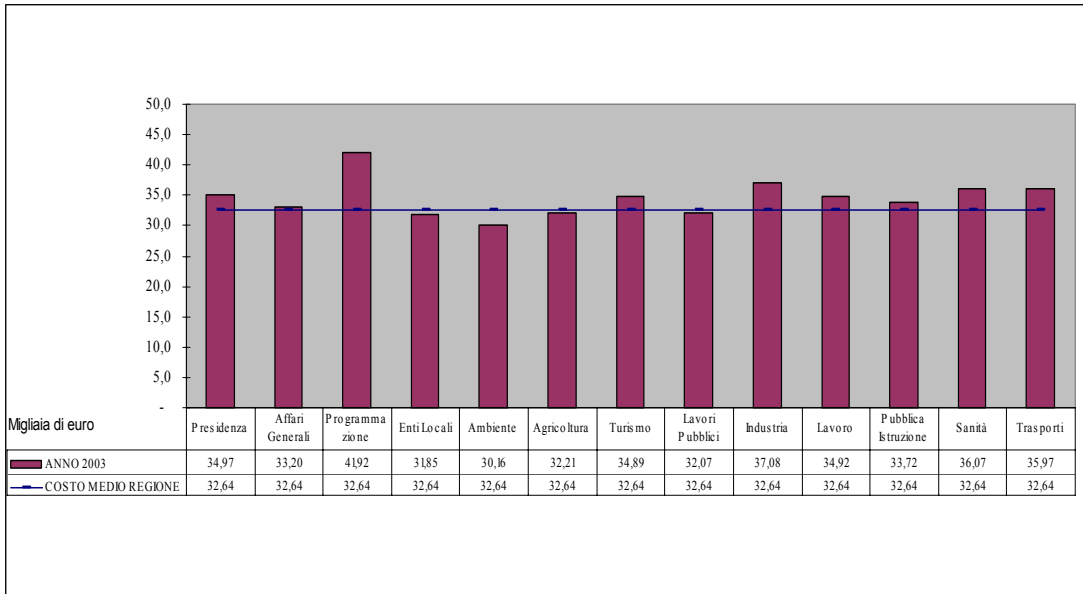
L'analisi del costo lavoro per Assessorato viene pertanto condotta considerando le seguenti componenti:

- il costo unitario salari e stipendi;
- il costo unitario retribuzione connesse al risultato;

- il costo unitario straordinario;
- il costo unitario per missione.

Costo unitario per salari e stipendi: tale valore esprime il costo unitario relativamente alle competenze già precedentemente citate.

Tavola 84 - Salari e stipendi unitari per Assessorato



L'ammontare del costo del personale per salari e stipendi è influenzato dal mix di composizione della consistenza media per categoria.

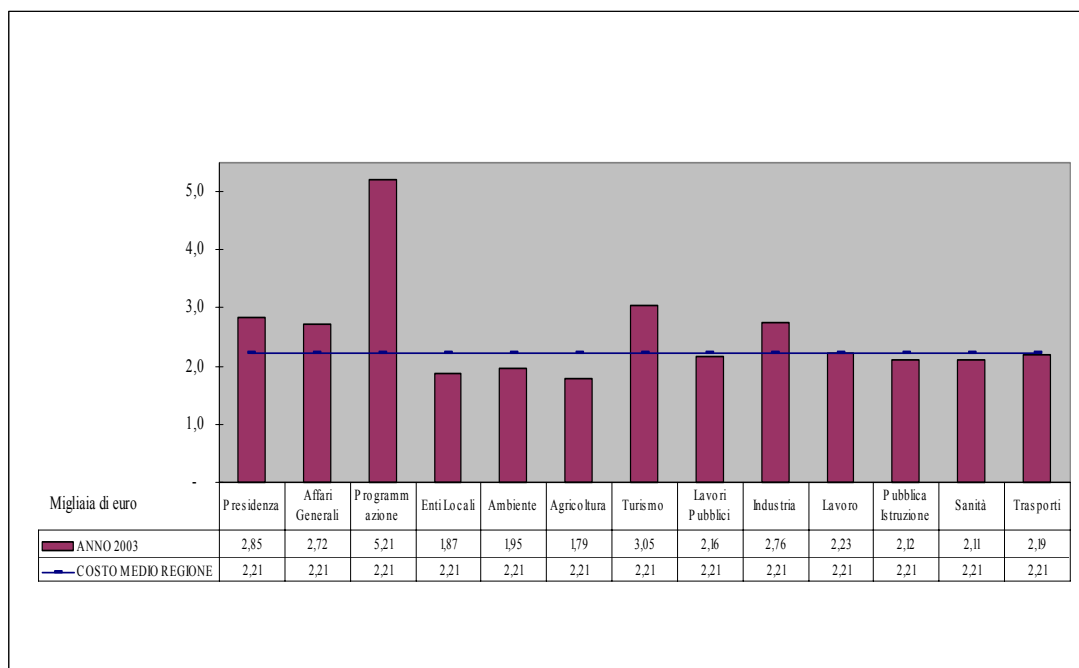
Al riguardo, al fine di fornire ulteriori elementi di conoscenza necessari per una corretta lettura ed interpretazione del fenomeno esaminato, di seguito viene riportata la tabella che evidenzia la distribuzione del personale anche relativamente alle categorie economiche di appartenenza⁷⁷.

Tavola 85 - Consistenza media per categoria e Assessorato (unità)

Descrizione	A	B	C	D	DIR	P.Q.	ASS.	PRES.	Totale
Affari Generali	16	68	29	59	19		1		192
Agricoltura	21	129	105	162	20		1		436
Ambiente	793	368	118	95	24		1		1.398
Enti Locali	39	191	93	152	30		1		506
Industria	4	25	12	38	11		1		90
Lavori Pubblici	18	75	71	92	18		1		275
Lavoro	15	51	47	121	14		1		248
Presidenza	26	139	48	110	39			1	362
Programmazione	6	28	15	28	26	1	1		105
Pubblica Istruzione	17	72	63	114	19		1		286
Sanità	11	43	32	66	13		1		167
Trasporti	5	22	8	25	9		1		70
Turismo	6	32	19	27	10		1		95
Totale	977	1.241	658	1.088	251	1	11	1	4.229

Costo unitario retribuzione connesse al risultato: esprime il costo unitario relativamente alle competenze variabili del costo.

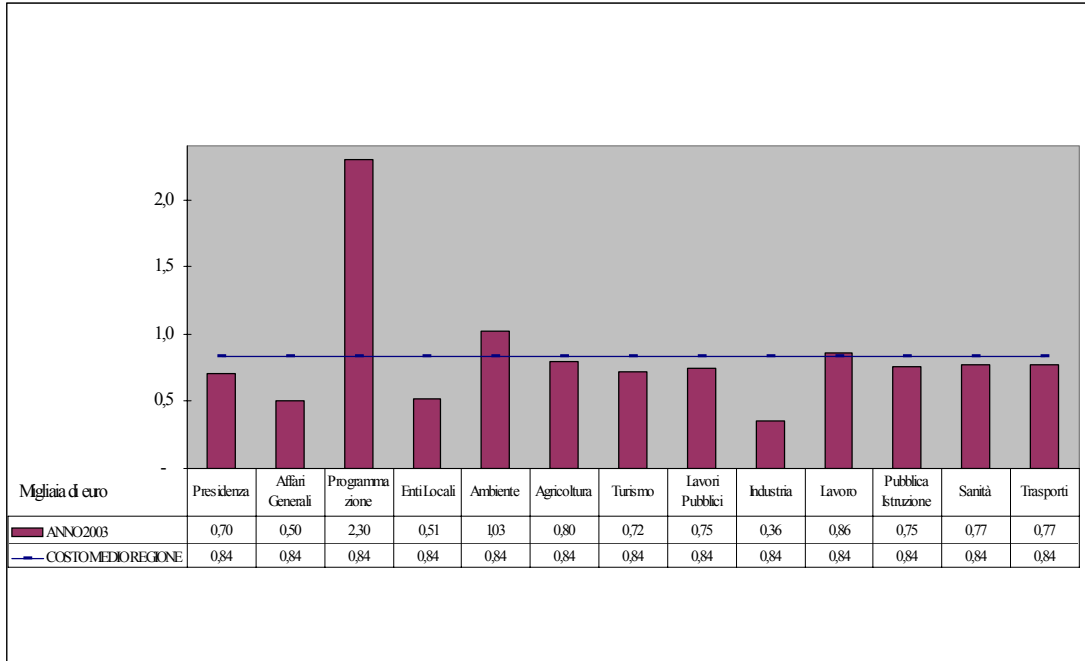
Tavola 86 - Costo unitario retribuzione connesse al risultato per Assessorato



⁷⁷ DIR=Dirigente, EP=Esperto Programmazione, PQ=Personale Qualificato, ASS=Assessori e PRES=Presidente.

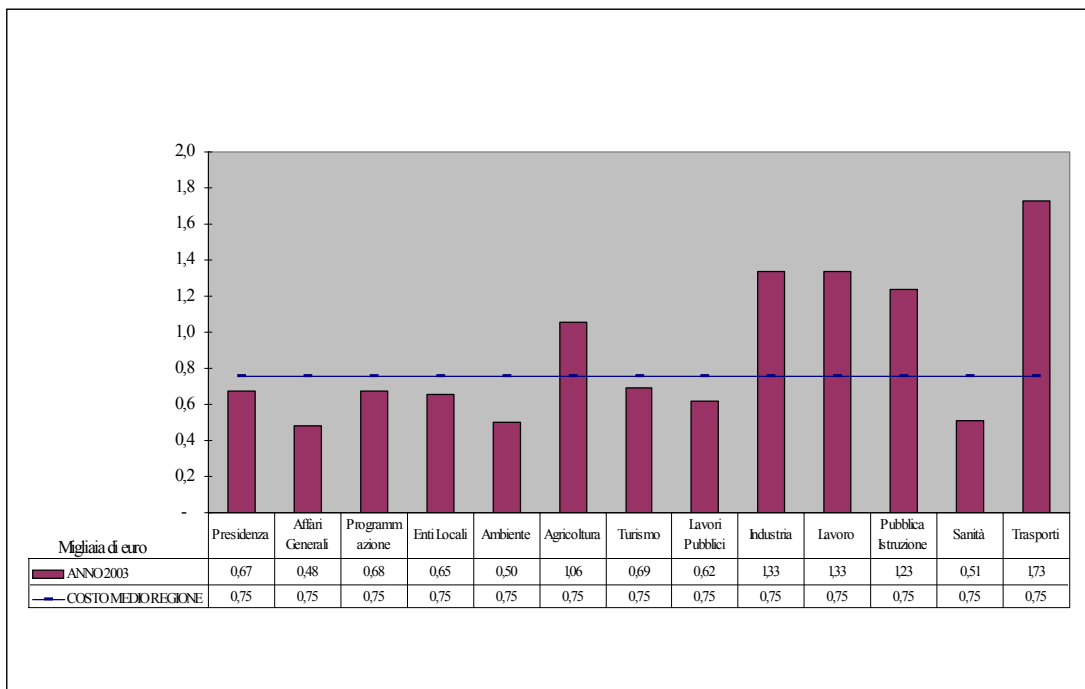
Costo unitario per straordinario: esprime il costo unitario relativamente ai costi per gli straordinari dei diversi centri di attività.

Tavola 87 - Costo unitario di straordinario del personale per Assessorato



Costo unitario per missioni: esprime il costo unitario relativamente ai costi per le missioni, effettuate dal personale dell'amministrazione regionale.

Tavola 88 - Costo unitario per missioni per Assessorato



Capitolo III

L'applicazione sperimentale del modello di controllo: il caso dell'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio

3.1 Nota metodologica

Dal mese di giugno 2003 è stata avviata un'attività di sperimentazione presso l'Assessorato del Turismo, Artigianato e Commercio con l'obiettivo di procedere alla applicazione operativa delle metodologie sviluppate nell'ambito del "*Progetto per la realizzazione del Controllo Interno di Gestione*"⁷⁸. In tale documento, come già rilevato in precedenza, sono definite le linee guida di riferimento da impiegare nelle nuove funzioni connesse al ciclo di *pianificazione-programmazione-gestione-controllo-valutazione*. Sono, altresì, indicati gli obiettivi specifici del controllo, i processi e le metodologie da impiegare, la struttura organizzativa e gli strumenti necessari; viene, cioè, disegnato il modello generale di riferimento da applicare all'intera amministrazione regionale.

Il modello adottato rispecchia i principi del controllo organizzativo, secondo il quale la possibilità del conseguimento degli obiettivi è strettamente legata alla capacità dell'organizzazione di influenzare e controllare i comportamenti delle persone⁷⁹.

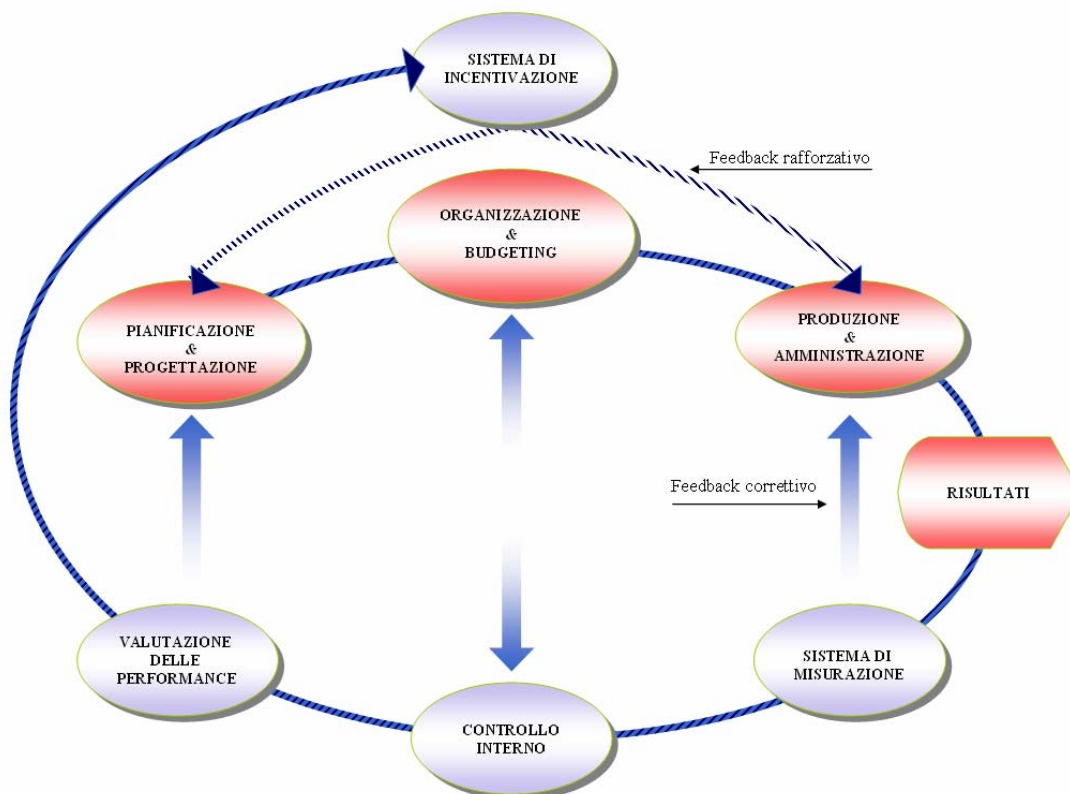
E' evidente, come la realizzazione di qualsiasi obiettivo non sia altro che la sommatoria delle azioni svolte all'interno dell'organizzazione; gli individui, tuttavia, sono portatori di propri interessi e motivazioni non sempre coerenti con quelli dell'organizzazione; il conseguimento dei programmi e dei piani ipotizzati dipende, pertanto, dalla capacità dell'organizzazione di coordinare e controllare il comportamento delle persone.

⁷⁸ Approvato dalla Giunta Regionale il 21/07/2003, con deliberazione n. 22/18

⁷⁹ Vedi Eric G. Flamholtz, *Il controllo manageriale*, a cura di A. Spano, Giuffrè Editore - Milano - 2002

L'architettura del modello del sistema di controllo è così schematizzata.

Tavola 1 – Il sistema di controllo manageriale



Le fasi del processo esposte nella tavola 1 sono le seguenti:

- Pianificazione e progettazione;
- Organizzazione delle risorse e definizione del budget;
- Realizzazione delle attività ed erogazione dei servizi;
- Raggiungimento dei risultati.

A ciascuna fase sono strettamente interrelate le attività del controllo a supporto dell'adozione delle decisioni e al fine di applicare correttamente il sistema premiante.

Alla base della definizione del modello vi è la consapevolezza che qualsiasi sistema di controllo deve essere concepito come un'attività di supporto agli organi decisionali per il raggiungimento di fini e di scopi, ovvero di obiettivi a medio, lungo e breve termine dei singoli centri dell'amministrazione regionale nel suo complesso.

L'implementazione del sistema dei controlli non può essere vista come la mera introduzione di una nuova linea di attività, ma come l'introduzione di un processo di profondo cambiamento la cui riuscita dipende anche dalla capacità di costruire il sistema "su misura intorno ai diversi oggetti di controllo tenendo conto delle loro modalità gestionali (processi) ed organizzative".

Dall'analisi del caso dell'Assessorato, sono emersi spunti e riflessioni circa le modalità di implementazione del sistema del Controllo Interno di Gestione.

L'obiettivo dell'attività di sperimentazione presso l'Assessorato del Turismo può essere, infatti, sintetizzato nella necessità di "organizzare" il sistema del Controllo Interno di Gestione, sviluppando le metodologie da utilizzarsi nella generalità degli Assessorati.

Nella prima fase dell'attività di applicazione operativa, pertanto, si è analizzata l'attuale struttura organizzativa al fine di individuare le "soluzioni di organizzazione" ottimali per l'introduzione del sistema del controllo di gestione.

La seconda fase della sperimentazione, strettamente interrelata alla prima, è stata condotta con riferimento ai *flussi informativi contabili* dell'Assessorato. La disponibilità di informazioni contabili ed extra contabili corrette e tempestive è infatti, la premessa per l'introduzione di qualsiasi sistema di controllo. Anche in questo caso, si è proceduto, in primo luogo, alla ricognizione degli attuali flussi informativi per poi procedere all'individuazione delle "soluzioni informative" ottimali per l'introduzione del sistema del controllo di gestione.

Nella terza fase di sperimentazione è stato analizzato un *processo di incentivazione alle imprese turistiche* (art. 9 L.R. n. 28/84) realizzato presso l'Assessorato. L'analisi può essere vista come momento di sintesi delle due svolte in precedenza. Con riferimento alle attività realizzate, si analizza *come* le risorse sono combinate per la realizzazione dell'out-put e con riferimento al risultato della gestione, si introducono i primi elementi per una sua verifica.

3.2 Le soluzioni organizzative

L'aver condotto l'attività di sperimentazione fin dalla prima istituzione della funzione di controllo presso l'Assessorato del Turismo ha consentito di avere un osservatorio su come la "macchina amministrativa" ha reagito all'attivazione della stessa.

La prima parte della sperimentazione è volta ad individuare le "soluzioni organizzative" a supporto della funzione del controllo di gestione. La collocazione organizzativa non è un fatto "neutrale" rispetto alla possibilità di esercitare efficacemente la funzione di controllo di gestione.

Le alternative possibili per la definizione del sistema del controllo sono schematizzabili fondamentalmente in due modelli, un modello "**centralizzato**" ed uno "**decentrato**".

Nel modello "**centralizzato**" le funzioni di controllo vengono svolte da un unico ufficio il quale, con le proprie risorse professionali e strumentali, realizza il monitoraggio ed il controllo dell'amministrazione.

Nel modello "**decentrato**" le funzioni del controllo vengono svolte all'interno delle diverse articolazioni organizzative (D.G.), mediante il coordinamento e la direzione di una struttura centrale (Ufficio Controllo Interno di Gestione) a cui spetta il compito di supportare metodologicamente gli uffici decentrati e di presiedere la coerenza complessiva del sistema di controllo, affinché questo sia omogeneo in tutti gli ambiti di competenza.

La scelta dell'ipotesi organizzativa dipende in larga misura dalla dimensione dell'ente; se, infatti, in enti di piccolissime dimensioni l'accentramento della funzione del controllo in un'unica struttura può risultare efficace, almeno nel breve periodo, non altrettanto si può dire nell'ipotesi di enti di grandi dimensioni. In tale ipotesi, infatti, la "lontananza" rispetto ai centri decisionali non consente analisi approfondite delle singole strutture; la diretta partecipazione alla misurazione dei dati facilita la comprensione e condivisione delle finalità del sistema del controllo e agevola lo sviluppo della "cultura" del controllo interno di gestione presso le strutture decentrate.

Per la realizzazione del sistema di controllo della Regione Autonoma della Sardegna si è optato per la seconda modalità organizzativa. Si è disegnato un sistema decentrato a "matrice", diffuso cioè capillarmente presso ciascuna Direzione Generale in cui opera un referente esperto nella materia del controllo che funge da raccordo con l'Ufficio. Con riferimento alle competenze specifiche dell'Assessorato, il referente "*controller*" partecipa alla definizione dei contenuti dell'attività di controllo, all'individuazione, raccolta e interpretazione delle informazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività di controllo.

Tale decisione discende dalla consapevolezza dell'eterogeneità degli ambiti di intervento dell'amministrazione che spaziano da quelli di natura economica, sanitaria, sociale, a quelli dell'ambiente e del territorio e dalla consapevolezza delle diverse modalità di intervento di ciascuno di questi.⁸⁰

L'adozione del modello organizzativo decentrato consente a ciascuna Direzione Generale di essere costantemente supportata nell'analisi della propria azione e nella verifica dei propri risultati di gestione, soprattutto nel corso dell'esercizio, così da rendere possibili azioni correttive, sia con riferimento alla combinazione delle risorse, sia con riferimento ad una eventuale ridefinizione degli obiettivi in corso d'anno.

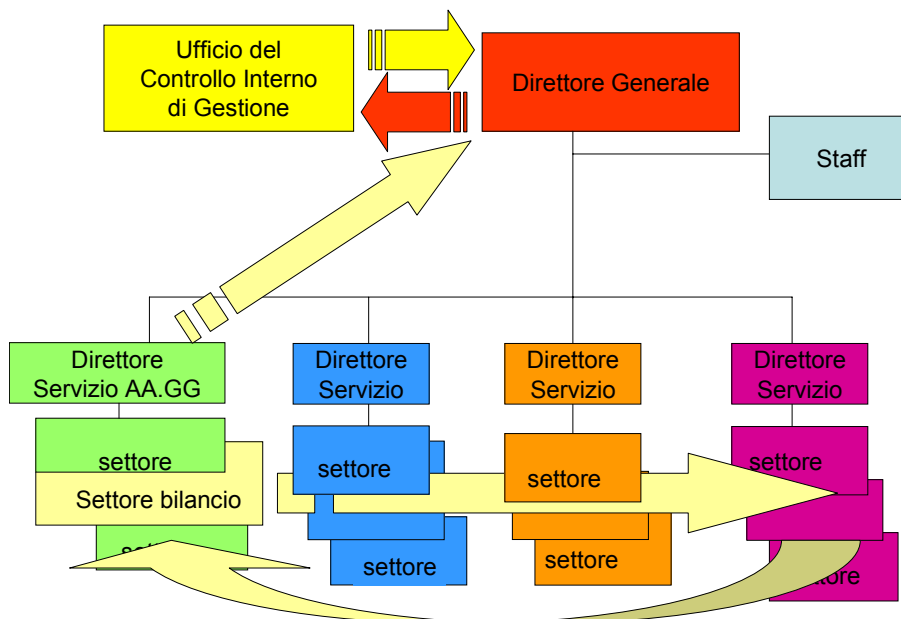
Una volta condiviso il modello organizzativo decentrato, secondo le motivazioni sopra esposte, rimane da individuare in quale modo tale modello debba essere reso operativo all'interno delle singole direzioni generali.

Al riguardo sono stati individuati due ipotesi entrambe attivabili nell'immediato.

Nella prima, il referente opera all'interno del servizio Affari Generali, nel quale sono collocate le attività relative al Bilancio; il referente, in linea con gli altri servizi dell'Assessorato, raccoglie i dati sulla gestione e dopo averli elaborati li trasmette, direttamente o indirettamente attraverso il Dirigente del servizio, al Direttore Generale. Il referente opera secondo lo schema seguente.

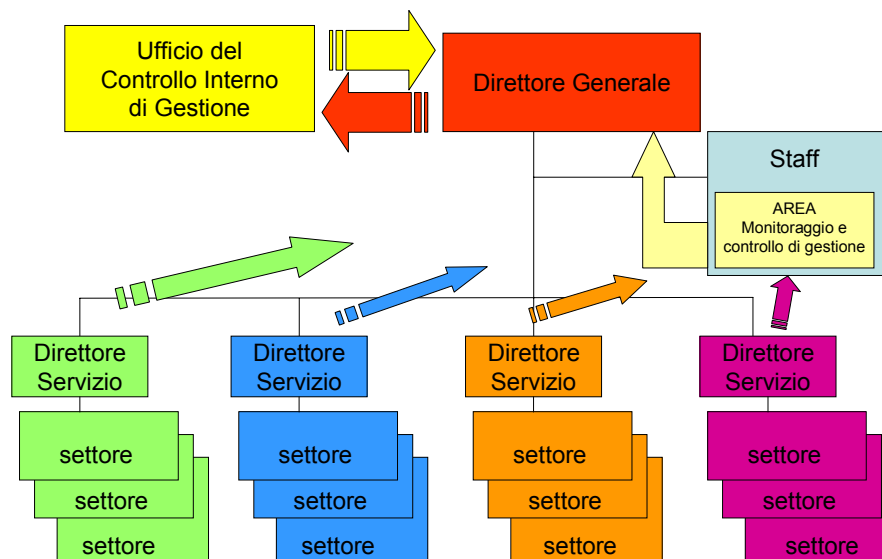
⁸⁰ L'attuale sistema potrebbe configurarsi come un gruppo societario nel quale operano diverse società dotate di una propria autonomia (Assessorati / Direzioni Generali), per le quali è tuttavia necessario addivenire ad un momento di sintesi rappresentato dal consolidamento dei risultati di ciascuna società.

Tavola- 2 - Futuro flusso di informazioni Direzioni Generali (prima ipotesi)



Nella seconda ipotesi, la funzione del controllo di gestione è allocata centralmente in *staff* al Direttore Generale. Il flusso delle informazioni dai servizi converge verso il referente che agisce alle dirette dipendenze del D.G.. Tale modello è così schematizzabile.

Tavola - 3- Futuro flusso di informazioni Direzioni Generali (seconda ipotesi)



L'adesione al primo modello organizzativo potrebbe risultare efficace in sede di prima istituzione della funzione, in quanto presenta l'aspetto positivo di essere inserita

nell'ambito delle tipiche partizioni organizzative dell'assessorato più in linea cioè con l'organizzazione attuale. Tuttavia, tale soluzione vede in primo luogo la costituzione di un rapporto indiretto tra il referente ed il Direttore Generale, in secondo luogo il fatto di non incidere sulle modalità organizzative potrebbe far percepire la funzione del controllo come un ulteriore adempimento burocratico.

Il secondo modello organizzativo appare come il più idoneo per lo svolgimento del controllo di gestione. La diretta dipendenza del referente dal Direttore Generale dovrebbe enfatizzare la funzione del controllo di gestione come strumento di supporto alle decisioni ed alla gestione, limitando le possibilità che questa si riduca ad una mera attività di "reporting"; in secondo luogo, in questo modo verrebbe assicurato il giusto grado di autonomia della funzione.

Da questo punto di vista l'esperienza dell'Assessorato del Turismo Artigianato e Commercio appare particolarmente significativa. Presso l'Assessorato inizialmente si è optato per il primo modello organizzativo, le funzioni di controllo interno erano, infatti, svolte nel settore "Sviluppo tecnologie informatiche all'interno del servizio "Affari Generali, Bilancio..". L'aver collocato la funzione all'interno di un settore già esistente ha fatto scaturire, quantomeno in prima istanza, notevoli problemi di legittimazione della funzione da parte della struttura assessoriale. Ciò ha comportato che nella prima parte dell'attività di sperimentazione l'atteggiamento diffuso presso le strutture coinvolte è stato di mero adempimento con scarsa e pressoché nulla adesione, rendendo necessario un intervento della Direzione Generale che ha svolto un'azione di sensibilizzazione e coinvolgimento riguardo alla dirigenza. Nel corso della sperimentazione, la collocazione dell'ufficio è stata ridisegnata, *quantomeno fisicamente*, infatti, l'ufficio è stato allocato centralmente presso la Direzione Generale. La "ricollocazione" fisica dell'ufficio rappresenta l'ultimo atto di una serie di azioni svolte dalla Direzione per "sensibilizzare" gli uffici verso la funzione del controllo.

La variabile organizzativa rappresenta una delle leve strategiche per il successo nell'attivazione del sistema dei controlli presso l'Assessorato; tuttavia, si rileva come la possibilità di agire sulle leve organizzative dipende da un lato dall'effettivo grado di autonomia della Direzione ⁸¹ dall'altro lato non deve essere trascurato il dato della consistenza quantitativa e delle competenze professionali presenti nella Direzione stessa.

⁸¹ Uno strumento per l'esercizio dell'autonomia organizzativa delle Direzioni Generali si rinviene nell'art. 9 della L.R. 31/98, laddove è previsto che i Direttori Generali, sulla base delle risorse a loro disposizione, possono attuare all'interno della direzione generale provvedimenti di mobilità del personale al fine di garantire il conseguimento degli obiettivi prefissati.

3.3 Il flusso delle informazioni contabili

La riuscita di qualsiasi sistema di monitoraggio e controllo dipende dalla disponibilità di un adeguato sistema informativo idoneo a fornire in modo tempestivo informazioni corrette ed utili ad alimentare il processo decisionale della dirigenza.

La disponibilità di dati tempestivi ed aggiornati è, infatti, uno dei prerequisiti per l'attivazione di un sistema di controllo. In primo luogo, l'analisi si è focalizzata sulla ricognizione dei flussi informativi generati all'interno dell'Assessorato, con l'obiettivo di verificare la possibilità di utilizzare le informazioni per i fini del controllo.

Sono stati, pertanto, individuati alcuni processi di spesa per l'acquisizione di beni e servizi dell'Assessorato e, relativamente alle diverse fasi di attività, sono stati analizzati i flussi delle informazioni, con particolare riferimento a quelli di natura finanziaria.

Sotto il profilo metodologico la ricostruzione dei processi di spesa è stata condotta attraverso l'analisi documentale ed interviste con i responsabili dei processi.

Con riferimento ad una delle attività di spesa analizzate, relativa all'erogazione di compensi ad una banca per servizi resi, si è rilevato come questa abbia trovato una ***prima evidenziazione***, dal punto di vista contabile alcuni mesi dopo l'effettuazione della prestazione (Tav. 4).

Tavola 4 - Analisi processo di spesa

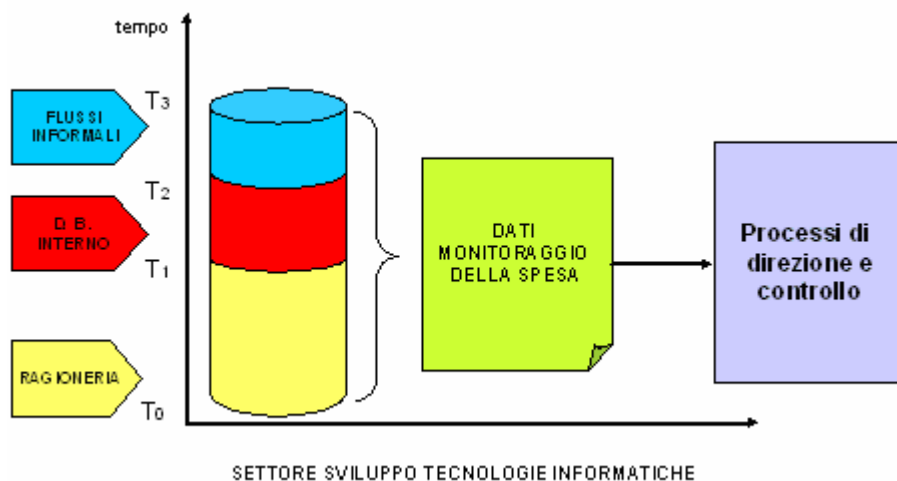
EROGAZIONE COMPENSI 2° SEMESTRE 2002 BANCA ..

ATTIVITA'	SOGETTI	TEMPI
<p>10 gestione ed amm.ne fondi per l'incentivazione creditizia</p>	<p>Istituti di credito convenzionati</p>	<p>2° SEMESTRE 2002</p>
<p>rendiconti contabili 2° semestre 2002</p>	<p>Banca CIS Settore sostegno delle attività artigiane</p>	
<p>20 verifica doc. contabili calcolo compensi</p>		
<p>Fatture per compensi</p>	<p>Banca CIS Settore sostegno delle attività artigiane</p>	<p>21/01/2003</p>
<p>30 predisposizione determina di impegno pagamento</p>		<p>15/05/2003</p>
<p>determina di impegno</p>	<p>Settore sostegno delle attività artigiane dir. servizio artigianato</p>	<p>26/05/2003</p>
<p>40 invio Ragioneria</p>		
<p>mandato di pagamento</p>	<p>Ragioneria</p>	<p>30/05/2003</p>
<p>50 invio tesoreria</p>		
<p>carico tesoreria</p>	<p>banca tesoriera</p>	<p>11/06/2003</p>
<p>60 estinzione mandato</p>		<p>24/06/2003</p>

– *flusso informale*. Riporta informazioni relative alle determinazioni non ancora acquisite nel *data base* interno. Seppure garantiscono l'informazione in tempo reale, presentano notevoli criticità circa la loro completezza.

Il flusso delle informazioni sull'avanzamento finanziario può così essere schematizzato (Tav. 6).

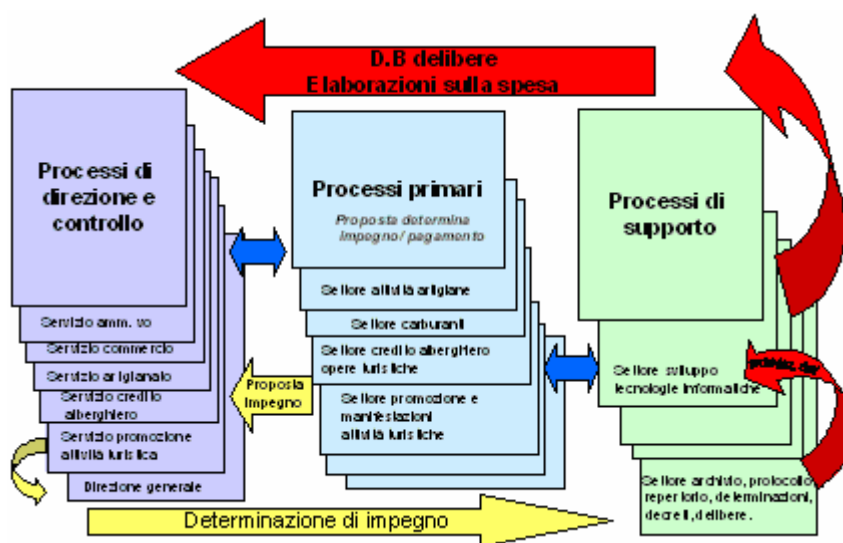
Tavola 6 – Cronologia delle informazioni



Nell'analisi dei flussi informativi si è posta particolare attenzione su quelli generati dal cosiddetto “*data-base* interno”. Presso l'Assessorato in funzione un sistema di archiviazione informatizzata delle determinazioni adottate dalla Dirigenza, che indirettamente rende possibile un'analisi sull'avanzamento della spesa.

Il flusso delle informazioni così generate può essere schematizzato secondo il seguente schema (Tav. 7).

Tavola 7 - Flusso interno delle informazioni



Tale sistema, la cui nascita non si riconduce ad esigenze legate al monitoraggio finanziario, bensì ad esigenze di archiviazione e recupero atti, presentava alcune criticità. L'acquisizione dei dati avviene, infatti, a valle rispetto al processo che li ha generati ed è realizzata da soggetti che non sono titolari delle informazioni. L'acquisizione avviene nel momento in cui presso l'Ufficio Protocollo si procede alla protocollazione delle determinazioni di spesa, mentre all'imputazione provvede un soggetto estraneo al processo di spesa (l'archivista).

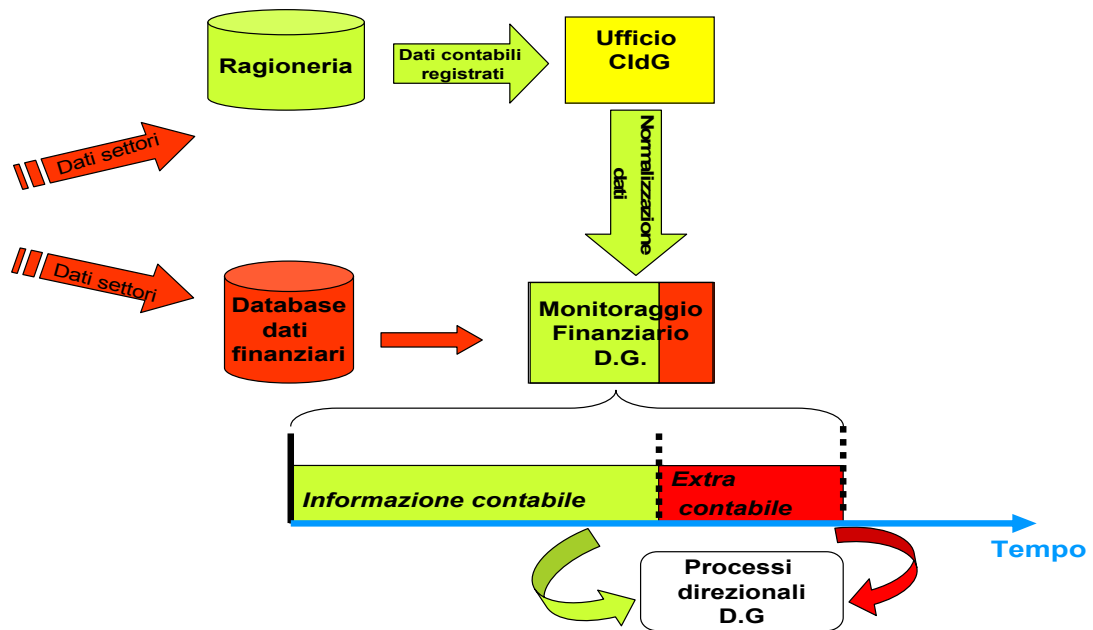
Tutto ciò genera un lieve disallineamento temporale rispetto al momento della spesa (informazione non disponibile in tempo reale) e soprattutto una *notevole* criticità relativa alla correttezza e alla omogeneità dei dati finanziari.

Poiché la disponibilità di flussi informativi corretti ed in tempo reale è la condizione per la realizzazione di un sistema di monitoraggio finanziario efficace, appare evidente come le informazioni generate dal sistema attuale non siano idonee a supportarlo.

Grazie anche ai risultati delle analisi effettuate la Direzione Generale ha condiviso la necessità di individuare una soluzione che, nel breve periodo, consentirà di ovviare alle criticità evidenziate ⁸². E' stato, infatti, realizzato un sistema per l'archiviazione e strutturazione di tutti gli atti formali di spesa.

Il sistema può essere così schematizzato (Tav. 8).

Tavola 8 – Sistema per l'archiviazione e strutturazione degli atti di spesa



⁸² Nel breve periodo non è possibile ipotizzare l'implementazione di un sistema informatico a supporto dell'attività. Attualmente, sono in corso le procedure di acquisizione del sistema informatico. Nell'ambito del progetto "Regione digitale" dovrà essere realizzato un sistema contabile integrato che, tra l'altro, prevede l'eliminazione delle modalità di compilazione a mano di documenti di natura contabile.

Il sistema creato fornisce in qualsiasi momento la situazione aggiornata dei movimenti di spesa per capitolo, UPB e struttura organizzativa/servizio della Direzione Generale. Ciò consente sia il monitoraggio dell'avanzamento finanziario della spesa durante l'esercizio, che il monitoraggio della gestione di cassa e del rispetto del Patto di Stabilità.

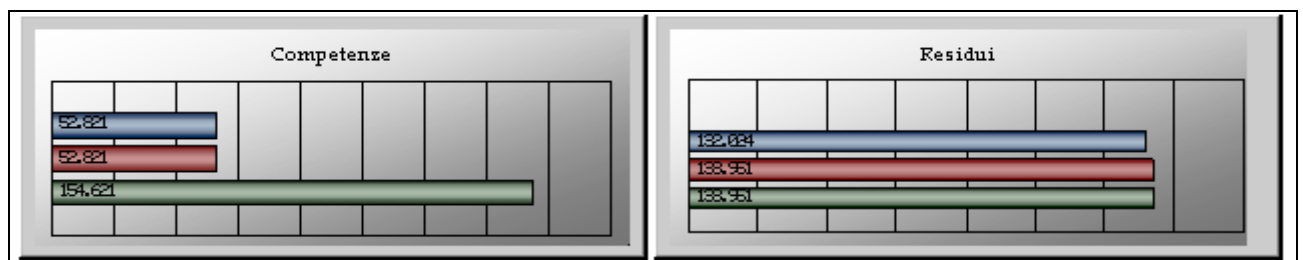
Il sistema prevede:

1. la creazione di un data base presso il settore "Sviluppo tecnologie informatiche",
2. l'inserimento nel data base delle informazioni provenienti da:
 - sistema di archiviazione delle determinazioni, dopo la verifica della loro correttezza e congruenza;
 - settore bilancio, nel caso di informazioni relative a movimenti contabili che non implicano un passaggio presso l'Archivio Determinazioni (variazioni di cassa, variazioni di stanziamento).

A cadenze temporali predefinite, l'Ufficio provvede a riconciliare i dati suddetti con i dati finanziari generati dal sistema informativo della Ragioneria, preventivamente elaborati e strutturati dall'Ufficio Controllo Interno di Gestione su uno specifico data base. La riconciliazione dei dati permette di verificare sistematicamente la correttezza sia del dato contabile della Ragioneria, che di quello presente presso l'Assessorato del Turismo. Il sistema rende disponibili alla Direzione del Turismo tale tipologia di dati.

Tavola 9 – Le informazioni sull'avanzamento finanziario

	Competenza	Assessorato	Ragioneria
Stanziamento	Previsione	€ 8.575.000,00	€ 8.575.000,00
	Variazioni <input type="text" value="2"/>	€ 3.602.804,43	€ 3.602.804,43
	Finale	€ 12.177.804,43	€ 12.177.804,43
Impegni	Formali <input type="text" value="1"/>	€ 8.575.000,00	€ 8.575.000,00
	Provisori <input type="text" value="0"/>	€ 0,00	€ 0,00
	Totale:	€ 8.575.000,00	€ 8.575.000,00
Economie	Form di	€ 0,00	€ 0,00
	Stanziam.	€ 0,00	€ 0,00
Pagamenti	Disposti <input type="text" value="0"/>	€ 0,00	€ 0,00
Da impegnare		€ 3.602.804,43	€ 3.602.804,43
Da pagare		€ 8.575.000,00	€ 8.575.000,00



Un elemento scaturito dalla sperimentazione che si vuole sottolineare concerne la necessità di presidiare la correttezza dei dati. L'informazione prodotta da tale sistema oltre che tempestiva deve essere corretta e la correttezza del dato è garantita - tra l'altro - anche dalla competenza professionale di chi alimenta il sistema. In virtù di tali considerazioni, pertanto, presso l'Assessorato si è deciso di "riallocare" il momento dell'alimentazione del data base, dall'Archivio, dove si procede alla protocollazione delle determinazioni di impegno, al Settore "Sviluppo tecnologie informatiche", nell'ambito del quale sono svolte le funzioni del controllo interno di gestione dell'Assessorato.

Il sistema così creato, la cui realizzazione, occorre sottolinearlo, è avvenuta a costo zero per l'amministrazione, in quanto è stata progettata e realizzata una procedura informatica utilizzando le professionalità presenti nell'Assessorato, rappresenta una soluzione che, quantomeno nel breve tempo, consente all'area del controllo di gestione di rendere disponibili in modo tempestivo informazioni corrette, utili per l'analisi sull'avanzamento finanziario della spesa.

Il sistema consente unicamente l'effettuazione di analisi relative all'avanzamento finanziario della spesa, non essendo disponibili altri strumenti di controllo quali la contabilità economico analitica, l'analisi per indicatori etc.. Tuttavia, l'evidenza contabile dei processi di spesa esaminati nell'Assessorato avviene (come nel caso di acquisizione di beni) non prima che siano trascorsi alcuni mesi dall'invio della fattura; appare evidente come, attualmente, le possibilità di agire tempestivamente nella gestione della spesa siano fortemente limitate.

Peraltro, la disponibilità di un'informazione corretta e tempestiva non implica automaticamente il suo utilizzo a fini gestionali, è necessario cioè distinguere la fase della produzione da quella dell'uso dell'informazione sui risultati. La produzione di "report" gestionali consisterà in un semplice adempimento burocratico o al più in un esercizio fine a se stesso, fino a quando i risultati della gestione non verranno utilizzati come strumenti per la gestione e dunque per l'assunzione delle decisioni.

3.4 L'analisi di processo: gli "Incentivi a favore dell'imprenditoria giovanile nel campo delle attività turistico - ricettive" art. 9 L.R. 7 giugno 1984, n. 28

Nell'ambito dell'attività di sperimentazione si è avviata una fase volta all'attivazione del sistema di controllo dei risultati conseguiti nell'esercizio.

Tale analisi è stata condotta con riferimento ad una tipica attività di erogazione di incentivi finanziari svolta presso l'Assessorato. Su indicazione del Direttore Generale, è stato individuato come primo oggetto di analisi il processo di incentivazione finanziaria alle imprese turistiche previsto dall'art. 9 della L.R. 28/84.

L'analisi di processo consente di rendere esplicito ciò che l'amministrazione fa quando agisce; tale informazione, tuttavia, di per se non è sufficiente, in quanto è necessario preliminarmente definire gli obiettivi dei diversi soggetti che intervengono nel processo. Dal

raffronto tra obiettivi e attività svolte è possibile definire l'operatività del processo. L'analisi deve volgere da una prospettiva statica di definizione delle funzioni e delle attività ad una prospettiva dinamica di rilevazione delle attività svolte e di valutazione della coerenza di queste con gli obiettivi.

L'analisi del processo di erogazione è condotta sulla base dei dati attualmente disponibili presso l'Assessorato del Turismo. Presso il Settore "Credito alberghiero, imprenditoria giovanile e femminile" del Servizio "Credito alberghiero" si è proceduto all'archiviazione su un data base dei dati relativi alle 508 domande di finanziamento ammesse alle agevolazioni. I dati si riferiscono alle date di emanazione dei principali atti della procedura (dalla data di presentazione della domanda di finanziamento alla data di richiesta del saldo), agli importi degli investimenti ammessi, alla tipologia delle attività finanziate ed alla loro distribuzione territoriale.

I dati attualmente disponibili rendono quindi possibile un'analisi di "efficacia operativa", basata cioè sugli aspetti quantitativi della produzione amministrativa; sono infatti prevalentemente riferiti alle attività svolte internamente all'Assessorato e non consentono valutazioni di qualità.

Relativamente alla domanda di servizi, le uniche misurazioni che si sono potute realizzare sono relative al grado di soddisfacimento della "domanda espressa". Tali indicatori esprimono la soddisfazione quantitativa della domanda e non la soddisfazione qualitativa del bisogno. La misurazione del grado di soddisfazione dell'utenza presuppone la disponibilità di informazioni reperite all'esterno dell'amministrazione attraverso ad esempio analisi di "customer satisfaction".

Il risultato di questa prima attività di analisi non potrà che essere una "fotografia" delle attività realizzate, non assumerà la valenza di valutazione delle "performance realizzate", attività questa che si inserisce in un ampio e complesso processo di programmazione.

L'analisi del processo è svolta con riferimento al modello concettuale di riferimento adottato per il sistema del controllo interno di gestione, che prevede un processo di analisi sviluppato nelle seguenti fasi:

- pianificazione e progettazione;
- organizzazione delle risorse;
- realizzazione delle attività;
- raggiungimento dei risultati.

Rispetto a ciascuna di queste fasi sono state analizzate le attività svolte. Tale analisi deve essere vista non già come una verifica delle attività svolte quanto piuttosto come la ricognizione delle logiche che hanno guidato la gestione dell'intervento e la loro compatibilità con i nuovi modelli gestionali che l'introduzione del sistema del controllo comporta.

L'art. 9 della L.R. 7 giugno 1984, n. 28

Il processo analizzato prevede l'erogazione di incentivi in favore delle PMI costituite da giovani disoccupati per la realizzazione di nuove iniziative nei settori del turismo, delle opere complementari alle attività turistiche e della produzione di servizi turistici.

Il finanziamento è diretto alle nuove imprese giovanili (60% dei soci di età compresa tra i 18 e i 35 anni) del turismo, delle opere complementari alle attività turistiche e della produzione di servizi turistici. Le erogazioni prevedono un contributo in c/capitale fino al 60% delle spese previste in progetto e ritenute ammissibili; le iniziative possono inoltre beneficiare, per la parte non coperta da contributo, di un mutuo a tasso agevolato a valere sui fondi erogati dagli Istituti di credito convenzionati. E' inoltre previsto un contributo per le spese di gestione dei primi due anni di esercizio.

L'operatività della L.R. 28/84 fu interrotta nel 2000 a causa dell'incompatibilità con la normativa comunitaria in materia di aiuti di stato. A tale data, per il 35% delle imprese già ammesse a finanziamento non era stata ancora conclusa l'attività di istruttoria della pratica.

La L.R. 28/84 è stata completamente riformata attraverso l'introduzione della L.R. 24 gennaio 2002, n. 1 *"Imprenditoria giovanile: provvedimenti urgenti per favorire l'occupazione"*; tuttavia, la norma transitoria disposta all'art. 12 della legge suddetta prevede che *"le domande pervenute, ai sensi della L.R. 28/84, entro il dicembre 1999, ed istruite sono liquidate secondo le modalità previste dalla legge stessa"*.

Dall'istituzione dell'intervento sono state ammesse a finanziamento 508 domande per un totale di 470.974.989 di euro di investimenti; 166 domande per un totale di 195.044.275 euro di investimenti (pari al 40% circa del totale degli investimenti ammessi) sono state istruite ai sensi dell'art. 12 della L.R. 1/02.

Pianificazione e progettazione

Qualsiasi verifica sui risultati conseguiti dall'amministrazione implica che, a monte, in fase di programmazione delle attività siano stati definiti i risultati attesi, implica cioè l'esplicitazione di obiettivi di risultato misurabili.

L'analisi degli obiettivi del processo in esame prende le mosse dalla ricognizione della norma, e dall'esame degli atti di programmazione, in particolare del DPEF e delle Note di Programma per giungere all'analisi dei Programmi Operativi dell'Assessorato.

L'intervento in analisi venne introdotto nel 1984 al fine di conseguire l'obiettivo di *"favorire l'occupazione con l'inserimento in attività produttive dei giovani, delle donne e delle categorie svantaggiate, anche attraverso l'adozione di misure straordinarie"*⁸³.

Il presupposto all'istituzione della norma era quello di sviluppare un tessuto di nuove imprese rimuovendo l'ostacolo principale dato dalla scarsa disponibilità di capitali iniziali, così da favorire la nascita di una nuova classe imprenditoriale, e conseguentemente garantire nuovi sbocchi occupazionali.

⁸³ Art. 1 L.R.28/84.

L'art. 9 della L.R. 28/84 disciplina gli interventi nel settore del turismo. Relativamente a tale comparto furono individuate le seguenti finalità :

- favorire l'occupazione;
- favorire lo sviluppo turistico;
- favorire l'integrazione del turismo costiero con quello delle zone interne;
- favorire la promozione del turismo invernale.

L'attivazione dell'intervento in esame è strumentale al conseguimento degli obiettivi definiti in sede di programmazione e di pianificazione; in tal senso la sua operatività deve essere resa coerente con le finalità stabilite negli atti di programmazione. Gli strumenti attraverso i quali ciò si realizza sono, sostanzialmente, le modifiche della norma, le Direttive di Attuazione e i Criteri di Priorità. Nel caso in esame attraverso tali atti, si sarebbe dovuto rendere coerente l'intervento, così come previsto alla data della sua emanazione nel 1984 con gli obiettivi previsti per il comparto negli atti di programmazione che si sono succeduti nei dieci anni di attività ⁸⁴. L'analisi degli atti di programmazione, DPEF, Note di Programma e Programmi Operativi che si sono succeduti e le informazioni raccolte presso i responsabili del processo ha evidenziato come in nessuno degli atti di programmazione analizzati le azioni programmate sono collegate a specifici obiettivi di realizzazione ⁸⁵. L'attività di programmazione si è esaurita cioè nell'individuazione delle azioni da intraprendere per il conseguimento dei fini senza l'esplicitazione in termini quantitativi e/o qualitativi dei risultati attesi dalla realizzazione delle attività programmate.

Quadro organizzativo

L'Assessorato del Turismo Artigianato e Commercio, di concerto con la Giunta, svolge in primo luogo un ruolo di programmazione, attraverso la proposta emanazione di Direttive di Attuazione e criteri di priorità.

Presso l'Assessorato è inoltre accentrata la fase dell'emissione del provvedimento di concessione dell'agevolazione, di impegno e pagamento.

La gestione dell'intervento è svolta nell'ambito del Servizio "Credito alberghiero", l'unità organizzativa di riferimento è il Settore del "Credito alberghiero, imprenditoria giovanile e femminile", al processo di incentivazione sono direttamente impiegate 4 risorse umane che a tale attività hanno dedicato rispettivamente.

⁸⁴ A tale proposito gli unici atti di indirizzo sono stabiliti al 2° comma dell'art. 26 della L.R. 28/84 che stabilisce: "le decisioni relative alla concessione delle diverse provvidenze dovranno essere adottate in modo da assicurare la priorità ad iniziative che presentino maggiori prospettive di occupazione stabile e che realizzino il maggior numero di occupati in relazione agli investimenti" e dall'art. 28 che stabilisce: "la ripartizione territoriale degli interventi deve essere deliberata dalla Giunta Regionale con riguardo al tasso di disoccupazione di ciascuna provincia".

⁸⁵ Si osserva come nell'ambito del rapporto sullo "stato di attuazione della L.R. 28/84" gli stessi enti istruttori evidenzino l'esigenza di "inserire i progetti della L.R. 28/84 all'interno di programmi di sviluppo territoriale al fine di collocare le iniziative all'interno di un quadro strategico di sviluppo". Non risulta che a tale richiesta sia stato dato alcun seguito.

Tavola 10 - Risorse umane impiegate nel biennio 2002-2003

Categoria	n.	% di tempo dedicata all'attività
B	1	50%
C	2	95%
D	1	65%

La selezione dei beneficiari dell'intervento avviene successivamente ad una fase di istruttoria tecnico-amministrativa svolta da alcuni Istituti di Credito (Banca CIS, Banco di Sardegna e Banca di Sassari), a tal fine convenzionati con l'amministrazione regionale. Gli Enti Creditizi svolgono, inoltre, una funzione di controllo, anche mediante sopralluogo sulla realizzazione delle iniziative finanziate, che viene svolto sia su iniziativa degli stessi Istituti che su richiesta dell'Assessorato.

Nell'analizzare il quadro organizzativo del processo occorre rilevare il duplice ruolo svolto dagli Istituti di Credito. Gli Enti Creditizi, infatti, intervengono sia come soggetti istruttori delle pratiche, che vedono nella selezione dei beneficiari il loro atto principale, sia come soggetti che erogano un finanziamento agli stessi beneficiari, per la parte di investimento non coperta da contributo.

Il disegno del quadro organizzativo implica che, rispetto al processo in analisi, l'attività dell'Assessorato al Turismo debba essere principalmente un'attività di programmazione delle attività, coordinamento e controllo dei soggetti che nel processo intervengono. L'attività di coordinamento e controllo dell'amministrazione deve essere finalizzata ad assicurare la razionalità dei processi decisionali e a garantire l'efficienza e l'efficacia delle attività realizzate.

L'art. 27 della L.R. 28/84 prevede che anche presso l'Assessorato della Programmazione sia svolta un'attività di coordinamento, di verifica sullo stato di attuazione della legge ed inoltre, che d'intesa con l'Assessorato del Lavoro, provveda a compiere una costante funzione di monitoraggio sulle iniziative finanziate e a predisporre, con cadenza semestrale, una relazione sullo stato di attuazione della legge⁸⁶.

L'attività di monitoraggio e controllo svolta dall'Assessorato alla Programmazione non esaurisce il complesso delle verifiche che l'Assessorato al Turismo deve svolgere al proprio interno, in particolare quelle che riguardano il monitoraggio dei processi realizzati, l'analisi dell'efficacia dei percorsi procedurali realizzati.

⁸⁶ L'Assessorato della Programmazione ha affidato ad una società esterna, "Ecosfera SpA", la redazione di uno stato generale di attuazione dell'intervento. Il rapporto è stato pubblicato nel 1999 ed ha avuto come riferimento i progetti finanziati dal 1985 al 1997. Successivamente a tale data non è stata più realizzata un'attività di monitoraggio ai sensi dell'art. 27 L.R. 28/84.

Realizzazione delle attività

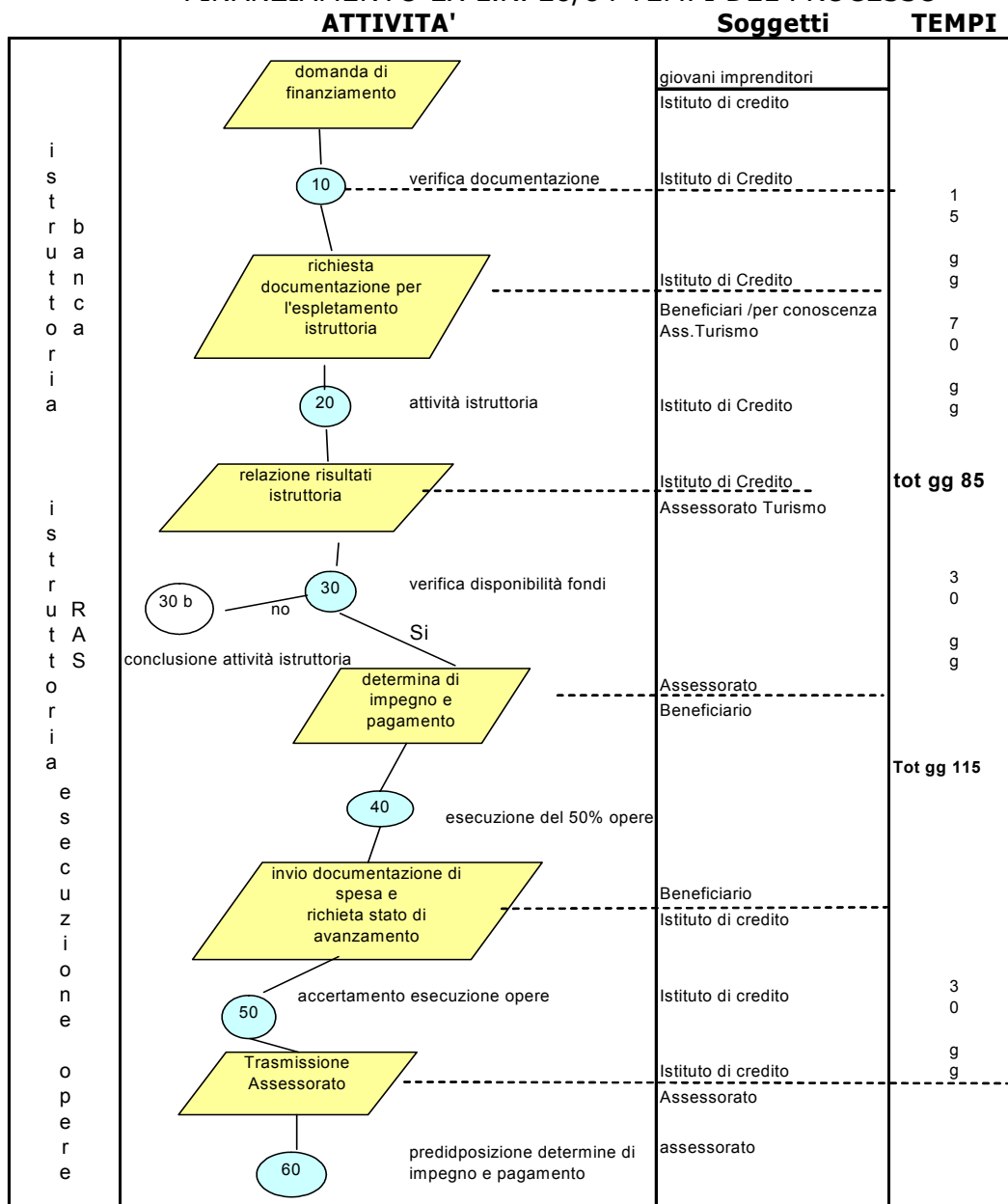
Una volta definiti gli obiettivi della legge, il quadro degli attori e delle loro competenze, ed acquisiti i dati, sia pure parziali, relativi alle domande ammesse alle agevolazioni, si è proceduto ad un'analisi sia dell'efficacia operativa del processo di erogazione, sia ad un'analisi dei risultati raggiunti attraverso l'attività di erogazione.

Il compito dell'amministrazione, in un processo di questo tipo, è quello di coordinare le diverse risorse che in esso intervengono in maniera da assicurare il risultato migliore a costi inferiori. L'ottica è economico-gestionale, la variabile critica è rappresentata dai tempi di percorrenza del procedimento, l'amministrazione, pertanto, attraverso un costante monitoraggio delle attività realizzate, deve svolgere un'azione di semplificazione attraverso la semplicità dei passaggi e la riduzione del numero degli attori.

L'esame degli atti che regolamentano il percorso procedurale - Norma, Direttive di Attuazione e Criteri di Priorità - ha consentito la ricostruzione del processo, così come è stato programmato (Tav.11), mentre sulla base dei dati forniti dal Settore "Credito alberghiero.." e delle interviste condotte con i responsabili operativi delle attività, si è proceduto alla ricostruzione delle attività realmente svolte (Tav.12); il raffronto dei modelli ha permesso di evidenziare gli scostamenti e le relative criticità.

Tavola 11 Tempi del processo

FINANZIAMENTO EX L.R. 28/84 TEMPI DEL PROCESSO*



* La ricostruzione dei tempi è stata fatta con riferimento ai tempi definiti dalle convenzioni tra l'amm. Reg. e gli Istituti di credito (tempi teorici del processo)

Tavola 12 Analisi dei tempi del processo

FINANZIAMENTO EX L.R. 28/84 TEMPI DEL PROCESSO*

	ATTIVITA'	Soggetti	TEMPI
i s t r u t t o r i a	domanda di finanziamento	giovani imprenditori Istituto di credito	4 4 3 9 9
	invio copia domanda assessorato		
	10a		
	10b		
i s t r u t t o r i a R A S	richiesta documentazione per l'espletamento istruttoria	Istituto di Credito	3 5 4 9 9
	20	Beneficiari / Assessorato Istituto di Credito	
	delibera concessione mutuo e proposta di conces. Agevolaz.	Istituto di Credito	
	30	Assessorato	
	30 b	Assessorato	
	determina di impegno e pagamento	Assessorato	
e s e c u z i o n e p e r e s a l i d o	40	Assessorato Beneficiario Ragioneria	1 0 5 4 9
	40a		
	40b		
	Registrazione impegno e pagamento 1° tranche	Ragioneria	
	50	beneficiario Assessorato	
	richiesta 2° tranche di pagamento	beneficiario banca	
e s e c u z i o n e p e r e s a l i d o	70	banca	1 0 5 4 9
	relazione avanzamento lavori	banca assessorato	
	80		
	determ. impegno e pagamento 2°tranche e 40% anticipo c/ gestione 1° anno	assessorato ragioneria	

*l'analisi dei tempi effettivi del processo è stata condotta su un campione di 279 domande su un tot. di 508 domande

Le attività svolte hanno fatto registrare, mediamente, un elevato scostamento tra i tempi programmati per la conclusione delle fasi del processo e i tempi realizzati ⁸⁷ (Tav. 13).

Tavola 13 - Analisi scostamento dei tempi

Dati L:R: 28/84	Tempi previsti gg	Tempi realizzati gg
Istruttoria banca	85	443
Istruttoria RAS	30	354
Esecuzione 100% delle opere	700+365 = 1065	1054
Tempi totali	815+365 = 1180	1851

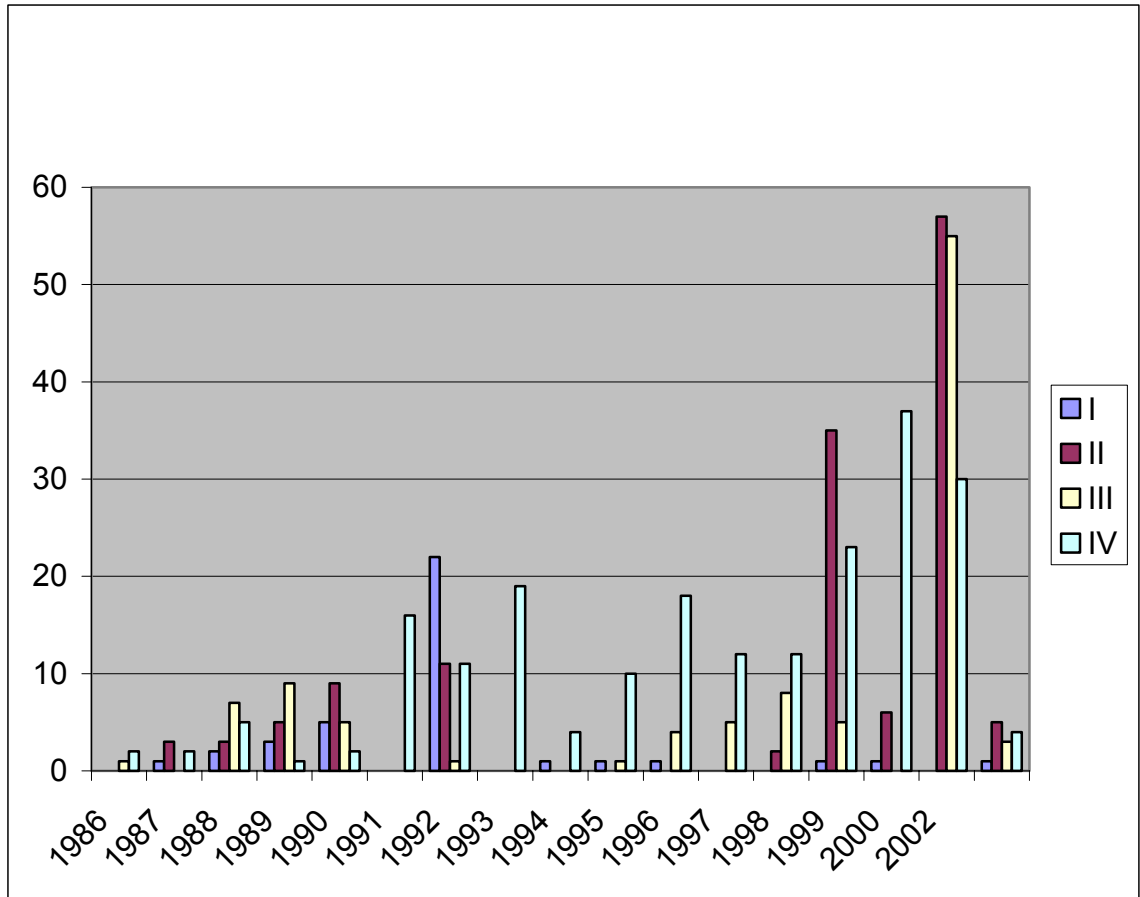
Le principali cause dello scostamento nei tempi del processo sono raggruppabili in due categorie:

1. criticità esterne, che agiscono come vincoli o condizionamenti all'azione dell'Assessorato e per le quali le possibilità di intervento da parte della struttura sono ridotte;
2. criticità interne al processo, strettamente connesse alle attività realizzate all'interno dell'Assessorato.

Uno dei fattori che più ha inciso nei tempi del processo di incentivazione è da rinvenire nel ritardo nell'approvazione del bilancio regionale. L'analisi dei dati ha evidenziato come oltre il 60% delle determinazioni di impegno di spesa per la prima tranche di finanziamento è stato assunto negli ultimi 6/7 mesi dell'anno (Tav.14), di fatto l'attività di erogazione dei finanziamenti è concentrata nella seconda metà dell'anno, è evidente come ciò ha limitato fortemente l'operatività del processo.

⁸⁷ I dati dei tempi realizzati si riferiscono alle 228 domande di finanziamento per le quali all'interno del data base sono disponibili tutti i dati.

Tavola 14 - Distribuzione determinazioni di impegno 1° tranche di finanziamento



Per quanto concerne le criticità interne si evidenzia:

- o **ritardo nelle realizzazione dell'istruttoria tecnica.** La fase di istruttoria tecnica comprende tutti gli adempimenti volti all'individuazione delle istanze da ammettere al contributo. I termini stabiliti nelle convenzioni per tale fase sono di 60 giorni, superati i quali l'amministrazione può applicare delle sanzioni agli Enti Istruttori.

L'esame delle attività svolte ha evidenziato come mediamente tra il momento della presentazione della domanda di finanziamento e la trasmissione della relazione istruttoria sono trascorsi mediamente 400 giorni. Tali ritardi sono dovuti, nella maggior parte dei casi, ai tempi necessari per il completamento, da parte dei beneficiari, delle certificazioni da allegare alle progettazioni. Di fatto accade che gli Enti eseguono istruttorie su progettazioni incomplete. Tale modalità trova giustificazione nella tipologia dei progetti, che nella maggior parte dei casi (80% circa dei progetti) riguarda la realizzazione di strutture ricettive. Il rilascio per l'autorizzazione alla costruzione di tali strutture è oneroso per i beneficiari, e può avvenire anche oltre un anno dalla richiesta. Presso gli Enti Istruttori è, pertanto, invalsa la consuetudine di effettuare una attività di pre-istruttoria per valutare

l'ammissibilità e solo successivamente a questa vengano richieste tutte le autorizzazioni integrative. Tale modalità appare corretta, tuttavia si evidenzia che questa prassi nell'attività di istruttoria non è mai stata formalizzata dall'amministrazione regionale; non sono pertanto stati mai individuati tempi certi entro i quali definire la "cantierabilità" delle progettazioni e la conclusione delle istruttorie.

o **Ritardo nell'emissione del provvedimento di impegno e di pagamento.**

Per l'esecuzione di tale fase è previsto un termine di 30 giorni dal momento del ricevimento della relazione istruttoria.

L'analisi dei dati ha evidenziato che, tra la data di invio delle pratiche e la data dell'assunzione della determina di impegno della prima tranche di finanziamento trascorrono 354 giorni; in questo arco temporale dispiega i suoi effetti la criticità relativa al ritardo nell'approvazione del bilancio. Tuttavia, nel corso dell'analisi è emerso che, di fatto, presso il Settore "Credito alberghiero, imprenditoria giovanile e femminile" dell'Assessorato viene svolta una seconda istruttoria, che per oltre il 50% delle pratiche comporta la richiesta di ulteriore documentazione oltre quella presentata agli Enti Istruttori; ed in sede di erogazione degli stati di avanzamento degli investimenti comporta l'esecuzione di un sopralluogo tecnico che negli atti esaminati è previsto venga svolto dagli enti istruttori. La necessità di tali controlli è fatta risalire alla necessità di integrare le istruttorie svolte dagli Enti istruttori, soprattutto con riferimento alle certificazioni allegate all'istruttoria tecnica.

Ciò che si vuole rilevare in questo momento è che l'ammissione a finanziamento di pratiche incomplete, come ad esempio nel caso dell'ammissione di opere non immediatamente *cantierabili*, è in palese contrasto con i termini stabiliti nella convenzione, ove sono definite delle penalità; tuttavia non risulta che l'amministrazione abbia mai addebitato agli Enti Istruttori alcuna penalità.

Occorre rilevare come le lungaggini per il rilascio di tali autorizzazioni sono addotte per giustificare sia il ritardo nell'esecuzione dell'istruttoria tecnica da parte degli Istituti di Credito, che il ritardo nell'assunzione della determina di assunzione al beneficio e dell'impegno di spesa da parte dell'Assessorato.

o **Mancata attivazione di un sistema di monitoraggio e controllo.**

La mancata attivazione di una fase di monitoraggio nel corso della realizzazione delle attività ha comportato l'impossibilità di agire tempestivamente per la rimozione delle criticità sopra evidenziate. L'istituzionalizzazione della fase del controllo implica, infatti, un monitoraggio costante delle attività realizzate, ma soprattutto, impone la realizzazione di azioni di correzione agli eventuali scostamenti tra attività programmate e attività realizzate. La mancata istituzionalizzazione del momento della verifica in-itinere, demandata esclusivamente alla volontà ed alla capacità dei singoli, ha comportato la mancata previsione e quindi la "non obbligatorietà" delle azioni correttive agli scostamenti. Ci si riferisce, ad esempio, ai problemi connessi alla mancata chiarezza dei termini delle convenzioni con gli enti istruttori, criticità

queste evidenziate dalla struttura amministrativa e per le quali erano state previste delle azioni correttive cui non è stato dato seguito, se non in maniera assolutamente parziale.

Per quanto concerne il processo analizzato l'unica forma di controllo esercitato è quella del controllo burocratico, ossia del rispetto della norma. Tale attività, peraltro, viene svolta sino al momento dell'erogazione del saldo del finanziamento, allo stato attuale non risulta che venga esercitata nessuna forma di controllo sul rispetto dell'obbligo del vincolo di destinazione delle opere finanziate e della non cedibilità a terzi delle opere finanziate.

Nessuna attività di verifica viene svolta con riferimento ai risultati conseguiti attraverso il finanziamento delle imprese. Gli unici dati attualmente disponibili sono quelli relativi alla relazione sullo "Stato di attuazione degli interventi finanziati con la L.R. 28/84", che si riferiscono, come in precedenza scritto, agli interventi finanziati sino al 1997. Occorre rilevare come il rapporto, al tempo della sua pubblicazione, non sia stato utilizzato come strumento di gestione, nonostante fosse l'unico strumento di conoscenza sistematizzata del processo e nonostante rappresentasse un'ottima opportunità, in considerazione degli elementi di criticità evidenziati, per favorire le modifiche del processo.

Raggiungimento dei risultati

La parte conclusiva dell'analisi è stata rivolta alla verifica dei risultati conseguiti attraverso l'erogazione degli incentivi finanziari. Tale verifica implica che a monte siano stati resi espliciti e quantificati gli obiettivi dell'intervento e che rispetto a questi si siano predisposti gli strumenti per la misurazione. L'esame delle attività svolte ha evidenziato, come già rilevato, l'assoluta mancanza di una programmazione per obiettivi. Per quanto concerne gli strumenti atti alla misurazione dei risultati dell'attività di incentivazione, gli unici dati disponibili presso l'Assessorato si riferiscono al momento della presentazione della domanda di finanziamento da parte delle imprese. Ciò implica che le uniche analisi che si possono condurre consentono la ricostruzione dell'insieme delle imprese finanziate. Rispetto a questa, al momento, non sono disponibili informazioni che consentano alcuna verifica circa il conseguimento dell'obiettivo dell'incremento dei livelli occupativi del comparto; anche rispetto al tasso di natalità delle nuove imprese il dato disponibile consente valutazioni parziali in quanto non è correlato al tasso di mortalità delle imprese finanziate attraverso le provvidenze della L.R. 28/84.

Le imprese finanziate

Attraverso l'intervento in analisi sono stati ammessi a finanziamento 508 progetti di impresa per un totale di 475.395.387 Euro di investimenti. In particolare, con riferimento alle diverse provvidenze previste dall'intervento, le erogazioni totali sono state distribuite secondo la tavola seguente:

Tavola 15 – I contributi concessi

Investimento	Contributo C/Capitale	Contributo Mutuo C/Capitale	Contributo Mutuo IVA	Studio di fattibilità	Contributo c/gestione.
475.974.989	297.478.666	51.004.294	271.955	8.597.665	69.963.199

Le attività finanziate

Le domande ammesse a finanziamento sono state raggruppate in 7 categorie (vedi tabella):

Per 325 domande di finanziamento è stato possibile definire le seguenti classi di attività:

Tavola 16 – Le attività finanziate

Macro Attività	Attività	Numero Imprese	Investimenti	Contributi c/capitale
H 55	Alberghi e ristoranti	262	€ 265.126.778	€ 164.401.297
I 61	Trasporti marittimi e per vie d'acqua	8	€ 10.487.105	€ 6.292.259
I 63	Attività di supporto ed ausiliarie dei trasporti; attività delle agenzie di viaggio	5	€ 3.286.962	€ 1.972.144
K 71	Noleggio di macchinari e attrezzature senza operatore e di beni per uso personale e domestico	23	€ 22.275.680	€ 13.361.777
O 92	Attività ricreative, culturali e sportive	22	€ 29.331.775	€ 17.599.166

Tavola 17 – Distribuzione delle imprese per tipo di attività

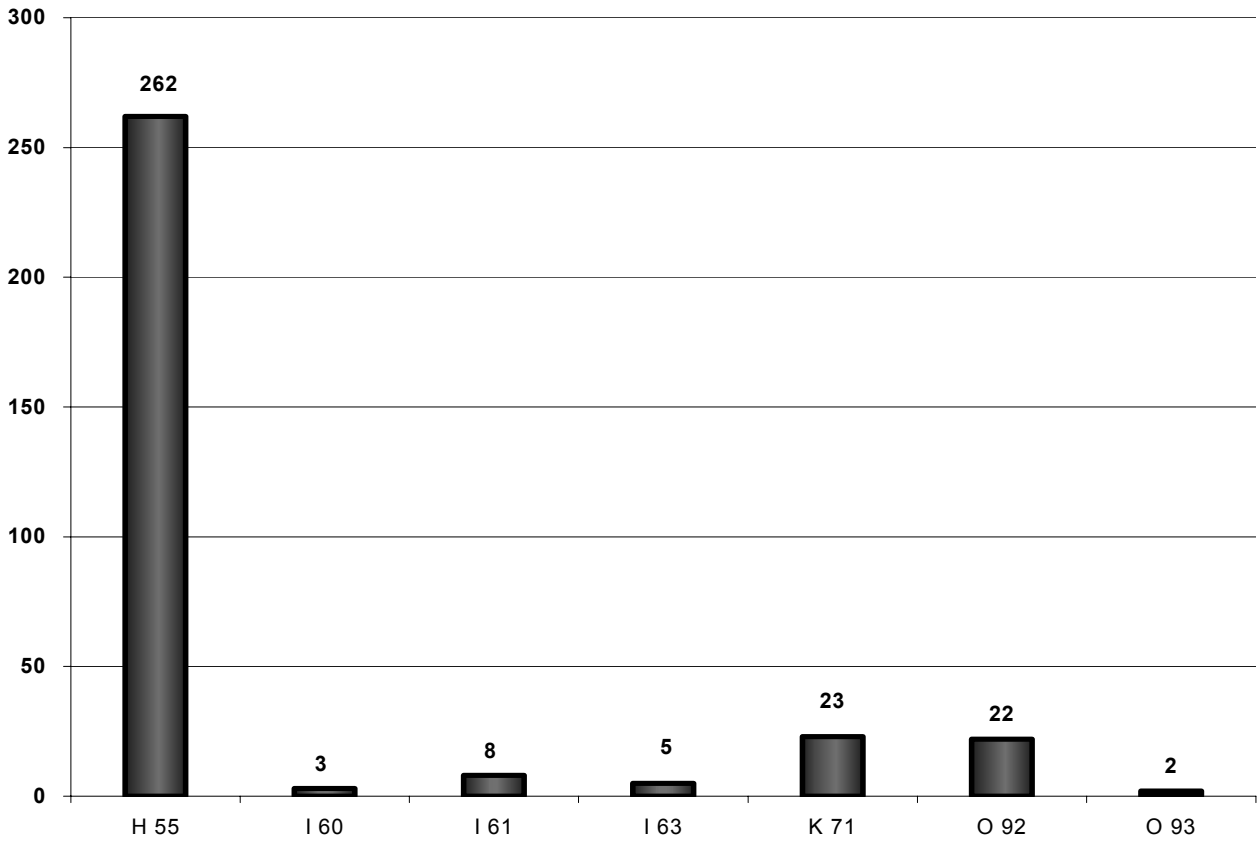
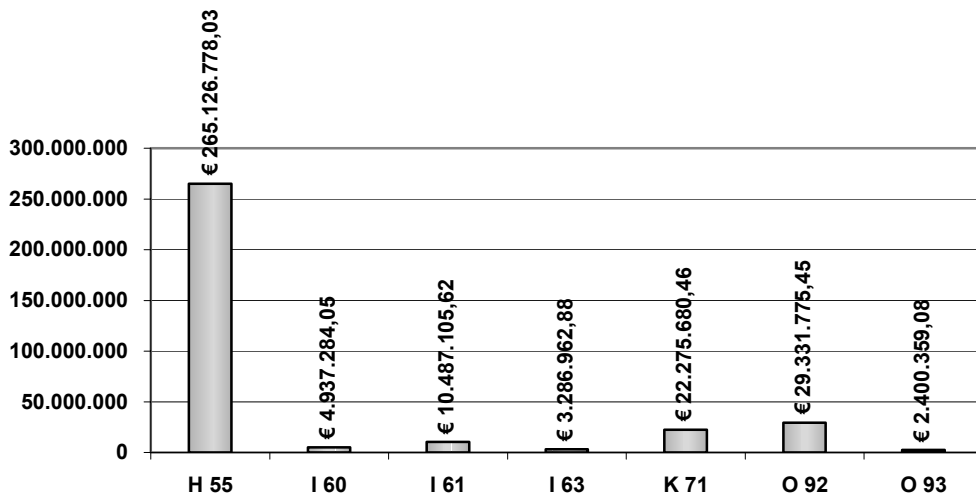


Tavola 18 – Distribuzione degli investimenti per tipo di attività



L'85% circa delle imprese finanziate svolge attività ricettive e di ristorazione, a tali imprese sono state destinate oltre l'80% delle risorse finanziarie.

Circa la distribuzione territoriale degli investimenti, occorre rilevare come le disposizioni della L.R. 28/84 prevedono che questa debba essere effettuata a livello provinciale sulla base del peso percentuale della popolazione residente e della percentuale degli iscritti alle liste di collocamento di ciascuna provincia; tale distribuzione è deliberata dalla Giunta Regionale.

Tavola 19 - Distribuzione territoriale dell'intervento

Provincia	N. Imprese	Investimenti	Impegni	Contributi Erogati
Cagliari	96	€ 86.759.876	€ 67.116.678	€ 48.002.450
Gallura	79	€ 90.885.600	€ 68.506.824	€ 46.528.102
Medio Campidano	31	€ 34.003.375	€ 26.163.363	€ 16.533.246
Nuoro	50	€ 45.797.603	€ 36.265.143	€ 27.960.596
Ogliastra	39	€ 39.535.660	€ 32.681.734	€ 18.353.084
Oristano	28	€ 30.857.210	€ 23.831.911	€ 15.804.158
Sassari	68	€ 56.329.934	€ 41.721.059	€ 28.373.305
Sulcis	39	€ 36.162.691	€ 27.082.456	€ 17.883.969

Tavola 20 - Numero di imprese per provincia

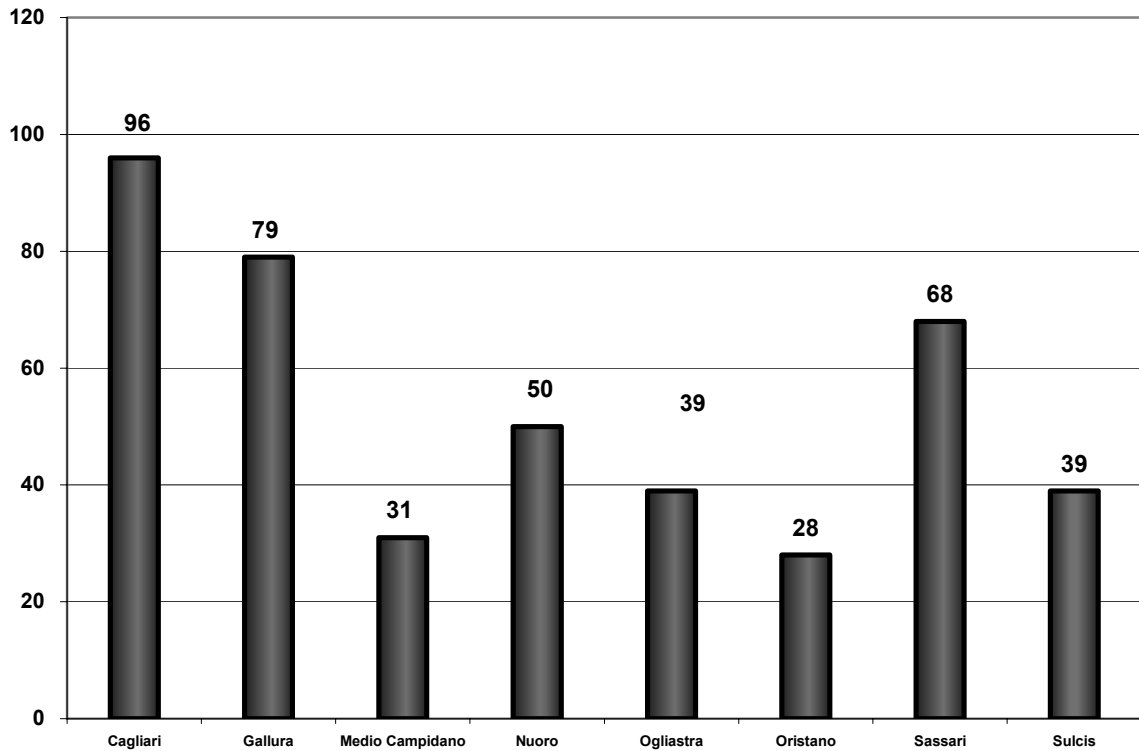
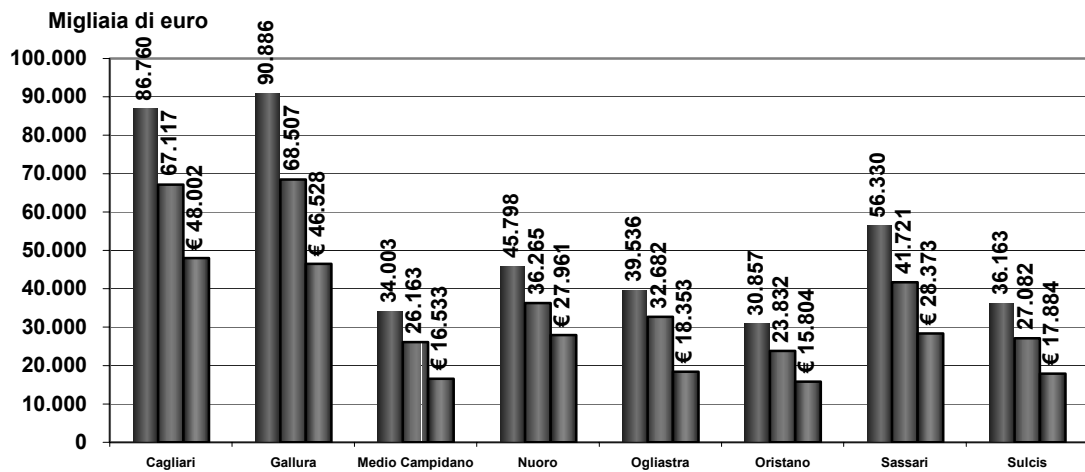


Tavola 21 – Investimenti, Impegni e Contributi per Provincia



La provincia con il maggior numero di imprese finanziate è quella di Cagliari con il 22% del totale delle imprese finanziate, seguita dalla provincia della Gallura con il 18% delle imprese totali; un dato che appare significativo riguarda la distribuzione territoriale degli

investimenti (Tav. 22) il valore medio degli investimenti più elevato si rinviene nella la provincia della Gallura mentre quello più basso si registra nella provincia di Cagliari.

Tavola 22 - Valore medio degli investimenti

Provincia	Investimento medio
Cagliari	€ 903.749
Gallura	€ 1.150.451
Medio Campidano	€ 1.096.883
Nuoro	€ 915.952
Ogliastra	€ 1.013.735
Oristano	€ 1.102.043
Sassari	€ 828.381
Sulcis	€ 927.248
Totale	€ 977.516

3.5 Conclusioni

Al termine di questa prima fase di sperimentazione del sistema del controllo presso l'Assessorato del Turismo, sono stati definiti il modello organizzativo della funzione del controllo (collocata presso la Direzione Generale) e le sue modalità operative ed è stata realizzata la procedura informatica, collegata anche ai Programmi Operativi dell'Assessorato, per la tempestiva analisi dell'avanzamento finanziario della spesa. Tale procedura consente, nel breve periodo, di ovviare alle carenze informative attualmente in essere.

Quanto realizzato, tuttavia, non è sufficiente per attivare pienamente il sistema del controllo che implica la completa adesione ad un modello che vede nella pianificazione e progettazione la sua prima fase e nella valutazione delle performance la fase conclusiva, fasi costantemente supportate dai opportuni flussi informativi. Questi flussi devono riguardare non solo informazioni finanziarie, ma, anche, informazioni economico-analitiche, articolate per natura e per centro di costo, idonee a supportare le analisi di efficienza ed efficacia oltre che informazioni di natura extra-contabile necessarie per consentire analisi di performance e valutazioni di impatto.

Da questo punto di vista è risultata particolarmente significativa l'analisi svolta sul processo di incentivazione alle imprese, ove la bassa efficacia operativa del processo deve essere ricondotta in primo luogo alla mancata realizzazione di una efficace programmazione e pianificazione dell'intervento. La carenza di obiettivi misurabili ha comportato che le

modalità gestionali si sono ripetute pressoché immutate lungo i 10 anni di durata dell'intervento, durante i quali le uniche attività di verifica si sono ridotte ad un mero controllo burocratico di tipo autoreferenziale.

Le esperienze maturate nell'Assessorato al Turismo appaiono generalizzabili a tutta la struttura burocratica e a conclusione di questa prima attività di sperimentazione si è nelle condizioni di sviluppare alcune riflessioni circa le modalità con le quali il sistema del controllo può essere attivato con successo nell'Amministrazione regionale.

Affinché il sistema dei controlli diventi un efficace strumento per la gestione è necessario un profondo cambiamento dell'azione amministrativa e delle logiche gestionali. L'orientamento della struttura nella gestione dei processi infatti, deve essere interamente volto al conseguimento dei risultati. E' necessario tradurre gli obiettivi strategici in Programmi Operativi nei quali siano esplicitati gli obiettivi specifici, ed in funzione di questi definite le risorse da affidare ai responsabili che ne curino la combinazione più efficiente. È necessario che lo stato di avanzamento sia costantemente monitorato, e che la premialità sia ricondotta ad una valutazione dei risultati conseguiti. È necessario, infine, che l'amministrazione si doti di strumenti per la verifica dei risultati conseguiti quali ad es. analisi di *customer satisfaction* e le valutazioni di impatto.

In ultima analisi appare evidente come la mancanza, fino ad oggi, all'interno dell'amministrazione regionale di un sistema di controllo manageriale, così come delineato nel primo paragrafo del presente capitolo, rende difficile l'introduzione di un sistema di controlli interni in grado di consentire analisi di efficacia, efficienza ed economicità.

Capitolo IV

LA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA

4.1 Premessa

Nell'ambito di un ormai diffuso sistema di controllo della spesa pubblica per il personale, che di fatto impegna, per la gran parte, i bilanci di ogni Amministrazione Pubblica, *l'art. 65, 4° comma della L.R. n. 31/98*, ha introdotto una procedura di accertamento dei costi contrattuali, attribuendo all'Ufficio del Controllo Interno di Gestione la verifica preventiva della compatibilità degli oneri finanziari derivanti dalla contrattazione integrativa rispetto ai vincoli di bilancio.

La normativa regionale in vigore si riconduce alle linee ed ai principi del D.Lgs. n. 29/93, mentre il successivo D.Lgs. n. 286/99 nel ridefinire il sistema dei controlli interni, ha stabilito espressamente il divieto di affidare verifiche di regolarità amministrativa e contabile a strutture addette al controllo di gestione.

Nelle more di un opportuno allineamento alla normativa nazionale che consenta una più puntuale definizione delle funzioni, l'Ufficio svolge, ai sensi dell'art. 65 della L.R. n. 31/98, il controllo di natura economico/contabile che implica non solo il controllo sulla conformità dei costi contrattuali rispetto alle disponibilità finanziarie definite dal contratto collettivo regionale, ma anche gli effetti finanziari scaturenti dalle disposizioni contenute nelle ipotesi contrattuali.

I tempi e le procedure per l'espletamento del controllo sono disciplinati nell'art. 11 4° comma del CCRL del 15.05.01 tuttora vigente.

La procedura di certificazione delle ipotesi contrattuali è stata attuata, nelle more dell'operatività dell'Ufficio, da una Commissione Provvisoria composta dai direttori generali del Personale, della Ragioneria e della Programmazione, la quale ha operato nel periodo compreso tra l'08.11.2001 e il 21.02.2003.

L'Ufficio svolge, dal mese di Febbraio 2003, l'attività di controllo delle ipotesi di contratto integrativo stipulate dall'Amministrazione Regionale e dagli Enti Regionali di cui all'allegato D del CCRL, posto che la contrattazione collettiva e integrativa del personale dell'Amministrazione e degli Enti Regionali costituisce, a norma dell'art. 58 comma 2 della L.R. n. 31/98, un unico comparto di contrattazione.

L'attuale sistema contrattuale integrativo previsto dall'*art. 58 della L.R. n. 31/98* trova la sua disciplina negli articoli 10 e segg. del primo CCRL la cui *parte normativa, relativa al quadriennio 1998/2001 è stata stipulata in data 15 maggio 2001, mentre la parte economica relativa al biennio 2000/2001 risale al 28 dicembre 2002*. Il forte ritardo col quale è stato stipulato il contratto ed il mancato rinnovo per il quadriennio normativo 2002/2005 e per il biennio economico 2002/2003, hanno determinato particolari problemi che si sono ripercossi sull'attività contrattuale integrativa.

In questa parte del rapporto si analizzeranno gli scenari e le criticità riscontrate nella fase di certificazione delle ipotesi contrattuali stipulate dalle Direzioni Generali dell'Amministrazione Regionale e dagli Enti Regionali sedi di contrattazione integrativa.

4.2 Risorse finanziarie e problematiche connesse

Le risorse finanziarie destinate al fondo unificato per la retribuzione di posizione, rendimento e progressioni orizzontali, disciplinato dall'**art. 9 del CCRL del 28.12.2002**, vengono stanziati con apposita disposizione finanziaria che ne stabilisce, altresì, la procedura di riparto tra i vari fondi attribuiti a ciascuna Direzione Generale. La Direzione Generale della Programmazione, sulla base della determinazione emessa dalla Direzione Generale del Personale in conformità alla deliberazione della Giunta Regionale che indica i criteri di riparto, provvede ad assegnare il fondo alle 18 Direzioni Generali e all'Ufficio Ispettivo nelle rispettive unità previsionali di base.

Analogamente, gli Enti Regionali provvedono a costituire il fondo con proprie risorse, incrementato, per gli Enti i cui oneri contrattuali gravano sull'apposito fondo del bilancio regionale, delle somme attribuite per i miglioramenti contrattuali. Gli Enti esclusi dal finanziamento costituiscono il fondo utilizzando criteri analoghi a quelli stabiliti per l'Amministrazione Regionale e per i suddetti Enti, salvo le limitazioni stabilite per espressa disposizione di legge.

Interessanti considerazioni scaturiscono dalla **ripartizione del fondo** che, in base all'**art. 104 del CCRL**, viene distribuito in proporzione al personale previsto dalla dotazione organica. Tale sistema, implicando l'attribuzione di maggiori risorse alle Direzioni più carenti di personale rispetto alla pianta organica, comporta significativi divari nella retribuzione accessoria dei dipendenti, in palese contrasto con il principio di uniformità di trattamento retributivo all'interno dello stesso comparto.

Gli ulteriori criteri introdotti in occasione dell'assegnazione delle risorse disposta dall'art. 30 della Legge Finanziaria n. 7/2002 per il completamento dell'assetto organizzativo, che hanno tenuto conto di altri fattori quali la consistenza del personale in servizio e le dimensioni dell'organizzazione amministrativa, non hanno, di fatto, consentito la rimozione di tali situazioni sperequative.

Stante le problematiche espresse, anche una puntuale attuazione ed osservanza delle disposizioni contenute nell'art. 103 del CCRL che prevede la predisposizione annuale di un Piano di utilizzo del fondo da parte di ciascun Direttore Generale, contribuirebbe, in parte, tramite la programmazione della gestione delle risorse umane, a garantire un più equilibrato utilizzo delle risorse finanziarie destinate alla retribuzione accessoria.

4.3 Attività di controllo delle ipotesi contrattuali delle Direzioni Generali dell'Amministrazione Regionale

Per quanto concerne le ipotesi contrattuali stipulate dalle Direzioni Generali per l'anno 2003, i rilievi mossi in sede di certificazione dall'Ufficio hanno riguardato, per lo più, l'improprio utilizzo delle somme (pari ad euro 4.487.000) assegnate alle stesse Direzioni dall'art. 30, 4° comma della L.R. n. 7/2002, destinate, esclusivamente, al completamento del processo di riorganizzazione degli Uffici.

In considerazione del fatto che la conoscenza della disponibilità di tali risorse, avvenuta nel mese di Agosto 2002, non avrebbe permesso, nella quasi totalità dei casi e per l'anno di riferimento, il completo utilizzo delle disponibilità destinate alle descritte finalità, è stato consentito, esclusivamente per l'anno 2002, di utilizzare per le finalità del fondo, le somme eventualmente residue dal costo della riorganizzazione delle posizioni organizzative.

Un ulteriore aspetto che ha caratterizzato la totalità delle ipotesi contrattuali esaminate, concerne *l'inesistenza dei sistemi di valutazione dei dipendenti* previsti dall'**art. 72 del CCRL** ai fini della ripartizione della retribuzione di rendimento, mentre si conferma la tendenziale "distribuzione a pioggia" degli incentivi economici previsti nel fondo, con l'erogazione della produttività in relazione alla sola presenza effettiva in servizio e non in relazione al raggiungimento di obiettivi/risultati. La tendenza diffusa di procedere alla distribuzione generalizzata degli incentivi relativi alla retribuzione di rendimento si traduce in una sorta di automatismo contrattato nei limiti della disponibilità del fondo, con conseguente deresponsabilizzazione e appiattimento retributivo non funzionale alle esigenze dell'organizzazione amministrativa.

L'attività negoziale del comparto è stata caratterizzata, inoltre, da un costume generalizzato di rinviare la trattazione di specifiche materie a successivi accordi negoziali, utilizzando anche forme contrattuali atipiche e quasi informali come verbali di accordo o protocolli di intesa. Anche tale prassi non è conforme al dettato del CCRL il cui art. 11 primo comma impone ai contratti integrativi di definire in *un'unica sessione negoziale* le materie ad essi devolute, tranne che per quelle che richiedono tempi di negoziazione diversi.

Dalle risultanze istruttorie si evince che tutte le 18 Direzioni Generali, più l'Ufficio Ispettivo, hanno presentato, ai sensi dell'art. 11 CCRL, le *ipotesi contrattuali per l'anno 2002*, di cui 15 sono diventate esecutive per decorrenza dei termini (ma comunque ritenute compatibili con i vincoli assegnati a ciascuna Direzione da parte della Commissione Provvisoria), mentre 4 sono state certificate positivamente dall'Ufficio.

Le *ipotesi contrattuali pervenute per l'anno 2003* risultano, invece, pari a 9, tutte certificate positivamente e talune oggetto dei rilievi concernenti l'improprio utilizzo delle risorse.

Pertanto, diverse Direzioni Generali non hanno trasmesso all'Ufficio le ipotesi contrattuali adottando, in via amministrativa, i provvedimenti di impegno delle somme per le retribuzioni di posizione e di rendimento sulla base delle destinazioni desumibili dai contratti integrativi stipulati nell'anno 2002, efficaci anche per l'anno 2003.

La situazione aggiornata al mese di Luglio 2004 è illustrata nella tabella di seguito riportata.

Tavola 1

IPOTESI CONTRATTUALI AMMINISTRAZIONE REGIONALE			
Direzioni Generali		2002	2003
1	Presidenza della Giunta	decorrenza termini *	cert. positiva
2	Area Legale	decorrenza termini *	cert. positiva
3	Ragioneria	decorrenza termini *	non pervenuto
4	Ufficio Ispettivo	cert. positiva	non pervenuto
5	Affari Generali	decorrenza termini *	non pervenuto
6	Personale	cert. positiva	non pervenuto
7	Bilancio e Programmazione	decorrenza termini *	cert. positiva
8	Enti Locali	decorrenza termini *	non pervenuto
9	Pianificazione Urbanistica	decorrenza termini *	cert. positiva
10	Ambiente	decorrenza termini *	non pervenuto
11	C.F.V.A.	decorrenza termini *	non pervenuto
12	Agricoltura	cert. positiva	cert. positiva
13	Turismo	decorrenza termini *	non pervenuto
14	Lavori Pubblici	decorrenza termini *	cert. positiva
15	Industria	cert. positiva	cert. positiva
16	Lavoro	decorrenza termini *	non pervenuto
17	Pubblica Istruzione	decorrenza termini *	non pervenuto
18	Sanità	decorrenza termini *	cert. positiva
19	Trasporti	decorrenza termini *	cert. positiva
* Esecutiva per decorrenza dei tempi - Commissione Provvisoria			

4.4 Attività di controllo delle ipotesi contrattuali degli Enti Regionali

La complessità della materia nel rapporto tra le disposizioni contrattuali e le norme di contabilità vigenti, non consentiva, all'origine, una puntuale attività di controllo, per cui l'Ufficio evidenziava, immediatamente, la necessità di assicurare la trasparenza ed il controllo dei flussi di spesa in materia di personale. Manifestava, inoltre, in virtù di quanto

stabilito dall'art. 58 comma 2 della L.R. n. 31/98, secondo il quale il personale dell'Amministrazione e degli Enti costituisce un unico comparto di contrattazione, la necessità di garantire una piena omogeneizzazione all'interno del comparto stesso.

Conseguentemente, per garantire l'omogeneità delle classificazioni dei bilanci degli Enti Regionali con quelle del bilancio annuale della Regione è stata istituita, nello stato di previsione della spesa del bilancio degli Enti per l'anno 2004, una UPB denominata "Fondo unificato per il personale di ruolo" nel centro di responsabilità "Direzione Generale", prevedendo, all'interno della stessa UPB, un capitolo per ciascuna delle voci che compongono il fondo medesimo.

Inoltre, è stata prevista l'adozione, da parte della Giunta Regionale, di una particolare procedura che ha stabilito la sottoposizione al controllo preventivo per due anni di tutti gli atti inerenti la quantificazione e utilizzazione del fondo, nell'ambito del generale processo di controllo degli enti. Nelle more dell'attuazione di tale procedura, l'accertamento della congruenza della disponibilità finanziaria rispetto alla norme di riferimento è stata affidata all'Ufficio del Controllo Interno di Gestione.

Le modifiche apportate dall'art. 9 del CCRL del 28.12.02 al fondo unificato (già fondo unico), hanno comportato ulteriori elementi di complessità nella gestione del fondo.

Particolari problemi applicativi sono stati riscontrati, infatti, sia nella costituzione che nell'utilizzo delle risorse destinate alla contrattazione e scaturiti dalla previsione di un "Fondo Unificato".

L'art. 9 del CCRL del 28.12.02 modificando l'art. 102 del CCRL del 15.05.01 ha istituito il "Fondo Unificato per la retribuzione di posizione e di rendimento, nonché per le progressioni professionali all'interno delle categorie o aree".

Dunque, il fondo unificato, oltre a finanziare la retribuzione accessoria dei dipendenti secondo l'originaria disciplina contrattuale, deve ora ricoprire anche gli oneri derivanti dall'istituto delle progressioni orizzontali da realizzarsi, però, secondo modalità e criteri da definirsi mediante contrattazione collettiva.

La principale criticità emersa in sede di certificazione ha riguardato la necessità di subordinare l'utilizzo del fondo, alla definizione, in sede di contrattazione collettiva, delle modalità e criteri per l'applicazione dell'istituto delle progressioni orizzontali.

L'Ufficio, pertanto, ha promosso diversi incontri con la Direzione Generale del Personale e con il CORAN al fine di esaminare tale problematica e trovare una soluzione positiva che permettesse la stipulazione dei contratti integrativi nei limiti delle risorse effettivamente disponibili. Si è convenuto, pertanto, adottando un'interpretazione estensiva della disposizione contrattuale, nel ritenere che gli Enti Regionali, in analogia al comportamento adottato in Amministrazione, potessero stipulare contratti integrativi nell'ambito delle risorse storicamente determinate ai sensi dell'art. 102 CCRL del 15.05.01, riservando le quote aggiuntive di cui all'art. 9 del CCRL del 28.12.02, nonché le economie di cui all'art. 37 comma 9 del CCRL del 15.05.01, alle progressioni professionali.

Ciononostante alcuni Enti Regionali, contravvenendo alle disposizioni contrattuali, hanno disciplinato tale istituto escluso ex lege dalla contrattazione integrativa, per cui l'Ufficio, in conformità a quanto già esplicitato dalla Direzione Generale del Personale,

dall'Assessore competente e dal CORAN, ha mosso tali rilievi in sede di certificazione delle ipotesi di contratto.

Al fine di evitare scostamenti rispetto a quanto stabilito dal contratto collettivo regionale e garantire la conformità dei due livelli di contrattazione, si è reso necessario richiamare l'esistenza della clausola prevista dal 3° comma del predetto art. 65, definita dalla dottrina "**clausola di nullità reale**", secondo la quale ogni disposizione del contratto integrativo difforme dal contratto collettivo è viziata da nullità e non può essere applicata.

L'Ufficio ha, inoltre, riscontrato nella quasi totalità delle ipotesi contrattuali degli enti, la sussistenza di diverse **anomalie nella costituzione del fondo** il cui errato utilizzo avrebbe comportato, ai sensi dell'art. 65 terzo comma della L.R. n. 31/98, impegni di spesa eccedenti le disponibilità finanziarie definite dal contratto collettivo regionale. Viceversa, in alcuni casi, è stata rilevata la mancata previsione, nella quantificazione del fondo, di tutte le risorse di fatto utilizzabili per la contrattazione. Le stesse anomalie sono state poi riscontrate dalla Direzione Generale di Organizzazione e Metodo del Personale che, nell'esprimere un parere in merito alla regolarità della costituzione del fondo unificato previsto dalla Deliberazione G.R. n° 47/43 del 22.12.03, ha eccepito delle irregolarità nei fondi di tutte le ipotesi contrattuali esaminate.

L'origine di tali difformità era per lo più da imputare alla carenza di un'adeguata e precisa informazione in merito alle modalità di costituzione del fondo unificato, per cui l'Ufficio, al fine di garantire la corrispondenza tra criteri predeterminati dal contratto e composizione di ciascun fondo, evidenziava la **necessità di fornire puntuali indirizzi** per una sua corretta ed omogenea quantificazione.

L'Ufficio ha, pertanto, promosso diversi incontri con i dirigenti e i funzionari della Direzione Generale di Organizzazione e Metodo del Personale e i rappresentanti degli Enti interessati, volti ad analizzare aspetti e problematiche scaturiti nell'ambito dell'autonomia negoziale, dall'applicazione delle disposizioni contrattuali vigenti.

Si evidenzia, inoltre, che il procedimento di certificazione delle ipotesi contrattuali degli Istituti Autonomi Case Popolari, è subordinato all'acquisizione del parere richiesto al CORAN al fine di valutare se tali Istituti, inseriti dalla L.R. n. 11/2002 nell'elenco degli Enti soggetti all'applicazione della L.R. n. 31/98, ma non ancora inclusi nel comparto di contrattazione collettiva regionale, debbano effettuare la quantificazione del fondo secondo i parametri ivi stabiliti, considerate le difficoltà applicative derivanti dalla sovrapposizione tra la disciplina contrattuale regionale e quella che veniva applicata al personale degli IACP, che prevedono differenti criteri per la sua composizione.

Infine, così come già osservato per le Direzioni Generali, si riscontra che la quasi totalità delle ipotesi contrattuali degli Enti risulta priva del sistema di valutazione dei dipendenti previsto dall'art. 72 del CCRL, con conseguente distribuzione della retribuzione di rendimento sulla sola base dei coefficienti di ripartizione previsti dall'art 104 del CCRL. Sotto questo aspetto, valgono le medesime considerazioni fatte per l'Amministrazione Regionale.

Dalle risultanze istruttorie si evince che su 30 Enti le *ipotesi contrattuali per l'anno 2002* presentate ai sensi dell'art. 11 CRL risultano pari a n. 12, di cui n. 8 certificate positivamente, n. 4 certificate negativamente.

Mentre le *ipotesi contrattuali per l'anno 2003* risultano pari a n. 11, di cui n. 1 certificata positivamente, n. 8 certificate negativamente e n. 2 in fase di istruttoria. Nei casi in cui la certificazione non sia stata effettuata positivamente la delegazione trattante assume le iniziative per adeguare i costi contrattuali ai vincoli di bilancio.

La situazione aggiornata al mese di Luglio 2004 è illustrata nella tabella di seguito riportata

Tavola 2

IPOTESI CONTRATTUALI ENTI REGIONALI			
Enti		2002	2003
1	ERSAT	non pervenuto	non pervenuto
2	ESAF	cert. positiva	cert. negativa
3	ESIT	non pervenuto	fase istruttoria
4	CRAS	cert. positiva	non pervenuto
5	IZCS	cert. negativa	cert. negativa
6	III	non pervenuto	cert. negativa
7	ISOLA	cert. negativa	cert. negativa
8	ISRE	cert. positiva	non pervenuto
9	SSS	cert. positiva	cert. negativa
10	EAF	cert. positiva	cert. negativa
11	ERSU CA	cert. positiva	cert. positiva
12	ERSU SS	cert. negativa	cert. negativa
13	EPT CA	cert. negativa	non pervenuto
14	EPT OR	non pervenuto	non pervenuto
15	EPT SS	non pervenuto	non pervenuto
16	EPT NU	non pervenuto	non pervenuto
17	AAST CA	non pervenuto	non pervenuto
18	AAST SS	non pervenuto	non pervenuto
19	AAST Muravera	non pervenuto	non pervenuto
20	AAST Alghero	non pervenuto	non pervenuto
21	AAST Arzachena	cert. positiva	non pervenuto
22	AAST La Madd.Palau	non pervenuto	non pervenuto
23	AAST Santa Teresa di Gallura	non pervenuto	non pervenuto
24	AAST Olbia	non pervenuto	cert. negativa
25	CONS INT FRUT CA	cert. positiva	non pervenuto
26	CONS PROV FRUT SS	non pervenuto	non pervenuto
27	IACP CA	non pervenuto	non pervenuto
28	IACP SS	non pervenuto	non pervenuto
29	IACP NU	non pervenuto	non pervenuto
30	IACP OR	non pervenuto	fase istruttoria

In conclusione è possibile, comunque, ritenere che nonostante il nuovo sistema sopra delineato abbia, inizialmente, comportato particolari problemi operativi che non hanno

permesso una definizione immediata della procedura di certificazione, l'analisi e la risoluzione delle problematiche riscontrate durante la fase di controllo e il conseguente adeguamento delle ipotesi contrattuali, sta consentendo di concludere positivamente la fase di certificazione dei nuovi accordi negoziali.

Considerazioni conclusive

L'attivazione dell'Ufficio Controllo Interno di Gestione nell'ambito dell'applicazione del nuovo sistema del controllo interno, istituito ai sensi degli artt. 9 e 10 della L.R. 31/98, ha consentito la predisposizione del primo Rapporto di gestione con riferimento all'esercizio 2003.

Il documento concede ampio spazio alla descrizione delle attività svolte nell'ambito dell'implementazione del sistema di controllo della Regione Sardegna per le quali fin dall'inizio sono state ricercate soluzioni caratterizzate da:

- una corretta impostazione metodologica per assicurare la progettazione di un sistema coerente con i fini prefissati;
- una elevata capacità di armonizzazione con le linee evolutive in atto a livello nazionale ed internazionale e di aggiornamento in relazione a mutate esigenze;
- una necessaria aderenza alla realtà organizzativa che caratterizza l'amministrazione regionale (complessità, specializzazione per settori d'attività);
- un'elevata specializzazione dei *controller* ed il decentramento delle attività di controllo al fine di fornire un forte supporto gestionale ai centri decisionali;
- un'analisi delle informazioni nell'ottica della gestione per processi;
- un'applicazione graduale basata su sperimentazioni utili ad individuare le migliori soluzioni attuative.

Il Rapporto di gestione espone in dettaglio l'esito delle analisi finanziarie ed economiche svolte al fine di monitorare l'utilizzo delle risorse da parte dei centri di responsabilità. L'analisi è stata condotta soltanto parzialmente attraverso l'impiego di informazioni prodotte dai sistemi contabili istituzionali.

Infatti, le necessità informative hanno spinto l'utente (in questo caso l'Ufficio del Controllo Interno di Gestione) verso la ricerca di soluzioni informatiche atte a sopperire alla mancanza di strumenti idonei (contabili e non contabili) ed hanno portato alla realizzazione di procedure informatiche semplici ma efficaci.

In quest'ambito sono stati impiegati strumenti validi unicamente nel breve periodo, considerando, tuttavia, che le energie impiegate nelle attività svolte possono essere d'ausilio allo studio ed allo sviluppo dei nuovi sistemi informativi la cui realizzazione appare oggi improcrastinabile.

Il Rapporto di gestione espone gli aspetti gestionali più significativi nell'attività degli assessorati secondo la tecnica dell'auto-valutazione, evidenziando gli aspetti finanziari ed economici rilevanti, senza tralasciare l'esame delle attività e dei risultati conseguiti. In questo senso introduce alcuni elementi di novità nel panorama dei documenti di consuntivo

regionali, poiché viene concepito per presentare, ad integrazione e completamento dei dati contabili del rendiconto, un quadro dei fatti gestionali più rilevanti.

Come evidenziato nelle pagine del documento, le funzioni del controllo interno costituiscono elementi caratterizzanti del “ciclo di governo” secondo moderne tecniche gestionali del settore pubblico e privato ed il risultato raggiungibile in termini di supporto ai centri decisionali è strettamente legato agli strumenti disponibili.

Nel rapporto di gestione si sostiene la necessità di realizzare gli strumenti volti a supportare le funzioni del controllo interno, quali ad esempio:

- sistemi informativi per la misurazione delle *performance*;
- sistemi informativi per la misurazione delle risorse;
- norme giuridiche adeguate alla naturale evoluzione dei sistemi di controllo che prescrivano razionali percorsi di pianificazione, programmazione, organizzazione, verifica, valutazione, etc.;
- strutture organizzative articolate in modo razionale in funzione delle attività che esse devono svolgere nel complesso sistema amministrativo regionale;
- laboratori per la sperimentazione operativa delle metodologie.

Se da un lato tutto ciò costituisce la necessaria strumentazione per perseguire l’obiettivo di verificare se la gestione aziendale si svolge in linea con gli obiettivi prestabiliti, non si può tralasciare l’aspetto più rilevante costituito dalla necessità di definire a monte obiettivi gestionali caratterizzati da un elevato grado di misurabilità.

In altre parole, si rileva la necessità di attuare una serie di riforme (giuridiche, organizzative, contabili, etc.) nell’immediato, sottolineando che il sistema di controllo così realizzato dovrà essere alimentato innanzitutto da un flusso d’informazioni costituite da budget in senso proprio.

In conclusione, se da un lato si ravvisa la necessità di dare piena attuazione al sistema del controllo interno, dall’altro si rileva la necessità di procedere nell’ottica della gradualità consentita dal contesto politico, direzionale ed operativo. L’attività di verifica e valutazione dell’andamento gestionale con riferimento alle articolazioni organizzative preposte alla gestione non può essere svolta in assenza di obiettivi, misurabili e condivisi, definiti a priori. In questo senso, è necessario un modo nuovo di lavorare in cui il soggetto che occupa una posizione gerarchica superiore richiede e concorda gli obiettivi con il soggetto preposto a svolgere le azioni per il loro conseguimento.

In altre parole, si ravvisa la necessità di dare applicazione al modello decisionale in cui la fase fondamentale è costituita dalla formazione di obiettivi prima politici, poi, a cascata, direzionali ed operativi, in funzione della verifica dei risultati per il controllo strategico, il controllo di gestione e la valutazione dei dirigenti.