

ITALIAE

Nuove formule organizzative per i territori

Vademecum Controllo di Gestione

EUTALIA
studiare sviluppo

 **Regione Emilia-Romagna**

CREDITI

Regione Emilia-Romagna	Alberto Scheda , dirigente finanza locale Chiara Mancini , settore coordinamento delle politiche europee, programmazione, riordino istituzionale e sviluppo territoriale, partecipazione, cooperazione e valutazione - responsabile unioni e fusioni di comuni
Unione Bassa Reggiana	Beatrice Morbilli , responsabile servizio ragioneria e controllo di gestione
Unione Bassa Romagna	Paola Medri , responsabile controllo di gestione
Unione Pedemontana Parmense	Daniele Friggeri , sindaco di Montechiarugolo
Unione Reno Galliera	Nara Berti , direttore generale Anna Rita Albertini , responsabile controllo di gestione
Unione Romagna Faentina	Cristina Randi , dirigente responsabile settore finanziario Monica Visentin , ufficio programmazione strategica e governance Andrea Venturelli , responsabile servizio programmazione e controllo
Unione Terre d'Argine	Alberto Bellelli , sindaco di Carpi Daniele Cristoforetti , direttore generale
Unione Val d'Enza	Elena Stellati , Coordinatrice Unione Val d'Enza e Responsabile del Settore Affari generali e finanziari Nadia Campani , Referente Controllo di Gestione
Unione Valle del Savio	Silvia Degli Angeli , responsabile programmazione e controllo
Unione Valli Reno Lavino Samoggia	Daniele Rumpianesi , direttore generale
Unione Valnure Valchero	Gabriele Savi , responsabile ragioneria unica
Dipartimento per gli Affari Regionali - Team Progetto Italiae	Giovanni Xilo , coordinatore del progetto nazionale ITALIAE Alessandro Canzoneri , analista di organizzazioni ed esperto di finanza locale Melania Monaco , analista di organizzazioni ed esperta di controllo di gestione Riccardo Crosara , analista di organizzazioni ed esperto di associazionismo intercomunale

Indice

INTRODUZIONE.....	5-6
1. IL CONTROLLO DI GESTIONE COME PROCESSO	7
2. PERIMETRO E FINALITÀ DEL CONTROLLO DI GESTIONE IN UNIONE COMUNALE.....	11
2.1 Il perimetro del controllo di gestione e gradualità di approccio al servizio associato in Unione.....	11
<i>Focus: il controllo di gestione in Unione e le opportunità per gli amministratori locali: l'esperienza del Sindaco di Carpi, Unione Terre d'Argine</i>	<i>12</i>
<i>Focus: il controllo di gestione in Unione e le opportunità per gli amministratori locali: l'esperienza del Sindaco di Montechiarugolo, Unione Pedemontana Parmense</i>	<i>13</i>
2.2 Finalità e funzioni del controllo di gestione.....	14
2.2.1 Supporto alla gestione dei servizi: performance finanziarie, economicità, efficienza ed efficacia.....	14
<i>Focus - Analizzare e comparare i costi per valutare l'efficienza dei servizi: l'esperienza dell'Unione Val d'Enza.....</i>	<i>16</i>
2.2.2 Funzioni e finalità del controllo di gestione in Unione	17
3. ORGANIZZARE IL CONTROLLO DI GESTIONE IN UNIONE.....	19
3.1 Possibili livelli e ambiti di attuazione del controllo di gestione	19
3.2 Creazione del servizio associato: il ruolo dei presupposti organizzativi di partenza (grado di omogeneità di partenza dei singoli Enti, valutazione sulla variabilità nella dimensione dei singoli enti)	22
<i>Focus - Costruire il controllo di gestione nelle Unioni di piccoli comuni: l'esperienza dell'Unione Valnure Valchero</i>	<i>22</i>
<i>Focus - Costruire il controllo di gestione nelle grandi Unioni: le tappe del percorso intrapreso dall'Unione Valli Reno Lavino Samoggia.....</i>	<i>24</i>
3.3 Possibili modelli organizzativi.....	25
<i>Focus - Il controllo di gestione come supporto al governo di area vasta e alla pianificazione strategica territoriale: l'esperienza dell'Unione Romagna Faentina</i>	<i>29</i>
3.4 Attività propedeutiche alla costituzione del controllo di gestione in Unione (cabina di regia politica e tecnica, individuazione del personale da destinare al servizio, formazione etc.)	30
<i>Focus - Il ruolo del Tavolo dei Referenti nel processo di associazione del controllo di gestione nell'Unione Bassa Reggiana</i>	<i>31</i>

4. GLI STRUMENTI DEL CONTROLLO DI GESTIONE	33
4.1 I documenti pianificatori e programmatori (DUP/PEG)	33
<i>Focus: DUP e PEG - l'integrazione multi-livello degli strumenti di programmazione - Il caso Unione Valle del Savio</i>	<i>35</i>
4.2 Misurare per valutare, valutare per decidere: l'importanza di definire metriche e obiettivi (adeguatezza degli indicatori, come definire gli indicatori)	36
<i>Focus - che cosa NON è il controllo di gestione: esempi di obiettivi e indicatori mal posti</i>	<i>38</i>
<i>Focus - Le applicazioni del controllo di gestione: il caso dell'Unione Reno Galliera</i>	<i>38</i>
<i>Focus sugli indicatori: il percorso svolto da Regione, quali le finalità individuate, quali i risultati</i>	<i>39</i>
4.3 Banche dati, Business intelligence e reportistica: organizzare e aggregare i dati per prendere decisioni.....	40
<i>Focus - Le banche dati a supporto del controllo di gestione finanziario il Caso "Power Bilanci" della Regione Emilia-Romagna</i>	<i>40</i>
<i>Focus Business intelligence e reportistica: il percorso svolto dall'Unione Bassa Romagna</i>	<i>41</i>
5. CONTROLLO DI GESTIONE E PNRR: FRONTIERE E OPPORTUNITÀ PER IL FUTURO DEI TERRITORI	43
<i>Focus PNRR (fondi comunitari): costruire, attraverso il controllo di gestione, un supporto della valutazione dell'impatto socio-economico degli interventi - Unione Valle Savio</i>	<i>44</i>

Introduzione

Saper prendere decisioni sulla base di una serie di possibili alternative credibili e ponderate è forse una delle principali competenze richieste all'interno di un'organizzazione. Mai come oggi una competenza diventata cruciale per sviluppare politiche pubbliche ed interventi di sviluppo e rigenerazione dell'economia e della comunità del territorio. A maggior ragione, per un Ente Locale, assumere decisioni consapevoli ed efficaci e poi *rendere conto* ai cittadini delle stesse, poter dimensionare i risultati raggiunti rispetto ad una specifica metrica, è un principio e un *dovere* sempre più riconosciuto a livello sociale.

Questo principio è ancor di più valido laddove gli enti locali costruiscono un'unione per realizzare interventi e servizi che da soli non avrebbero mai le capacità e le risorse per attivare. L'unione di comuni non è un super-comune sovrastante gli altri, ma uno strumento politico e tecnico per difendere e rafforzare le autonomie locali, per tutelarne l'identità, per essere più efficaci. È una rete amministrativa e politica territoriale, che, in quanto tale, deve permettere ai comuni fondatori di valutare, comparare, decidere.

La capacità di monitorare il proprio agire e poi renderne conto è un dovere ed un'opportunità che grazie alle tecnologie oggi a disposizione, permette di valutare risultati ed effettuare previsioni impensabili fino a qualche anno fa.

Il Controllo di Gestione nasce e si sviluppa all'interno degli Enti Locali con questi presupposti di partenza. Oggi, tuttavia, si realizza nelle strutture organizzative dei Comuni ed ancor di più delle Unioni ancora con troppa timidezza, se si considera l'importanza e la crucialità della materia. In particolare per l'unione, strumento di cooperazione amministrativa privilegiato per interventi intersettoriali e territoriali di ampia portata, la disponibilità di un "cruscotto" di dati attorno al quale far convergere le decisioni strategiche di interesse di più comuni, consentirebbe un innalzamento significativo della qualità dell'agire.

Fare controllo di gestione in un ente locale significa dotare l'organizzazione di una cabina di regia che permetta di assumere scelte più consapevoli di sviluppo di attività e servizi, ma significa anche, in un'ottica più strategica e programmatica, monitorare la direzione verso cui ci si sta dirigendo,

anche eventualmente fornendo l'opportunità di ricalibrare, per tempo, la rotta desiderata.

Se per un comune il controllo di gestione è una funzione determinante, insomma, per un'unione di comuni lo è ancor di più, sia per rendere trasparenti le performance dell'associazione nei confronti dei comuni soci, sia per moltiplicare le capacità di questi nel governo del territorio.

Per queste ragioni il progetto ITALIAE, promosso dal Dipartimento per gli Affari Regionali e le Autonomie (DARA) della Presidenza del Consiglio dei Ministri, ha realizzato in partnership con la Regione Emilia Romagna un vademecum sul tema.

ITALIAE, progetto cofinanziato con il Programma Operativo Nazionale "Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020", affronta, in collaborazione con le regioni italiane, il tema della frammentazione amministrativa e della riorganizzazione dei governi locali, al fine di facilitare la nascita e lo sviluppo di unioni di comuni per la gestione dei servizi amministrativi locali e per accrescere la capacità degli enti locali di programmare e realizzare interventi di sviluppo economico e sociale a favore delle comunità rappresentate. Oltre alle attività di supporto ed assistenza allo sviluppo di processi associativi territoriali, il progetto è impegnato, insieme alle regioni ed ai comuni ed unioni partner, nella realizzazione di strumenti, modelli, case studies a supporto delle amministrazioni che vedono nella associazione intercomunale una strada efficace per superare i loro limiti ed affrontare le sfide ed opportunità dello sviluppo.

Questo vademecum, frutto di un lavoro congiunto fra gli esperti del progetto, gli esperti della regione Emilia-Romagna e soprattutto i tecnici locali delle unioni di comuni che hanno partecipato alla loro stesura, rappresenta un ulteriore contributo offerto a tutti gli amministratori ed operatori degli enti locali impegnati a salvaguardare e rafforzare la ricca, ma debole rete nazionale dei comuni italiani.

Dott. Giovanni Vetrutto

*Consigliere della Presidenza del Consiglio dei Ministri,
Direttore dell'Ufficio Politiche Urbane e della Montagna
e modernizzazione istituzionale,
del Dipartimento Affari Regionali e Autonomie*

Introduzione

La Regione Emilia-Romagna ha aderito fin dal suo esordio al progetto *Italiae* del Dipartimento per gli Affari Regionali e le Autonomie, condividendo gli obiettivi e le linee d'azione finalizzate ad incentivare e a rafforzare l'associazionismo intercomunale sul versante amministrativo e tecnico e ad ottimizzarne le dimensioni organizzative.

Si tratta di una linea d'azione che la nostra Regione persegue da tempo con convinzione nei confronti delle proprie realtà associative, attraverso la messa in campo di risorse e strumenti utili, nella consapevolezza che solo rafforzando le capacità amministrative e strategiche dell'intero sistema istituzionale regionale sarà possibile affrontare le nuove e complesse sfide che abbiamo di fronte.

Alla base della redazione di strumenti come questo vademecum, al cui centro ci sono le esperienze e le buone pratiche di alcune Unioni di comuni della Regione Emilia-Romagna c'è il convincimento circa l'utilità della condivisione dell'esperienza e degli insegnamenti del percorso pluriennale e consolidato che Regione e Unioni insieme hanno condotto.

Il percorso che ha accompagnato il processo del "farsi Unione" sono una ricchezza ed un bagaglio tecnico e culturale per la Regione e per le amministrazioni stesse. Le Unioni hanno spesso segnalato il valore positivo della condivisione delle *best practice* con e tra le Unioni e questo Vademecum va in questa direzione, nell'ottica di stimolare e affiancare le Unioni nello scambio di informazioni ed esperienze, individuando alcune realtà cui fare riferimento per riconoscere e condividere indicazioni di lavoro.

L'obiettivo è di offrire un riferimento operativo alle amministrazioni; infatti, sebbene ogni Unione abbia una storia e un percorso a sé stante, le sfide e quindi le potenziali soluzioni possono essere non così dissimili da quelle adottate in altre realtà.

Il focus specifico del vademecum è sulla gestione associata del controllo di gestione, a partire dalla definizione del perimetro e della gradualità di approccio al servizio associato in Unione, affronta e descrive le questioni da affrontare nel percorso di creazione del servizio associato, i presupposti organizzativi di partenza, il supporto fornito all'analisi e alla valutazione dei servizi, e quello offerto al governo di area vasta e di pianificazione strategica.

Attraverso l'elaborazione dei Focus vengono proposte le modalità operative assunte di volta in volta dalle Unioni su specifici temi, offrendo così la possibilità di esaminare come sono stati affrontati per eventualmente prendere spunto da soluzioni innovative sviluppate in altri contesti.

L'ultima parte è dedicata alla grande sfida che abbiamo di fronte, quella di progettare il futuro dei nostri territori attraverso la messa a terra degli ingenti finanziamenti messi a disposizione da PNRR e Fondi europei, focalizzando l'attenzione sull'importanza del controllo di gestione anche per migliorare le performance unionali su questo versante, oltre che su quello del miglioramento nella gestione amministrativa e nell'offerta di servizi a cittadini e imprese.

Dott. Francesco Raphael Frieri

*Direttore - Direzione generale
Risorse, Europa, Innovazione e Istituzioni
Regione Emilia-Romagna*

1. Il controllo di gestione come processo

A distanza di numerosi anni dal suo ingresso nella pubblica amministrazione, ancora oggi il controllo di gestione resta spesso un "personaggio in cerca d'autore", sia all'interno dei comuni, sia nelle esperienze di associazionismo comunale.

Il lungo e articolato dibattito intercorso a livello nazionale mostra come, ad oggi, il concetto di controllo di gestione manchi ancora di una sua comprensione piena e univoca all'interno degli enti, e sia caratterizzato da forti asimmetrie informative tra un territorio e l'altro circa le sue interpretazioni, finalità, ambiti e modalità operative di applicazione.

Per queste ragioni, riteniamo che un Vademecum dedicato a questa delicata materia non possa prescindere da un primo e basilare allineamento conoscitivo, per chiarire alcuni concetti, disambiguarne altri e sfatare alcuni preconcetti che ancora permangono in tema di controllo di gestione. Questo al fine di guidare il lettore e renderlo consapevole circa i fondamenti di questa materia declinata nel contesto del settore pubblico.

Sulla scorta dell'esperienza maturata in campo aziendale, per controllo di gestione si intende un meccanismo operativo finalizzato a verificare l'azione amministrativa, rapportando il raggiungimento dei **risultati conseguiti** a una serie di **obiettivi predefiniti**.

In altre parole, la finalità principale del controllo di gestione è quella di *fornire ai responsabili della gestione (dirigenti o responsabili di servizio) un **supporto informativo costante** idoneo a consentire di monitorare l'andamento della gestione e, ove necessario, poter intervenire correggendo le azioni amministrative poste in essere.*

In questa logica, pertanto, il controllo di gestione non deve essere concepito come un dispositivo di valutazione e "contrasto" all'operato dei dirigenti, bensì come uno strumento posto a beneficio prima di tutto proprio dei vertici decisionali dell'ente, i quali, avvalendosene, risultano agevolati nell'attività di impulso, guida e verifica dell'azione amministrativa.

In questo senso il controllo di gestione non costituisce un meccanismo isolato ma rappresenta una fase del più ampio **processo di pianificazione, programmazione e controllo** delle politiche e dei programmi che l'amministrazione intende porre in essere.

In tale accezione, la sua implementazione richiede la messa a regime di un **processo iterativo** che si articola in almeno 4 fasi (vedi fig.1), in questo paragrafo solo brevemente accennate e sui cui si ritornerà più estesamente nel prosieguo del contributo.

Figura 1 Le Fasi del Controllo di Gestione



1. La prima fase, quella della **pianificazione e programmazione** di lungo e medio periodo, pur non rientrando in senso stretto nel controllo di gestione e rappresentando piuttosto l'espressione dell'indirizzo politico dell'amministrazione, costituisce, allo stesso tempo, l'elemento prodromico e terminale dell'intero processo. La definizione degli obiettivi strategici dell'amministrazione nel lungo periodo e l'individuazione dei mezzi economico-finanziari per farvi fronte, almeno per un orizzonte temporale di medio periodo (tipicamente il triennio), costituisce il principale momento di impulso della futura azione amministrativa, nonché di fissazione delle premesse, da declinare con maggior dettaglio nella fase di programmazione esecutiva, per l'implementazione del conseguente controllo di gestione.
2. Per essere avviato, il controllo di gestione richiede che quanto immaginato in fase di pianificazione e programmazione sia calato in termini di interventi ed azioni, individuati nella successiva fase della **programmazione esecutiva**, che individua gli obiettivi strategici in forma di risultati attesi misurabili, gli **obiettivi gestionali**, i quali, a loro volta, devono essere assegnati in modo chiaro e univoco ai singoli centri di responsabilità, tenuto conto delle risorse umane, finanziarie e materiali rese disponibili.
3. Al fine di evitare l'insorgere di contrasti che possano compromettere la coerenza e l'efficacia del controllo di gestione, in questa fase va posta massima attenzione alla definizione degli obiettivi gestionali che, specie se collegati alla valutazione delle performance, dovrebbero essere improntati ad un confronto tra amministratori e responsabili di servizio per garantire chiarezza, condivisione e fattibilità.
4. La fase di **rilevazione e reporting** è espressione della forma più intrinseca del controllo di gestione e consiste, come intuibile, nell'attività di concreta misurazione dei risultati effettivi della gestione. A loro volta, i risultati effettivi vengono posti a confronto con i risultati attesi, in modo da consentire ai responsabili di servizio di intraprendere le eventuali azioni correttive finalizzate a riallineare i risultati agli obiettivi. Assicurare tale

finalità pone in rilievo aspetti che attengono ai **requisiti tecnici, organizzativi** e di **tempistica** con cui vengono effettuati e resi disponibili i risultati delle rilevazioni e che devono essere ponderati e valutati sin dalla fase di prima introduzione del controllo di gestione. In altre parole, implementare un sistema di rilevazione presuppone, a monte, una scelta coerente e consapevole di **strumenti** tecnologici da impiegare (software in particolare, ma non solo), **modelli organizzativi** da predisporre (struttura, responsabilità, ruoli, regole, processi) e **periodicità** dei controlli da stabilire.

A tal proposito, salvo rinviare alla trattazione più estesa dei successivi paragrafi, vale la pena di anticipare la necessità di garantire, sotto un profilo tecnico, l'implementazione di un adeguato **sistema informativo** che, coerentemente con gli obiettivi gestionali, assicuri la rilevazione di informazioni contabili ed extracontabili idonee a consentire valutazioni di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa. Ciò implica, ad esempio, un rafforzamento dell'utilizzo della contabilità economica – ad oggi ancora troppo spesso compilata rispondendo a logiche di mero adempimento – e l'introduzione di sistemi di **contabilità analitica** capaci di fornire informazioni sul costo delle strutture organizzative e dei programmi perseguiti.

L'efficacia della rilevazione non dipende, inoltre, solo dall'insieme degli strumenti tecnici di cui l'amministrazione è dotata, ma anche dal **modello organizzativo** che si decide di impiegare per mettere a punto il controllo di gestione.

A questo proposito va osservato, in particolare, che l'individuazione dell'unità organizzativa deputata ad effettuare l'attività di rilevazione e reportistica **non rappresenta una scelta neutra**, ma impatta sull'impostazione che il controllo di gestione assumerà nell'ente. L'osservazione pratica sul campo porta ad individuare, storicamente, in modo quasi automatico, i servizi finanziari come area preferenziale a cui affidare il compito. Tuttavia, è possibile pensare ad altre aree organizzative, come ad es. gli affari generali,

idoneamente titolati a portare avanti queste attività. In altre parole, la scelta dell'unità organizzativa ha un impatto sull'approccio, sulle priorità e più in generale sulla **forma mentis** che sarà adottata dal controllo di gestione.

Più nello specifico, ragionando su un *continuum* di possibili approcci, si possono individuare **due estremi**: da un lato, un approccio che dà priorità ai principi di controllo dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa, dall'altro, un approccio che pone l'accento su principi di efficacia e su indicatori di risultato più qualitativi. La scelta dell'unità organizzativa porterà a porsi alternativamente più verso un estremo, o più verso l'altro.

Se nei comuni questa scelta di carattere organizzativo risulta di estrema importanza, nelle Unioni il ragionamento viene ulteriormente amplificato, a fronte di una complessità decisionale che moltiplica i livelli di riflessione da tenere in considerazione.

Per quanto attiene alle **periodicità controlli**, infine, la necessità di assicurare informazioni tempestive che consentano anche un'eventuale correzione di rotta non può che coincidere con l'implementazione di un sistema di controllo che preveda, in aggiunta al controllo successivo, un procedimento di controllo concomitante della gestione che, tuttavia, l'evidenza empirica rivela in realtà assai poco frequente soprattutto nelle realtà comunali non solo piccole, ma anche di medie dimensione a causa sia della carenza di personale, che solo raramente risulta dedicato esclusivamente al controllo di gestione, che di debole cultura amministrativa al riguardo. Tale condizione si traduce nella sola messa in opera di un controllo di gestione c.d. a "rendicontazione".

5. Altro limite all'utilità del controllo di gestione – se non il maggiore limite – è la scarsa attenzione riservata in alcuni contesti alla **fase della valutazione**, intesa come verifica degli scostamenti, individuazione delle cause e delle responsabilità ed impostazione di azioni correttive. In questo senso, non sono purtroppo isolati i casi di misurazioni e reportisti-

che che non trovano adeguata ponderazione né a livello dei responsabili di servizi, né tanto meno a livello politico, circostanza che finisce con il vanificare lo sforzo compiuto in sede di rilevazione minando alla base qualsiasi ipotesi di valorizzazione dei risultati sia ai fini di una più corretta programmazione di breve periodo sia ai fini del disegno delle finalità e degli obiettivi strategici di medio e lungo periodo.

In definitiva, la coerenza tra la pianificazione, la programmazione, la definizione degli obiettivi, la predisposizione degli indicatori, la misurazione dei risultati e la loro periodicità, nonché l'effettiva valutazione delle cause degli scostamenti rivestono una valenza cruciale per assicurare l'implementazione di un sistema di controllo di gestione realmente in grado di fornire informazioni utili non solo alla guida della gestione, ma anche ad eventualmente integrare, modificare, ridefinire la pianificazione strategica ed i programmi operativi dell'ente.

2. Perimetro e finalità del controllo di gestione in Unione comunale

2.1 Il perimetro del controllo di gestione e gradualità di approccio al servizio associato in Unione

Prima di illustrare le finalità perseguibili attraverso il controllo di gestione come servizio associato in Unione è necessario chiarire quale debba essere l'area di competenza, e quindi il perimetro delle attività, programmi e servizi oggetto dell'attività di controllo.

Come primo punto si desidera specificare sin da subito che, per essere servizio associato, il controllo di gestione a livello di Unione deve includere tanto le attività esercitate a livello sovramunicipale quanto i restanti servizi incardinati presso i singoli comuni.

È tuttavia ammissibile, in un'ottica provvisoria e di iniziale assestamento, l'attivazione di una fase preliminare che *limiti* il controllo alla componente unionale, salvo poi prevedere, fin dalla sua costituzione, una progressiva estensione della funzione all'intera struttura organizzativa dei singoli enti. In quest'ottica, pertanto, l'obiettivo è quello di costituire un servizio **specializzato** sotto il profilo delle competenze dedicate, **integrato** e **coordinato** dal punto di vista della programmazione e della definizione degli obiettivi.

Tale scelta è da considerarsi quasi *necessaria* e a favore dei singoli Enti, in quanto il mantenimento di sistemi di controllo separati per le funzioni in carico ai singoli comuni rappresenta un onere di specializzazione che spesso fatica ad esprimersi, soprattutto nei comuni più piccoli. Letta in questi termini, in altre parole, il controllo di gestione vede nella forma-Unione la sua configurazione ottimale per garantire coerenza e specializzazione delle attività.

In definitiva, la realizzazione del controllo di gestione associato è un processo complesso che può ammettere una certa gradualità nella messa a regime – ad esempio partendo prima dal controllo sulle funzioni già gestite in Unione per poi essere esteso a quelle il cui esercizio permane

nei Comuni – ma deve essere altrettanto indubbio, anche per le ragioni che saranno meglio chiarite nel prosieguo, che l'obiettivo deve essere quello di realizzare un unico controllo di gestione integrato che abbia ad oggetto tutte le funzioni esercitate nel territorio di riferimento, indipendentemente dal fatto che siano gestite dall'Unione o dai singoli comuni.

Una certa dose di gradualità inoltre può essere osservata (ed in questo caso è fortemente consigliabile) non solo con riferimento ai servizi/funzioni da ricomprendere nell'ambito del controllo di gestione, ma anche con riguardo agli strumenti attraverso cui il controllo di gestione è realizzato. L'implementazione del controllo di gestione, infatti, comporta uno sforzo culturale, organizzativo e tecnologico che coinvolge l'intera Unione e che suggerisce, specie per quanto attiene ai requisiti ed agli strumenti in concreto utilizzati (es. Indicatori di Risultato, Contabilità economico-patrimoniale, Contabilità analitica etc.), di propendere per un percorso graduale. In questo senso, a titolo esemplificativo, nella fase di primo avvio del controllo di gestione è da sconsigliare l'adozione di sofisticati sistemi di business intelligence, così come pure non appare utile procedere all'adozione di ampi set di indicatori pensati per realtà maggiormente strutturate e mature. Gli indicatori devono essere determinati in base agli obiettivi che si intendono conseguire ed è pertanto quindi sconsigliabile l'adozione acritica ed "automatica" degli indicatori cd. "pronti all'uso", mentre occorre procedere selezionando solo gli indicatori che consentono di rispondere in modo efficace ai bisogni informativi fatti propri dall'amministrazione. In questo senso depone anche l'esperienza dei Comuni e delle Unioni che già hanno affrontato questo percorso, e di cui vi è testimonianza nei Focus dedicati da questo vademecum, che suggerisce di scegliere un approccio deciso, coerente ma graduale.

Focus: il controllo di gestione in Unione e le opportunità per gli amministratori locali: l'esperienza del Sindaco di Carpi, Unione Terre d'Argine

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione delle Terre d'Argine	106.919	MO	4	L'Unione si è costituita nel maggio 2006 a seguito della soppressione dell'ex Associazione intercomunale che comprendeva gli stessi Comuni.

Il **percorso** del controllo di gestione in Unione è stato avviato nel **2016** con l'approvazione della convenzione per la gestione associata dei servizi finanziari, dei tributi e del controllo di gestione, dando così il via al ragionamento per la progettazione di un **sistema integrato di analisi dati** tra Comuni e Unione. In piena coerenza con le indicazioni regionali, con tale convenzione l'Unione si è trasformata da Ente erogatore di servizi a **soggetto cogente con capacità programmatica**. Partendo da questa nuova logica di lettura del governo del territorio si è ritenuto il controllo di gestione un elemento chiave per raggiungere l'omogeneità dei sistemi di controllo interni.

La messa a punto del servizio è stata favorita dalla presenza di un efficace meccanismo di **governance** interna, caratterizzato da una forte **sinergia tra componente politica e tecnico-amministrativa**. Nell'Unione delle Terre d'Argine i singoli assessori comunali lavorano a stretto contatto con i rispettivi assessori dell'Unione (i sindaci con le specifiche deleghe) all'interno di specifici organismi denominati **"direttivi d'area"**: tali unità rappresentano sempre più il luogo di analisi delle politiche e di proposizione delle decisioni da adottare poi nella Giunta dell'Unione. Ai direttivi d'area partecipano anche i tecnici, quali collanti di informazioni e di decisioni da attuare.

Il controllo di gestione oggi è uno strumento che guida in particolare le scelte di programmazione all'interno del **DUP**. La batteria degli **indicatori** è rilevante e serve per fornire le idee di sviluppo. Gli indicatori riguardano tutti i servizi conferiti all'Unione.

Il Comune di Carpi, quello di maggiori dimensioni all'interno dell'Unione, ha fornito gli elementi di base per sviluppare un sistema di indicatori specifico per l'implementazione del controllo di gestione. **L'aggiornamento** viene realizzato specificatamente nelle fasi di rendicontazione e di predisposizione del DUP. Allo stesso tempo, non mancano occasioni di singole **analisi settoriali** che vengono redatte partendo dai dati forniti dal sistema di indicatori.

Ad oggi il controllo di gestione fornisce informazioni in particolar modo nei **servizi alla persona**. Recentemente si è lavorato nella definizione di un nuovo assetto organizzativo per la disabilità 0-6 anni. Nel prossimo futuro (2022), si prevede, invece, lo sviluppo del **sistema dei controlli** (strategico e di gestione in particolare), anche facendo leva sull'attuazione della nuova organizzazione.

"Come amministratore, ritengo che le nostre scelte si debbano basare su dati analizzati e conosciuti. Le decisioni prese oggi non possono ignorare gli scenari futuri, ed è per questo che serve capacità di elaborare e interpretare dati e informazioni. Oggi più che mai credo sia un dovere civico poter disporre (e dunque investire) sul flusso dei dati e delle conoscenze dei servizi gestiti dalle amministrazioni comunali, per intraprendere scelte oculate nell'uso delle risorse pubbliche".

Focus: il controllo di gestione in Unione e le opportunità per gli amministratori locali: l'esperienza del Sindaco di Montechiarugolo, Unione Pedemontana Parmense

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione Pedemontana Parmense	50.321	PR	5	L'Unione si è costituita il 4/11/2008, a seguito della trasformazione dell'omonima ex Associazione intercomunale.

Una delle caratteristiche più evidenti dell'Unione Pedemontana Parmense è la sua **discontinuità territoriale**. I cinque comuni, infatti, limitrofi a Parma, non sono tra loro contigui. Questa conformazione geograficamente divisa accentua la difficoltà di **far sentire la popolazione parte di un'unica realtà territoriale** e aumenta la percezione di distanza dell'istituzione e dei suoi servizi dai cittadini.

*"Uno dei primissimi obiettivi che mi sono posto, appena entrato in Giunta con la delega al bilancio e ai servizi finanziari, è stata **l'implementazione di un modello di rendicontazione dei servizi erogati e dei relativi costi**. Il controllo di gestione era ed è, nella mia visione, il mezzo per raggiungere un grado di **accountability** tale da restituire e comunicare all'elettorato il raggiungimento, o meno, degli obiettivi di efficacia ed efficienza, a maggior ragione rispetto ad un ente di secondo livello, il quale ha come obiettivo quello di erogare servizi per i Comuni con maggior qualità e economicità di quanto potrebbero fare singolarmente."*

Con queste premesse si è partiti **2019** ad impostare il **percorso incrementale** che, servizio dopo servizio, punta a portare l'Unione Pedemontana Parmense a dotarsi di un controllo di gestione strutturale.

Per farlo, si è deciso di supportare la struttura finanziaria dell'Ente da una **figura esterna specializzata nel settore**, con la quale è nata una collaborazione particolarmente fruttuosa e stimolante. Lessersi affidati ad una professionalità esterna di elevato profilo ed esperienza ha rappresentato un **elemento di terzietà e di garanzia**, sia per le amministrazioni che per le strutture tecniche coinvolte, scongiurando ogni potenziale dubbio connesso all'oggettività dei dati prodotti e interpretati.

Nel **2020** il controllo di gestione è stato avviato a tutti gli effetti, partendo da uno dei servizi più

strategici dell'Unione: il **servizio associato del personale**. Nonostante la pandemia, **è stata portata a termine con particolare soddisfazione** l'analisi del servizio: si è definita una *roadmap* da seguire per implementare la qualità e le procedure che potevano essere erogate ai Comuni, oltre ad un'analisi comparativa dei costi di gestione del servizio con quello di altre Unioni emiliano-romagnole. Il risultato dell'analisi ha convinto anche gli amministratori più dubbiosi, **confermando la necessità di procedere** con i successivi step di implementazione del servizio.

Nel **2021** si è sottoposto al controllo di gestione il **Corpo di Polizia Locale** e nel **2022** l'obiettivo sarà quello di proseguire con l'analisi dei servizi sociali erogati **dall'Azienda Pedemontana Sociale**, azienda di scopo totalmente controllata dall'Unione. In prospettiva, puntiamo a rendere il controllo di gestione un **servizio aggiuntivo che l'Unione potrà erogare ai Comuni** che, data la loro dimensione e struttura, non avrebbero la stessa forza per poterlo strutturare internamente.

"In conclusione, ritengo che il controllo di gestione sia modalità di lavoro che ogni ente dovrebbe adottare in ogni ambito, questo perché, nel prossimo futuro, risulterà sempre più strategico sia dotarsi di strumenti decisionali efficaci per stabilire le priorità di allocazione delle risorse, sia garantire il principio di accountability verso i cittadini."

*Per questo, **l'individuazione di questo servizio in gestione associata in Unione può essere la soluzione più efficace**, perché da un lato consente di non aggravare le singole strutture comunali e dall'altro, grazie all'individuazione di indicatori di processo e a confronto con servizi gestiti da realtà analoghe, facilita l'omogeneizzazione dei servizi da comparare tra i Comuni dell'Unione stessa"*.

2.2 Finalità e funzioni del controllo di gestione

Con riferimento alle finalità del controllo di gestione è possibile distinguere, sia pure da un punto di vista più logico che pratico, tra finalità **tipiche** - intendendo sotto questa accezione quelle tradizionali di qualsiasi controllo di gestione condotto nelle pubbliche amministrazioni - e finalità **specifiche** del controllo di gestione operato in Unione, riferendosi in questo caso alle ulteriori finalità che maturano nel contesto associativo.

2.2.1 *Supporto alla gestione dei servizi: performance finanziarie, economicità, efficienza ed efficacia*

L'introduzione dei sistemi di controllo di gestione nella pubblica amministrazione ha rappresentato e rappresenta tuttora uno dei principali tentativi di superamento della tradizionale concezione formalistica dell'operato della pubblica amministrazione.

Coerentemente con questo assunto, la finalità principale del controllo di gestione è quella di introdurre, quanto meno al livello di ciascun centro di responsabilità, un adeguato *set* di indicatori idonei a restituire ai responsabili della gestione (dirigenti, o funzionari responsabili di servizio) informazioni relative alla propria area di responsabilità, che consentano di evidenziare scostamenti negativi rispetto agli obiettivi definiti in termini di efficienza, efficacia ed economicità del servizio/attività erogato/eseguita ed impostare tempestive azioni correttive.

Entrando più nello specifico, con riferimento alle misurazioni orientate a fornire un diretto supporto alla gestione dei servizi, possiamo distinguere tra misurazioni finalizzate al controllo delle *performance finanziarie* e misurazioni improntate alla verifica dell'*efficienza, efficacia ed economicità* dell'azione amministrativa. A differenza del controllo delle performance finanziarie, la verifica dell'efficienza, efficacia ed economicità necessita di basi informative contabili, integrate sia con elementi di natura economico-patrimoniale (contabilità generale e contabilità analitica), sia extra-contabili (volumi, tempi, risorse umane).

In ogni caso, l'utilità di questo genere di verifiche, specialmente nell'ottica di acquisire informazioni valide ad impostare rapidi interventi di natura correttiva nel corso della gestione, dipende in larga misura dalla periodicità delle rilevazioni (e della connessa reportistica) che devono essere svolte non solo a valle dello svolgimento dell'azione amministrativa, ma soprattutto nella fase concomitante con la gestione.

Performance finanziarie - il controllo di gestione come strumento di rafforzamento del controllo finanziario

In riferimento alle performance finanziarie, l'introduzione del controllo di gestione consente di rafforzare l'analisi di aspetti finanziari della gestione - i cui dati sono spesso già disponibili a livello di contabilità finanziaria - ma su cui si riscontra spesso un'attenzione carente.

In questo senso, ai tradizionali controlli finalizzati al rispetto dell'equilibrio di bilancio, l'implementazione di adeguati indicatori consente di ottenere, sia a livello generale dell'intera amministrazione, ma soprattutto a livello di singolo centro di responsabilità, informazioni ulteriori rispetto a quelle richieste dalla legge circa la composizione delle entrate e delle spese, nonché di correlazione tra entrate e spese stesse.

Con riguardo alle entrate, ad esempio, ai tradizionali indici di autonomia finanziaria (entrate proprie/entrate correnti) sarà possibile affiancare ulteriori analisi di scomposizione - rapportate al complesso dei servizi erogati dall'ente o in relazione a particolari servizi - che esaminino il concorso delle distinte categorie di contribuzione, analizzando il concorso al finanziamento da parte delle entrate extratributarie e tributarie e, tra queste, da parte delle imposte, tasse, tariffe e tributi speciali.

Per converso, sul piano delle spese, il controllo di gestione, sempre operato su dati finanziari, potrà restituire misurazioni sul peso e l'andamento della spesa sostenuta per il personale, per l'acquisto di beni di consumo, servizi etc.

Particolarmente rilevanti sono poi le informazioni, non immediatamente ricavabili dalla lettura dei documenti contabili, che possono essere desunte ponendo in relazione reciproca entrate e spese. Da questo punto di vista, il controllo di gestione

può fornire preziose informazioni concernenti il grado di copertura di una data spesa, ad esempio relativa all'erogazione di servizi a domanda individuale, con una specifica entrata tariffaria.

Oltre che costituire le basi per rapidi interventi di natura correttiva della gestione da parte dei dirigenti, il risultato della misurazione delle performance finanziarie, nei termini brevemente descritti, costituisce un imprescindibile supporto all'attività di programmazione finanziaria e di redazione del bilancio d'esercizio.

Il controllo di gestione come elemento fondamentale per la misurazione dell'economicità, efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa

Sebbene, come accennato, l'implementazione di un sistema di controllo di gestione apporta indubbi vantaggi anche sotto il profilo del monitoraggio della gestione finanziaria, tuttavia è sul versante della verifica dell'economicità, efficienza ed efficacia della gestione dell'ente che le tecniche tipiche del controllo di gestione trovano il proprio effettivo fondamento e dispiegano tutto il loro potenziale e la loro utilità.

In questi termini, il controllo di gestione rappresenta il meccanismo operativo mediante il quale i dirigenti (o responsabili di servizio) verificano e assicurano **economicità** nell'acquisizione delle risorse ed **efficienza** ed **efficacia** nel loro impiego finalizzato al raggiungimento degli obiettivi dell'ente locale.

Economicità

Sul versante delle verifiche di economicità, il controllo di gestione consente di minimizzare il costo di acquisizione di beni e servizi necessari agli uffici. Il tema dell'approvvigionamento rappresenta uno dei nodi ricorrenti di ogni pubblica amministrazione che involge il tema del prezzo-costi dei beni/servizi, la loro qualità, nonché le modalità organizzative e gestionali della macchina amministrativa deputata al procurement.

Efficienza

In generale, l'efficienza, specie nell'ambito della pubblica amministrazione, è un concetto che deve essere maneggiato con cura, attese le primarie finalità di soddisfazione dei bisogni della collettività, proprie degli enti pubblici, e stante la notevole difficoltà di elaborare adeguati strumenti tecnici di misurazione dell'efficienza nell'uso delle

risorse pubbliche.

A dispetto di ciò, l'evoluzione negativa del quadro di finanza pubblica degli scorsi anni – caratterizzato da una lunga stagione di tagli ai trasferimenti degli enti locali – ha accresciuto la necessità di disporre di strumenti di misurazione dei costi dei servizi pubblici, idoneo a garantire un raffronto con obiettivi di efficienza definiti dall'amministrazione locale sulla base di costi standard di riferimento (*benchmarking*) o dettati da vincoli stringenti di bilancio e da scarse risorse finanziarie.

È da chiarire, sul punto, che la nuova fase delle politiche di spesa pubblica, inaugurata con la maggiore disponibilità di risorse finanziarie provenienti dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) non attenua in alcun senso, ma anzi rafforza, l'avvertita esigenza di disporre di strumenti di controllo di efficienza della spesa.

Finalità delle valutazioni di efficienza è quella di verificare la capacità dei dirigenti (o funzionari responsabili) e dell'attività nel suo complesso di perseguire gli obiettivi assegnati:

- a. minimizzando i costi e le risorse impiegate per il raggiungimento di un risultato (output) che rispecchia una certa quantità/qualità;
- b. massimizzando il livello quali-quantitativo di output, dato un certo ammontare di risorse disponibili o livello di spesa (input).

Efficacia

A differenza delle misurazioni di efficienza, che come visto restituiscono informazioni relative al rapporto tra quantità/qualità dei servizi erogati (output) e quantità/qualità delle risorse impiegate (input), le misurazioni di efficacia forniscono informazioni sulla capacità dei funzionari responsabili, e degli enti nel loro complesso, di realizzare i propri programmi e quindi di raggiungere gli obiettivi **quantitativi** e **qualitativi** assegnati (efficacia operativa).

Le misurazioni di efficacia di natura quali-quantitativa possono essere estese poi a verifiche rivolte ad intercettare il livello di soddisfazione dell'utenza rispetto alle prestazioni rese.

In estrema sintesi, il controllo di efficacia interno fornisce informazioni:

- a. sulla capacità dei centri di responsabilità, e quindi dell'ente nel suo complesso, di realizzare i programmi assegnati, restituendo informazioni quantitative e qualitative al riguardo;

- b. gradimento quali-quantitativo dell'utenza e dunque sulla capacità dei centri di responsabilità di soddisfare i bisogni della collettività.

Focus - Analizzare e comparare i costi per valutare l'efficienza dei servizi: l'esperienza dell'Unione Val d'Enza

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione Val d'Enza	62.850	RE	8	L'Unione Val d'Enza si è costituita il 22/08/2008, a seguito della trasformazione dell'omonima Associazione intercomunale e si è allargata al Comune di Canossa.

L'esperienza del controllo di gestione associato ha avuto inizio nel 2016 sulla spinta di due esigenze: da un lato garantire una funzione strategica che i singoli Comuni non erano in grado di gestire, dall'altro promuovere le buone pratiche esistenti nei servizi attraverso un'attività di benchmarking.

Si è optato per la comparazione delle attività dei seguenti servizi per specifiche motivazioni:

- **biblioteche:** presenza di un sistema di raccolta dati provinciale come base di partenza ma assenza di attività di confronto; esigenza di valorizzazione di un servizio strategico e capillare;
- **illuminazione:** nessun sistema di rilevazione e controllo, spesa elevata da contenere, importanti ricadute di immagine;
- **Suap:** servizio con un funzionamento "di sistema", da valutare per una possibile gestione associata.

La situazione di partenza era molto diversificata dal punto di vista degli strumenti di controllo, ma abbastanza omogenea nell'attività quotidiana da andare a monitorare. Sono state individuate le batterie di indicatori utili ad avviare la raccolta e comparazione: indicatori di funzionamento e di indicatori di spesa, a consuntivo, collegati alla contabilità finanziaria ed elaborati tramite semplici ma efficaci fogli di calcolo.

Attualmente la rilevazione è stata ampliata ai seguenti servizi/funzioni:

- **istruzione:** per l'impatto sul cittadino e la complessità della composizione della spesa, con l'obiettivo di diffusione di buone pratiche e valutazioni gestionali;

- **tributi:** per una comparazione tra le diverse modalità di gestione e riscossione, vista la strategicità della componente "entrate" nei bilanci; e inoltre per valutare ambiti di gestione associata;
- **settore finanziario e affari generali:** per una maggiore conoscenza reciproca tra gli Enti sul rispettivo funzionamento interno, con l'obiettivo di diffondere buone prassi.

Non si escludono in futuro: la possibilità di usare anche i dati di previsione, l'uso di strumenti di contabilità economica, l'uso di applicativi per il monitoraggio dei dati. Queste innovazioni rivestono, tuttavia, un'importanza secondaria rispetto all'obiettivo principale di coinvolgere una gamma sempre più ampia di servizi nella rilevazione e nel confronto.

Al momento i **benefici** dell'attività si possono riassumere come segue:

- maggiore conoscenza e consapevolezza delle modalità di funzionamento dei servizi e dei fattori sui quali lavorare per incidere su qualità e costi;
- raccolta di elementi utili ad analisi organizzative per il conferimento di nuovi servizi;
- trasparenza e comunicazione dell'attività di gestione, sia interna che verso l'esterno;
- valorizzazione dei risultati positivi in termini di immagine e motivazione;
- effettive diminuzioni di spesa – senza riduzioni di servizi offerti - in alcuni degli ambiti considerati.

2.2.2 Funzioni e finalità del controllo di gestione in Unione

Alle finalità tipiche e tradizionali del controllo di gestione, brevemente illustrate nel precedente paragrafo, si affiancano le funzioni e le finalità specifiche del controllo di gestione esercitato nelle Unioni di Comuni.

Accountability

L'implementazione di un sistema di controllo di gestione in Unione rappresenta un valido strumento di trasparenza e di rendicontazione dei risultati della gestione associata, tanto nei riguardi degli amministratori e consiglieri dei Comuni aderenti all'Unione, quanto nei riguardi della cittadinanza. La predisposizione periodica di report e dati ricavati dal controllo di gestione, che forniscono evidenze circa l'efficienza e l'efficacia della gestione unionale dei servizi/funzioni, contribuisce al consolidamento ed allo sviluppo dell'Unione stessa, in quanto rappresenta un solido argine contro tentativi di disarticolazione dell'Unione che poggiano su tesi infondate e strumentali. Sul versante della cittadinanza, poi, il controllo di gestione accresce la capacità degli enti di dimostrare quali sono gli effetti dell'uso delle risorse fornite attraverso il prelievo fiscale o la contribuzione tariffaria ai servizi.

Benchmarking territoriale e supporto ai processi associativi

L'attuazione di un sistema di controllo di gestione integrato - e cioè esteso anche alle funzioni/servizi il cui esercizio permane in capo ai Comuni aderenti - consente agli amministratori ed ai dirigenti/funzionari di attivare, con riferimento alle funzioni/servizi ricompresi sotto la gestione del singolo ente, delle operazioni di benchmarking tese a confrontare e valutare le prestazioni del proprio ente con quelle di altri enti appartenenti all'Unione (o anche al di fuori dell'Unione). Tale possibilità, come evidente, fornisce importanti informazioni sia indirizzabili all'efficientamento della gestione, sia finalizzate all'assunzione di più oculate scelte fra diverse possibilità gestionali. Da questo punto di vista, infatti, l'utilizzo di tali informazioni rende possibile valutare in maniera ragionata la convenienza di procedere ad ulteriori conferimenti di funzioni/servizi all'Unione, o

mantenere (migliorandola) la gestione comunale, nonché procedere ad un'eventuale esternalizzazione dei servizi in questione.

Pianificazione e programmazione di Area vasta

Attendere alle finalità di pianificazione e programmazione di area vasta, a cui le Unioni sono chiamate, rappresenta un compito arduo, se non impossibile, in assenza di un controllo di gestione capace di fornire informazioni ricavabili anche dal complesso delle funzioni e dei servizi gestiti dai singoli enti. Nell'ottica della programmazione di area vasta - atteso che le tecniche del controllo di gestione consentono solo marginalmente di ottenere informazioni sull'efficacia e l'impatto socio-economico delle misure adottate - risulta importante integrare le informazioni tipiche del controllo di gestione con dati ed informazioni relative al contesto sociale ed economico del territorio di riferimento.

Semplificazione nei rapporti con la Corte dei Conti e le Amministrazioni centrali

In aggiunta alle finalità e funzioni richiamate, l'implementazione di un controllo di gestione integrato consente alle amministrazioni coinvolte di beneficiare di un più ordinato e coerente set di informazioni che può trovare utile impiego anche con riguardo alle verifiche condotte dalla Corte dei Conti, ivi incluse le verifiche sul funzionamento del sistema dei controlli interni ai sensi dell'art.148 del TUEL. In altre parole, il controllo di gestione integrato consente non solo di attendere alle funzioni di controllo (a valenza interna) destinate a supportare le decisioni di gestione affidate alla competenza dei dirigenti/funzionari responsabili, ma anche ad agevolare e soddisfare, con minor aggravio per le amministrazioni stesse, eventuali controlli esterni sull'attività dell'Unione e dei singoli enti aderenti.

Il contributo che può, su questo versante, essere garantito dal controllo di gestione appare crescente in ragione dell'evoluzione della tipologia di controlli esercitati dalla Corte dei Conti, che non si arrestano alle sole verifiche di rispetto degli equilibri di bilancio, ma sempre più risultano estese a valutazioni di efficienza e qualità della spesa. Tali controlli necessitano dell'approntamento da parte degli enti comunali di adeguati sistemi di controllo e rendicontazione, la cui bontà ed adeguatezza può difficilmente essere assicu-

rata dai singoli enti, ma piuttosto garantita da un esercizio associato ed integrato del sistema del controllo di gestione. Tale necessità, appare, infine, più pressante anche per la sopravvenienza del PNRR e per l'impiego che di tali risorse i Comuni e le Unioni saranno chiamate a garantire, nel rispetto di oneri di monitoraggio e rendicontazione improntati proprio ai principi di efficienza, economicità ed efficacia, tipici del controllo di gestione.

L'impiego delle risorse del PNRR, imporrà, inoltre, con molta probabilità oneri di rendicontazione e monitoraggio, anche, e soprattutto, nei riguardi delle Amministrazioni centrali dello Stato o di altri soggetti finanziatori di livello statale e/o regionale a cui sarà necessario fornire informazioni sul corretto impiego delle risorse e sulla loro gestione. Inoltre, alle novità che in termini di rendicontazione deriveranno dal PNRR, si aggiungono gli ulteriori adempimenti di natura informativa, che sorgono da obblighi legislativi e regolamentari

vigenti, rispetto ai quali giova prevedere sistemi unitari di controllo di gestione. Si pensi, a titolo di esempio, al periodico assolvimento obbligatorio dei questionari SOSE sui fabbisogni standard, o su base collaborativa, al recente questionario del Ministero dell'Interno sullo stato degli affidamenti del servizio di tesoreria comunale.

In definitiva, tanto nei riguardi dei controlli operati attualmente dalla Corte dei Conti e nei rapporti con le Amministrazioni centrali dello Stato e delle Amministrazioni regionali, quanto per quelli che in prospettiva saranno esercitati sul PNRR dalla Corte stessa e dalle amministrazioni/soggetti finanziatori, il dimensionamento su base unionale del controllo di gestione rappresenta un'importante chance per i Comuni di implementare un sistema unitario di controlli che consenta di realizzare in modo efficace il processo di controllo della spesa in termini di efficienza e di qualità della stessa.

3. Organizzare il controllo di gestione in Unione

3.1 Possibili livelli e ambiti di attuazione del controllo di gestione

Il controllo di gestione può essere attuato su differenti "livelli" di intervento.

I livelli che verranno approfonditi all'interno di questo paragrafo sono, rispettivamente:

1. il livello politico-istituzionale;
2. il livello strategico;
3. il livello operativo;
4. il livello esecutivo.

Tali livelli possono essere selezionati sulla base di criteri differenti e che possono variare per singola realtà. A volte la scelta di concentrarsi su uno o più specifici livelli ricade su ragioni di carattere storico-istituzionale (legate quindi alla storia e allo sviluppo degli Enti), altre volte segue moventi di natura contingente-funzionale (connesse ad esigenze del momento a cui si vuol dare risposta) o semplicemente per ragioni di carattere più politico-strategiche, legate ad una visione che si vuole dare all'Ente.

Ciascuno di questi livelli vede a sua volta una sua declinazione all'interno di norme che identificano

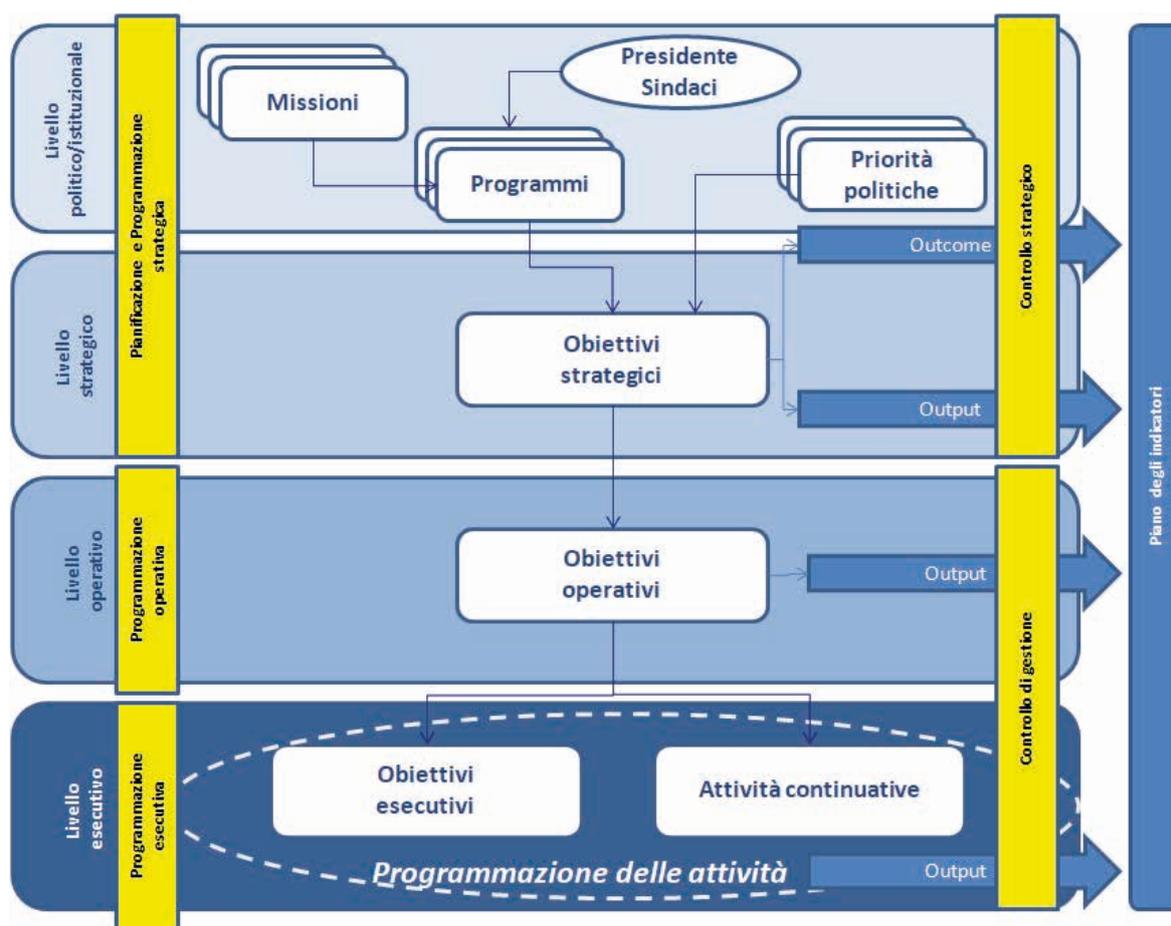
strumenti (es. Piano Strategico, Bilancio Pluriennale e Annuale, Documento Unico di Programmazione, Piano Esecutivo di Gestione, Piano Dettagliato degli Obiettivi) e modalità operative.

La discrezionalità, le differenti ragioni di fondo sulle singole scelte e la differenziazione degli strumenti a disposizione portano ad individuare molteplici schemi organizzativi di controllo di gestione, che spesso includono varie combinazioni dei livelli di intervento e un utilizzo differenziato dei rispettivi strumenti.

Per queste ragioni, riteniamo sia importante non tanto ragionare per schemi fissi e utilizzando approcci dogmatici alla materia, quanto piuttosto conoscere le singole componenti di questi schemi e riconoscere le proprie esigenze, per individuare la composizione che fornisca la risposta più efficace ai presupposti di partenza.

Trovare il proprio schema di controllo di gestione ideale rappresenta, in questo senso, la prima missione di un Ente che si appresta ad attivare questo servizio.

Di seguito, pertanto, si approfondiranno i singoli livelli e strumenti a disposizione dei decisori pubblici.



I livelli rappresentati in figura sono da intendersi come collegati tra loro e per ciascuno è possibile evidenziare attori, caratteristiche e prodotti in termini di controllo che hanno obiettivi e attività diversi.

- Il **livello politico/istituzionale** è quello in cui si definiscono le priorità politiche del mandato dell'Amministrazione (del Unione e/o del comune) e le si riorganizzano in programmi e missioni dell'Ente. A questo livello si colloca la fase di **pianificazione e programmazione strategica**, nella quale l'Amministrazione individua gli ambiti su cui puntare durante il proprio mandato. In questa fase, alcune Amministrazioni decidono di raccogliere dati e informazioni e analizzare punti di forza, debolezze, opportunità e minacce internamente, mentre altre decidono di investire strutturando percorsi partecipati con gli stakeholder per costruire Piani Strategici territoriali che definiscano in modo condiviso il significato che l'Amministrazione vuole attribuire alla creazione di valore pubblico. Soprattutto

se la funzione è gestita in Unione, in prospettiva, l'utilizzo di queste modalità di condivisione, anche solo tra gli Enti componenti l'Unione, permette loro di "uscire dai propri confini" e ragionare su una scala più ampia, di integrarsi e di orientare i comportamenti rispetto al cambiamento che si desidera apportare sul proprio territorio. Questa modalità costituisce una insostituibile guida per assumere decisioni di ampio respiro e per allocare conseguentemente le risorse.

- il **livello strategico** declina le politiche di mandato definendo gli obiettivi strategici derivanti **dai programmi e dalle priorità politiche** in un orizzonte temporale di tre anni. A questo livello il **controllo è di tipo strategico** e svolge un ruolo importante per l'Amministrazione e la direzione generale (se esistente), perché permette di verificare lo svolgimento della propria funzione di responsabilità sociale nei confronti dei cittadini e dei portatori di interesse di promozione dello sviluppo socio economico e

territoriale del sistema locale, verificando lo stato di attuazione dei programmi e dei risultati dell'attività amministrativa. Il controllo strategico è sempre più essenziale per governare la crescente complessità del contesto di riferimento legata alle diverse istanze che provengono dalla società in continua evoluzione, nella quale i bisogni e le esigenze mutano profondamente di anno in anno. Per un amministratore, indipendentemente dagli obblighi normativi e dalla grandezza del proprio ente, è fondamentale poter valutare l'impatto delle proprie politiche e delle azioni sul territorio amministrato, sulla qualità della vita dei propri cittadini e sulla qualità dei servizi resi a popolazione e imprese, per esempio in termini di minore pressione fiscale, migliore vivibilità urbana, maggiore possibilità di lavoro. La gestione in Unione, soprattutto per gli enti di più piccole dimensioni, non tenuti normativamente a questo adempimento, apre opportunità importanti impensabili in carenza di risorse, come la possibilità di utilizzare software di analisi dei dati che supportino la decisione degli amministratori, il monitoraggio e la verifica delle azioni attuate. L'utilizzo di software di questo tipo consente agli amministratori di avere un immediato ritorno rispetto alle azioni messe in campo dal proprio ente e la possibilità di ridefinire politiche e azioni in tempi brevi per governare con consapevolezza e orientare la gestione dell'Ente verso i risultati attesi. Tra questo livello e il precedente, la misurazione dell'impatto delle politiche pubbliche e la creazione del valore generato avviene attraverso **indicatori di outcome** ai quali **si affianca la misurazione a livello di Ente della capacità di produrre servizi attraverso indicatori di output**.

- Il **livello operativo** ha il compito di declinare gli obiettivi strategici all'interno dell'organizzazione. A questo livello si definiscono gli obiettivi operativi triennali direttamente collegati al bilancio di previsione, attraverso l'analisi delle condizioni operative dell'Ente con la definizione di risorse e impieghi economici e del programma triennale dei lavori pubblici, del fondo pluriennale vincolato della programmazione del fabbisogno del personale e del piano delle

alienazioni e delle valorizzazioni dei beni patrimoniali. A questo livello, l'obiettivo del controllo è quello di verificare e di assicurare che le risorse siano ottenute e usate efficientemente per il perseguimento degli obiettivi. La misurazione è svolta attraverso **indicatori di output**.

- Il **livello esecutivo** è quello nel quale si assegnano a ciascun dirigente/responsabile gli obiettivi annuali e le attività continuative, le risorse economiche, strumentali e di personale. Compito dei dirigenti/responsabili è quello di coordinare il personale per far sì che gli obiettivi strategici concordati vengano raggiunti e che le risorse siano utilizzate in maniera efficace ed efficiente. A questo livello il controllo di gestione ha come obiettivo garantire la coerenza tra le strategie definite, la loro adozione nel quotidiano e mettere in campo azioni correttive da implementare per sistemare, eventualmente, ciò che non dovesse essere andato a buon fine ed effettuare le analisi sui livelli di macro-economicità dell'ente. Qui viene articolata e definita anche la performance. La misurazione è svolta attraverso **indicatori di output** di costo, di tempo del processo, di qualità e di produttività.

Nell'operatività di tutti i giorni, gli ambiti di attuazione del controllo appena descritti sono "fluidi" e completamente interconnessi. La distinzione riportata nel testo è più di carattere didascalico, per poter comprendere meglio le finalità di ciascun livello del controllo all'interno dell'organizzazione.

Il Sistema di Controllo di gestione, per poter rispondere agli obiettivi di supporto decisionale, motivazione/incentivazione e apprendimento organizzativo, deve evidenziare, accanto al comportamento dell'Ente nel suo complesso, l'andamento dei singoli livelli. Le amministrazioni scelgono di attuare il controllo di gestione su tutti o dando maggiore "importanza" ad uno specifico livello, in funzione dello stile di management scelto e valutandone costi e benefici. In funzione di questa scelta si struttura l'architettura del sistema dei controlli e viene definito il modello organizzativo di riferimento.

3.2 Creazione del servizio associato: il ruolo dei presupposti organizzativi di partenza (grado di omogeneità di partenza dei singoli Enti, valutazione sulla variabilità nella dimensione dei singoli enti)

La creazione di un servizio associato di controllo di gestione nasce dalla volontà di conferire la funzione all'Unione. In alcuni casi si passa prima da una convenzione o da un gruppo di lavoro intercomunale che definisce la struttura del modello di Controllo di gestione.

Il motivo o la necessità che spinge alla decisione di perseguire la gestione associata del controllo di gestione è legata a un processo associativo in corso oppure alla necessità, soprattutto per i piccoli comuni, di implementare il controllo di gestione spesso lasciato al Responsabile del Servizio finanziario, per la parte legata al DUP e al bilancio, e al Segretario Generale, che si occupa della definizione degli obiettivi e con il Nucleo di Valutazione valuta le performance dell'ente e dei responsabili effettuando rilevazioni puntuali in concomitanza delle scadenze di rendicontazione e senza un governo unitario. Anche i Comuni più grandi, seppur più strutturati, associando l'attività in Unione hanno la possibilità di accedere a momenti di confronto e a strumenti di cui non possono usufruire singolarmente.

Alcune realtà decidono di conferire la funzione in fase costitutiva perché intravedono la possibi-

lità di utilizzare il *Management Control* come uno strumento di orientamento, guida e monitoraggio dell'Amministrazione. Il controllo di gestione, infatti, permette di analizzare le risorse acquisite e comparare costi, quantità e qualità dei servizi offerti, la funzionalità dell'ente, l'efficienza e il livello di economicità nell'attività di realizzazione degli obiettivi, e questo può essere un elemento di tranquillità e trasparenza per i Comuni che partecipano all'Unione soprattutto in fase di avvio. Altre realtà conferiscono la funzione in seguito, quando i Comuni che compongono la compagine hanno raggiunto una maturazione del processo associativo tale da sentire la necessità di avere uno strumento di supporto al governo e allo sviluppo dell'Ente.

Il **grado di omogeneità dei singoli enti** può favorire un processo di associazione di questa funzione. I Comuni piccoli che generalmente hanno difficoltà a individuare una persona dedicata in maniera specifica ai soli compiti affidati al controllo di gestione, simili per dimensione, possono cogliere l'opportunità di costituire un ufficio dedicato mettendo insieme le risorse e individuando una o più persone che si occupino di questa funzione per l'Unione e per tutti i Comuni. Al tempo stesso, accade che un Comune più grande che ha già un ufficio controllo di gestione metta a fattor comune personale e modalità operative. Nel secondo caso, è rilevato come punto di attenzione la capacità di gestire la funzione in modo più omogeneo possibile.

Focus - Costruire il controllo di gestione nelle Unioni di piccoli comuni: l'esperienza dell'Unione Valnure Valchero

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione Valnure e Valchero	28.817	PC	5	L'Unione si è costituita il 5/04/2008, a seguito della soppressione della Associazione intercomunale e si è allargata nel 2013 al Comune di Gropparello.

Il Servizio Associato "Finanziario/Economato/Controllo di Gestione" è stato costituito a partire dal primo gennaio 2015, allo scopo di uniformare le procedure, razionalizzare i costi, raggiungere maggiori livelli di efficienza.

Avendo avviato il Servizio associato proprio negli

anni di introduzione del nuovo ordinamento contabile, inizialmente ci si è concentrati sulle attività specifiche del Servizio Finanziario in senso stretto (di cui un passaggio fondamentale è stata l'unificazione dei software gestionali di contabilità per l'Unione ed i cinque Comuni aderenti); l'esigenza

di un maggior controllo della spesa, non solo dal punto di vista quantitativo, ma anche dal punto di vista qualitativo si è fatta strada in modo graduale, sia a livello tecnico, che a livello politico: in tal senso è stata l'introduzione, dal 2018, di un unico sistema di valutazione della performance per l'Unione e per i Comuni aderenti, con la definizione di obiettivi di PEG misurati sulla base di specifici indicatori di efficacia ed efficienza.

Nelle realtà di piccole dimensioni è opportuno partire con il Controllo di Gestione in modo graduale, fissando **obiettivi di analisi non eccessivamente alti** (anche analisi apparentemente banali possono migliorare la consapevolezza di come vengono spese le risorse), ancorando le analisi sugli **indicatori** al raggiungimento di specifici obiettivi di PEG, ottenendo così **risultati tangibili in breve tempo**.

Come primo passo, l'Unione è partita dal **racordo fra bilancio dell'Unione e bilanci dei Comuni**, basato su un sistema excel che permette di calcolare in automatico le quote a carico dei Comuni aderenti ad ogni variazione di bilancio dell'Unione, in modo da permettere agli amministratori di valutare **in tempo reale** l'impatto sui Comuni delle decisioni prese sull'Unione. Il sistema permette anche di valutare l'evoluzione delle quote a carico dei Comuni e l'evoluzione del costo dei servizi nel corso degli anni: questi dati vengono anche riportati in sintesi nei DUP dell'Unione e dei Comuni, in modo che siano evidenti a tutti.

Disponendo di questa base contabile, si è quindi passati ad **analisi qualitative**. In particolare, una raccolta consistente di indicatori è stata effettuata su indicazione del PRT regionale 2018-2020,

che ha prescritto alle Unioni l'individuazione di indicatori di output per monitorare l'efficacia e l'efficienza nell'erogazione di servizi a famiglie e imprese: le funzioni individuate per il monitoraggio sono state la Polizia Locale, i Servizi Sociali, il Servizio Finanziario; **dagli indicatori individuati per ciascuna funzione sono stati fatti discendere specifici obiettivi di PEG** finalizzati al miglioramento del livello degli indicatori stessi, e ciò ha portato nel triennio 2018-2020 a risultati tangibili in termini di servizi offerti ai cittadini e alle imprese (l'aumento dei servizi di prossimità e dei servizi esterni svolti dalla Polizia Locale; l'incremento di alcuni servizi sociali; l'aumento dell'offerta di pagamento tramite il servizio Pago-PA; il miglioramento delle tempistiche di pagamento delle fatture).

Sull'onda di questa attività è nata l'esigenza di un salto di qualità nel Controllo di Gestione. In particolare, di un **confronto con le altre Unioni**: in questo la Regione ha avuto un ruolo di supporto e coordinamento fondamentale, attivando, dal 2020, un tavolo di lavoro sul tema del Controllo di Gestione nelle Unioni, che ha portato all'individuazione di un set di indicatori che serviranno nei prossimi anni per analisi sia a livello di singola Unione, sia fra le Unioni dell'Emilia Romagna: nel corso del 2021 si è provveduto alla prima raccolta degli indicatori così individuati, e nei prossimi anni si proseguirà nel popolamento della banca dati, in modo da monitorare l'andamento dei servizi conferiti. Un'altra attività che si intende sviluppare è l'analisi dei servizi gestiti dai Comuni dell'Unione, per individuare la modalità più efficiente ed efficace di gestione e di erogazione dei servizi stessi.

Focus - Costruire il controllo di gestione nelle grandi Unioni: le tappe del percorso intrapreso dall'Unione Valli Reno Lavino Samoggia

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione dei Comuni Valle del Reno, Lavino e Samoggia	112.897	BO	5	L'Unione Valle del Reno, Lavino e Samoggia si è costituita il 23/12/2013, e nel 2014 si è allargata ai Comuni di Casalecchio di Reno, Sasso Marconi e Zola Predosa.

L'Unione Reno Lavino e Samoggia si inserisce all'interno di un ambito di area vasta a prevalenza montana, e si caratterizza per la presenza di un Comune, Valsamoggia, che deriva da un processo di fusione, che si qualifica come il primo processo di questo tipo a livello regionale e rappresenta ancora oggi uno degli interventi più grandi apportati su scala nazionale.

Operare in un territorio così ampio e garantire servizi di qualità richiede meccanismi di governance ben strutturati e obiettivi organizzativi efficaci.

Proprio in questa logica è stata avviata la Gestione associata del Controllo di gestione, intesa come opportunità per elaborare dati e informazioni e prendere decisioni complesse in merito a possibili scenari di funzionamento degli Enti e dei servizi, superando la sola prospettiva dei servizi associati ed estendendo il raggio di intervento anche sui singoli Comuni.

Per giungere al progetto condiviso di servizio associato i Comuni e l'Unione hanno avviato da tempo un processo di allineamento sui temi della pianificazione e dei controlli, prevedendo, in particolare:

- un **Nucleo di Valutazione associato**;
- un **Sistema di Valutazione della Performance** unico tra Unione, Comuni e Azienda InSieme;
- un **Sistema informatico** comune, integrato con la finanza degli Enti;
- un **DUP integrato** con sistemi di pianificazione omogenei.

Per quel che riguarda, invece, il funzionamento del controllo di gestione, l'Unione sta lavorando:

- ad approfondire gli **indicatori di attività**, concentrandosi sempre più sugli *outcome* e sulla coerenza tra parametri individuati e risultati attesi;
- a potenziare il **sistema informativo**, attraverso un effettivo sistema di raccolta, elaborazione e rilascio delle informazioni necessario al controllo di gestione associato.

L'organizzazione del servizio vede un forte coordinamento tra tutti i Dirigenti apicali dei Comuni e dell'Unione, coadiuvato da un **Ufficio associato**, composto da un responsabile unico e da referenti di ogni Ente, per la definizione di attività quali: il ciclo della programmazione e il Piano della Performance degli Enti, l'individuazione di criteri ed indicatori di misurazione uniformi, la definizione di obiettivi rilevanti ai fini del controllo, la rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi dei diversi servizi, la valutazione dei dati relativi ai risultati raggiunti, il supporto, la verifica e la misurazione dei risultati di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa, la redazione periodica dei referti, l'implementazione di un unico sistema di definizione degli obiettivi/ progetti/ programmi e di indicatori per Comuni e Unione, un unico sistema di collegamento programmi progetti DUP Comuni-Unione.

L'Ufficio associato ha il ruolo di cabina di regia nella progettazione e sviluppo dei processi e degli strumenti, per supportare ciascun Ente nell'adozione del controllo di gestione e nel miglioramento della reportistica prodotta.

Figura 2 Organizzazione del Controllo di Gestione dell'Unione Valli Reno Lavino Samoggia



3.3 Possibili modelli organizzativi

I modelli organizzativi che possono essere attuati per la gestione in Unione del Controllo di Gestione partono dalla definizione dei ruoli che gli attori coinvolti possono assumere nel processo.

I principali attori interessati sono gli Amministratori, il Direttore se presente, il Segretario Generale, il *management*, composto dai Responsabili apicali, e il Responsabile del Controllo di Gestione.

- **L'Amministrazione** dell'Unione e del singolo Comune ha il ruolo importante di definire e condividere la propria vision, tradurla in obiettivi di lungo periodo per l'organizzazione e trasmetterla a tutti i dipendenti. La fase di definizione degli obiettivi viene condotta dall'amministrazione con il supporto delle figure tecnico - amministrative apicali.
- **Il Direttore o il Segretario Generale** svolgono un ruolo importante di coordinamento, raccordo e sintesi tra il livello politico-istituzionale, strategico e operativo. Nelle Unioni dove è presente un Direttore o un Segretario a tempo pieno, c'è una regia del sistema di programmazione e controllo a tutti i livelli. Al crescere della complessità dell'organizzazione è fondamentale che ci sia un raccordo tra l'Amministrazione e l'organizzazione, che la conoscenza

risulti distribuita e che ci sia un coinvolgimento importante del *management*. La partecipazione al processo di pianificazione e controllo del *management* permette di apprendere conoscenza organizzativa e di sviluppare collegamenti laterali che possano contribuire a fornire proposte migliorative per il raggiungimento delle politiche dell'amministrazione. Queste due figure hanno per loro natura una visione d'insieme dell'amministrazione e dell'organizzazione che aiuta a portare a sintesi le esigenze di ciascuno.

- **Il management**, composto dai responsabili apicali, svolge un ruolo sostanziale sia nella gestione strategica, dove applica direttamente il processo di programmazione e controllo della propria struttura, sia nella gestione operativa ed esecutiva, non limitandosi a identificare le azioni più opportune per raggiungere gli obiettivi definiti, ma contribuendo autonomamente ad individuare possibili miglioramenti negli obiettivi e nei comportamenti agiti all'interno della propria struttura.
- **Il Responsabile del Controllo di Gestione**, che può svolgere o un'attività di verifica critica e fiscale delle prestazioni delle singole unità organizzative, molto legata alla quadratura dei conti, con la produzione di documenti formali e rigorosi ma che possono rendersi inutili nel supporto al processo decisionale; oppure un'attività

di verifica critica ma di carattere maieutico, fornendo al management il supporto metodologico necessario per individuare le informazioni più significative e per configurarle in una forma comprensibile per gli utenti interni e gli utenti esterni.

Le competenze assegnate all'ufficio del controllo di gestione, integrabili progressivamente, possono essere molteplici in funzione delle finalità che si intendono perseguire e possono riguardare attività di:

- studio e ricerca di dati di contesto territoriali economico-sociali-ambientali a supporto della fase di pianificazione e programmazione
- definizione degli obiettivi strategici, operativi e gestionali e del piano degli indicatori per l'Unione e per i Comuni
- collegamento dei progetti/programmi dell'Unione e dei Comuni
- predisposizione e trasmissione ad organismi esterni di documenti obbligatori riferiti a controllo strategico e di gestione (Referto del Controllo di Gestione, Piano triennale di razionalizzazione,
- monitoraggio e controllo strategico in raccordo con gli organi di governo dei Comuni
- monitoraggio e controllo attività svolte sugli obiettivi assegnati ai Responsabili dei servizi dell'Unione e dei Comuni
- rendicontazione e valutazione delle performance per l'Unione e i Comuni
- rendicontazione sociale per l'Unione e per i Comuni
- analisi di efficienza, efficacia ed economicità dei servizi per l'Unione e per i Comuni
- analisi costi benefici e analisi economica di make-or-buy
- controllo della qualità percepita dei servizi per l'Unione e per i Comuni
- controllo delle partecipate per l'Unione e per i Comuni
- supporto all'Organismo Indipendente di Valutazione

La struttura che si occupa di programmazione e controllo ha forti legami:

- con il nucleo di controllo interno, soprattutto per ciò che riguarda la valutazione della performance;
- con il Direttore e con i Segretari comunali, per

ciò che concerne le attività di supporto alla pianificazione, alla programmazione e al controllo di gestione;

- con il Presidente e con i Sindaci, per ciò che riguarda la stesura del DUP;
- con i responsabili apicali per ciò che riguarda la definizione ed il monitoraggio degli obiettivi;
- con i referenti di programmazione e controllo di ogni ente (se esistenti) per ciò che concerne la raccolta dei dati.

Strettamente collegate alle competenze assegnate all'ufficio ci sono quelle richieste al Responsabile e al personale. Se è richiesta una maggiore attività di supporto alla definizione dei documenti di programmazione e al controllo finanziario dell'attività svolta, le competenze richieste saranno più di carattere amministrativo - contabile, se invece l'obiettivo finale è quello di costruire un sistema informatico unico di programmazione monitoraggio e controllo, definire indicatori e predisporre analisi di dati a supporto delle richieste degli organi politici, della direzione e dei singoli servizi le competenze richieste saranno matematiche o statistiche e più orientate alla capacità di programmazione.

L'organizzazione del sistema di controllo di gestione in Unione può seguire tre modelli organizzativi:

- **modello accentrato** - prevede una struttura che si occupa di Programmazione e Controllo a livello di Unione e che gestisce con personale e strumenti propri tutte le attività inerenti la programmazione e il controllo di gestione per l'Unione e per i Comuni. L'ufficio fornisce le specifiche (es. piano degli indicatori e regole di implementazione dei dati) e le metodiche e effettua le elaborazioni fornendo le diagnosi. L'ufficio nel caso in cui si occupi del sistema di programmazione e controllo si relaziona con il Direttore, i Segretari comunali che tengono i rapporti con amministratori e responsabili apicali, in alternativa qualora non ci fosse il Direttore o il Segretario generale, si relaziona direttamente con amministratori e management. Nel caso in cui il controllo sia prevalentemente di carattere economico-finanziario si occupa dell'imputazione dei costi e dei proventi sulla base di dati provenienti dai vari settori operativi, di realizzare analisi economiche specifiche (ad esempio, il cal-

colo dei costi dei servizi a domanda individuale) e di produrre report periodici.

- **modello decentrato** - prevede un ruolo di coordinamento e di omogeneizzazione delle modalità di controllo al fine di favorire l'integrazione e la comparazione delle prestazioni tra gli enti con un adattamento alla specificità del singolo ente del sistema di programmazione e controllo di gestione adottato in Unione oppure con un coordinamento delle strutture con competenze per ambiti (es. programmazione, controllo di gestione, controllo di qualità dei servizi) distribuite tra i Comuni partecipanti.
- **modello a rete** - prevede il coinvolgimento di tutte le strutture organizzative dell'Unione e dei Comuni coordinati dalla struttura che si occupa di Programmazione e Controllo. Ciascun Comune a livello territoriale individua un referente alla programmazione e controllo che diventa l'interfaccia organizzativa della struttura con competenze in programmazione e controllo dell'Unione. Il Referente comunale nelle diverse fasi del ciclo supporta nella rilevazione dei dati di contesto, delle esigenze dell'ente in fase di programmazione, dello stato di attuazione degli obiettivi assegnati alle strutture dell'ente (all'inizio, nel corso ed al termine della gestione), dei dati relativi alla gestione dei servizi, del livello di efficienza, efficacia ed economicità dei servizi resi e di percezione della qualità dei servizi. I referenti partecipano ai gruppi di lavoro a livello di Unione e a loro volta fanno da pilotage dei gruppi di lavoro comunali. Operano in stretto raccordo con gli Amministratori locali.

Nell'organizzazione dell'Unione troviamo generalmente la struttura collocata o in *staff* al Direttore o al Segretario generale o incardinato nel Servizio economico finanziario.

Questa scelta non è neutra in quanto presuppone una finalità differente di approccio alla programmazione e al controllo:

- **in staff al Direttore/Segretario** riconosce il carattere di trasversalità del processo di programmazione e controllo che attraversa tutti i livelli dell'organizzazione dagli organi di governo (controllo strategico) fino al singolo dipendente (controllo esecutivo) e il ruolo di costante ausilio per chi - direttore generale e responsabili apicali - deve guidare l'ente verso il raggiun-

gimento degli obiettivi prefissati, il controllo dell'andamento dei servizi non solo legato ad indicatori di costo ma anche ad indicatori di prestazione e con finalità anche orientate alla valutazione della performance. In questo caso si punta alla costruzione di un vero e proprio "sistema" di programmazione e controllo. Con la scelta di svincolare il controllo di gestione dai servizi finanziari c'è il rischio che si tenda ad accentrare le attività su aspetti prevalentemente organizzativi (performance, sistemi premianti, progettazione organizzativa, ecc.), tralasciando le analisi economiche della gestione. Nel caso in cui si trovi in staff è possibile che l'ufficio si occupi anche di materie collaterali come la trasparenza e l'anticorruzione.

- **interno al Servizio economico finanziario** orienta maggiormente il controllo di gestione ad aspetti prevalentemente economico-finanziari più orientati a valutazioni di efficienza, efficacia e economicità dei servizi, riconoscendo la natura tecnico contabile di imputazione di costi e proventi e legandolo a strumenti contabili come la contabilità analitica. Evidentemente, questa scelta nasce dalla necessità soprattutto in fase iniziale di conseguire un'attendibile comparazione di costi e proventi dell'attività dell'ente. Questo, tuttavia, può prefigurare il primo tassello verso il percorso che conduce ad una piena introduzione delle logiche di programmazione e controllo di gestione. In questo caso, se ci sono altre strutture che svolgono in parte attività inerenti programmazione, controllo e valutazione delle performance è indispensabile creare un raccordo per poter governare il processo.

Ogni modello organizzativo ha punti di forza e di debolezza che si è cercato di riportare nella tabella sottostante. La conoscenza di questi può aiutare amministratori e dirigenti nella scelta del modello più efficace da scegliere in quel determinato momento valutando contesto organizzativo e possibili resistenze interne.

Modello organizzativo	Punti di forza	Punti di debolezza
 <p>Accentrato</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Elevata "compattezza" organizzativa • Possibili significative razionalizzazioni delle risorse impiegate • Possibilità di specializzazione del personale • Elevato governo del processo • Possibilità di liberare risorse da destinare ad altre attività soprattutto nei piccoli comuni • Semplificazione di procedure, strumenti e metodologie • Ridotta complessità organizzativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Disagi per gli amministratori e per i responsabili comunali • Non favorisce la diffusione di cultura con orientamento al risultato • Rischio di allontanarsi dalle esigenze dei singoli comuni
 <p>Decentrato</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Uniformità sostanziale e formale delle tecniche e delle metodologie • Possibilità di analisi approfondite e report mirati • Possibilità di risolvere problemi in tempi veloci • Presidio delle sedi comunali • Impedisce il congestionamento dell'ufficio centrale soprattutto se in presenza di tanti Comuni • Sviluppo di competenze specifiche di coordinamento e supporto metodologico in Unione e di programmazione e controllo nei Comuni 	<ul style="list-style-type: none"> • Minima possibilità di razionalizzazione delle risorse umane • Necessità di forte collaborazione tra la struttura di coordinamento in Unione e le strutture comunali coinvolte • Rischio di assorbimento del personale dedicato su altre attività soprattutto in piccoli enti
 <p>A rete</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ogni Comune può decidere di affidare centralmente all'Unione delle attività • Presidio di attività accentrate come lo studio e l'analisi dei dati di contesto territoriale o il controllo delle partecipate che richiedono forte specializzazione e spesso non presenti nei Comuni più piccoli • Presidio delle sedi comunali • Nessun disagio per amministratori e responsabili dei servizi • Limitati disagi per i dipendenti • Omogeneità di gestione delle risorse umane • Minima uniformità sostanziale e formale delle tecniche e delle metodologie 	<ul style="list-style-type: none"> • Significativa complessità organizzativa • Necessità di un'importante infrastruttura ICT • Rischio di duplicazione di dati e di risorse • Rischio di assorbimento del personale dedicato su altre attività soprattutto in piccoli enti • Alti investimenti in risorse umane impiegate e in formazione

Nell'individuazione del modello organizzativo si segnalano alcuni punti di attenzione e di criticità da tenere in considerazione.

È importante partire da un'analisi dello stato dell'arte dell'Unione e dei singoli Comuni rispetto a personale, attività svolte, sistemi informativi utilizzati, regolamenti e modalità operative. Quest'analisi permette di evidenziare similitudini, differenze e ambiti di competenza che possono essere di aiuto nell'individuazione del modello organizzativo da scegliere. Molti piccoli comuni non hanno risorse dedicate a queste attività e questo anche in presenza di un Comune più grande potrà favorire la scelta di un modello accentrato oppure nel caso in cui ci siano modalità operative e strumenti molto diversificati si potrà scegliere un modello decentrato o ancora è possibile scegliere un modello a rete che preveda una serie di attività centralizzate e altre presidiate a livello comunale.

In alcuni casi, per consentire una graduale integrazione delle strutture comunali, è possibile affidare in gestione associata alcune attività e progressivamente integrare e prevedere, soprattutto se in presenza di disomogeneità organizzativa dei comuni partecipanti, una fase iniziale di lavoro di armonizzazione metodologica e di coordinamento delle attività svolte nei singoli enti in Unione.

Nel caso in cui gli attori non si sentano ancora maturi per trasferire in Unione la programmazione e il controllo è consigliabile fare una convenzione o creare gruppi di lavoro per armonizzare i documenti, i regolamenti e le modalità operative.

In generale, qualsiasi modello venga scelto, è sempre consigliabile un'operazione di sensibilizzazione e coinvolgimento dei responsabili dei servizi gestiti in Unione e dei servizi Comunali affinché il ruolo del responsabile della programmazione e controllo, degli uffici decentrati e dei referenti territoriali (se esistenti) sia compreso e condiviso da tutti gli attori coinvolti.

La scelta di collocare la struttura in supporto al *management* favorisce anche un superamento di eventuali resistenze interne dovute al cambiamento di modalità operative e strumenti consolidati.

Il modello decentrato e a rete se da un lato rendono più facile la decisione da parte degli amministratori e del *management* di trasferire la funzione in Unione, dall'altro presuppongono che amministrazione, direzione generale e *management* sostengano e legittimino il responsabile fino a quando tutto il sistema organizzativo Unione-Comuni non abbia raggiunto un equilibrio.

Il modello centralizzato è sicuramente quello che permette un minor investimento in termini di risorse umane e strumentali e da dedicare al coordinamento ma è quello che necessita un forte *input* iniziale da parte degli amministratori.

Nella valutazione costi benefici si devono valutare gli investimenti necessari all'implementazione del sistema e valutare tra gli altri anche il vantaggio in termini di sviluppo di capacità e competenze manageriali del *management* e di monitoraggio costante dei risultati dell'operato dell'Amministrazione.

Focus - Il controllo di gestione come supporto al governo di area vasta e alla pianificazione strategica territoriale: l'esperienza dell'Unione Romagna Faentina

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione della Romagna Faentina	88.612	RA	6	L'Unione si è costituita il 30/11/2011.

La progettazione del sistema di controllo di gestione è avvenuta tra il 2017 e il 2019, nell'ambito di un più ampio progetto di riorganizzazione immediatamente successivo all'integrale conferimento di tutte le funzioni dai Comuni all'Unione. La progettazione è stata curata da un gruppo di

lavoro trasversale formato da un sindaco, un dirigente coordinatore (dell'area finanziaria), un esperto esterno della società incaricata dell'affiancamento e da lavoratori selezionati, in parte in considerazione delle competenze possedute (contabilità, controllo, informatica) ed in parte per

autocandidatura.

Gli obiettivi condivisi e dichiarati erano:

- impostare un modello per monitorare l'impatto sui costi e i benefici per i comuni del conferimento dei servizi all'unione e creare delle professionalità interne che possano gestire tale modello nel tempo;
- definire un sistema di indicatori funzionale a rilevare il livello di performance dell'unione e, in modo omogeneo, dei Comuni;
- rendicontare alle comunità e alle organizzazioni politiche ed istituzionali in modo oggettivo i dati e le prestazioni qualitative ed economico - finanziarie inerenti i servizi conferiti in Unione;
- definire un modello di controllo di gestione che permetta di individuare in modo oggettivo il differenziale dei costi sostenuti pre e post il conferimento dai Comuni per le funzioni conferite e che rilevi i benefici in termini quali/quantitativi derivanti dai conferimenti con riferimento a: minori costi; maggiore efficienza; maggiore efficacia.

La progettazione prevedeva l'adozione del modello Activity Based Costing e dunque:

- l'individuazione delle attività da analizzare, con distinzione tra centri di costo di linea e centri di staff;
- la riclassificazione del PEG per attività, riconducendolo - fino al dettaglio del singolo impegno di spesa - dai centri di responsabilità ai centri analitici di costo (CAN);
- l'effettuazione di interviste per la percentualizzazione del tempo lavoro tra le varie attività e i vari Comuni;
- l'individuazione dei driver di allocazione dei costi indiretti; l'individuazione dei driver di territorializzazione della spesa dell'Unione tra i vari Comuni.

Tutte attività che un gruppo di lavoro ristretto ha condotto in stretta collaborazione con gli apicali dell'Unione.

L'Unione si è dotata nel 2020 dei software di business intelligence necessari per integrare i dati contabili del gestionale di contabilità finanziaria ed i dati extra contabili relativi ai KPI e rielaborarli sulla base dei cicli e criteri di allocazione definiti dal gruppo di lavoro ristretto.

Al momento la reportistica elaborata, interattiva e dinamica, fa riferimento all'ultimo rendiconto ap-

provato (anno 2020) e consta di una serie di report generali (tabelle e grafici della spesa e della entrata suddivisa per CAN, conti economici dei CAN, territorializzazione della spesa, voci economiche, indicatori di performance, ...) e di alcune reportistiche personalizzate per settore, tra cui un sotto sistema di controllo di gestione relativo agli organismi partecipati.

I prossimi passi previsti sono:

- la pubblicazione di report anche a rilevanza esterna, in ottica di accountability
- l'estensione del controllo di gestione dal bilancio dell'unione a quello di tutti i comuni, in una prospettiva di consolidamento
- l'integrazione del controllo di gestione con la programmazione operativa e la pianificazione strategica.

3.4 Attività propedeutiche alla costituzione del controllo di gestione in Unione (cabina di regia politica e tecnica, individuazione del personale da destinare al servizio, formazione etc.)

Il percorso di conferimento all'Unione della funzione è consigliabile sia preceduto e affiancato da una serie di attività propedeutiche come:

- la costituzione di una cabina di regia politica composta dai Sindaci o dagli Assessori comunali che affronti tutte le tematiche di programmazione e controllo e che definisca congiuntamente le finalità, gli obiettivi e i risultati attesi che il sistema di programmazione e controllo dell'Unione deve perseguire.
- la costituzione di una cabina di regia tecnica guidata dal Direttore o dal Segretario (se presente) composta da tutti i segretari comunali e i tecnici coinvolti nelle materie oggetto del trasferimento che si occupi dell'analisi dello stato dell'arte e definisca un'ipotesi condivisa di attuazione del sistema di programmazione e controllo in Unione e nei Comuni.
- la consapevolezza politica e tecnica dei vantaggi e delle motivazioni dell'intervento oltre che dell'impatto sul personale degli enti interessati.
- l'individuazione di modalità di comunicazione interna degli step del progetto di implementa-

zione del sistema di programmazione e controllo, del suo andamento, dell'impatto, dei risultati ottenuti e quelli attesi.

- la ricognizione delle competenze professionali esistenti e necessarie e l'individuazione del personale, anche di termini di quantità, da destinare alla struttura programmazione e controllo
- la definizione di un percorso formativo e di accompagnamento di formazione base rivolto a tutti i dipendenti per accrescere la cultura orientata al risultato, per condividere l'organizzazione del sistema di controllo e di gestione, i ruoli degli attori coinvolti, gli strumenti e le modalità operative e avanzato per il personale del Servizio e i responsabili apicali su tematiche di programmazione e controllo, valutazione delle performance, analisi di gestione dei servizi e su specifiche tematiche di approfondimento.
- la creazione di forme strutturate di confronto e di coordinamento per il governo del sistema di

programmazione e controllo:

- Tavolo di lavoro Governance e programmazione partecipato Assessori e Responsabili dei Comuni
- Tavolo di lavoro tecnico composto dal Servizio programmazione e controllo e dai referenti alla programmazione comunali (es. analisi costi e servizi erogati del Servizio sociale, analisi di benchmark Servizio Polizia Locale, valutazione make or buy esternalizzazione del servizio di mensa scolastica, valutazione associazione di un servizio)
- Gruppi di lavoro di implementazione del sistema Unione – Comuni costituiti dai soggetti tecnici coinvolti e coordinati dal Servizio Programmazione e Controllo (es. implementazione nuovo sistema informativo integrato, implementazione del sistema di qualità)
- Gruppi di lavoro misti con soggetti esterni per la rilevazione dei bisogni

Focus - Il ruolo del Tavolo dei Referenti nel processo di associazione del controllo di gestione nell' Unione Bassa Reggiana

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione Bassa Reggiana	70.596	RE	8	L'Unione Bassa Reggiana si è costituita il 18/12/2008, a seguito della trasformazione dell'omonima Associazione intercomunale costituita nel 2001 alla quale si era aggiunto anche il Comune di Novellara.

Una prima esperienza del Tavolo dei Referenti in Unione Bassa Reggiana risale al primo anno di avvio della gestione unionale, il 2009. L'istituzione ancorché informale di tale tavolo era stata ideata ed organizzata dal Direttore dell'Unione coinvolgendo i responsabili finanziari comunali a rappresentanza dei singoli Comuni. Una delle finalità che ha accompagnato il Tavolo nel corso degli anni è il perseguimento della trasparenza amministrativa attraverso la condivisione dell'operare unionale, in particolare la condivisione degli aspetti finanziari generati dalle attività gestite in Unione che impattano sui bilanci comunali. Il coinvolgimento dei responsabili finanziari al tavolo dei referenti ha aperto sin da subito un canale comunicativo importante non solo per gli aspetti finanziari. Per aree tematiche tecnicamente più specifiche sono state costituite nel

tempo commissioni/comitati settoriali temporanei o permanenti composti da personale unionale e comunale. Nel corso del 2016 gli otto Comuni del territorio della Bassa Reggiana hanno trasferito all'Unione la funzione di controllo di gestione; tale passaggio ha ampliato e potenziato l'attività del Tavolo dei Referenti prevedendo, per i due Comuni più grandi del territorio, l'inserimento di due ulteriori referenti del controllo di gestione. Attualmente le riunioni del tavolo sono organizzate dal responsabile del controllo di gestione dell'Unione, coincidente con il responsabile finanziario, che si occupa della convocazione invitando tutti i responsabili finanziari comunali ed i referenti del controllo di gestione comunale per quei Comuni in cui la figura del referente non coincide con quella del responsabile finanziario. A seconda dei temi previsti all'ordine del giorno parte-

cipano anche il Direttore, il Presidente dell'Unione e altre rappresentanze politiche. L'attività del tavolo che si può considerare ordinaria prevede la condivisione degli obiettivi trasversali tra gli enti e l'organizzazione annuale della raccolta dei dati ai fini dell'elaborazione del controllo di gestione. Nella prima seduta annuale si prevede una calendarizzazione dell'attività di raccolta dei dati da parte dei referenti comunali e la consegna all'Unione per l'elaborazione e rendicontazione degli indicatori e del referto del controllo di gestione. La partecipazione attiva dei Comuni attraverso il tavolo tecnico dei referenti finalizzato alla raccolta ed alla verifica dei dati e alla condivisione dei risultati ottenuti, ha come obiettivo quello di diffondere una cultura ed un metodo che prediliga il lavoro per obiettivi e soprattutto la trasparenza dei risultati. Ulteriore argomento trattato a cadenza annuale riguarda la condivisione della metodologia da utilizzare per la compilazione dei questionari SOSE ai fini della determinazione dei fabbisogni standard, strumento sempre più rilevante ed impattante nella definizione delle risorse statali erogate nei territori. Il tavolo dei Referenti è importante occasione per condividere l'analisi degli aspetti economici e finanziari impattanti sui bi-

lanci dell'Unione e comunali relativi alle decisioni amministrative che verranno discusse e definite dagli organi politici nelle opportune sedi. Questo passaggio permette ai responsabili finanziari dei Comuni di analizzare i riflessi sul proprio bilancio e rendere al proprio Sindaco od assessore elementi utili alla valutazione delle decisioni che verranno assunte in sede unionale. Durante l'ultimo biennio il diffondersi dell'epidemia da COVID-19 ha comportato l'adozione da parte del Governo italiano di misure amministrative che hanno impattato la gestione finanziaria degli enti territoriali provati da incertezze di risorse e spese straordinarie; in questo frangente il Tavolo dei Referenti si è rilevato un valore aggiunto in quanto punto di riferimento collaudato per l'elaborazione condivisa delle politiche di utilizzo delle risorse assegnate all'Unione e per la metodologia da adottare nella gestione di alcuni fondi straordinari assegnati ai Comuni. Dal 2009, anno di costituzione dell'Unione e primo approccio del Tavolo dei Referenti, ad oggi lo spirito collaborativo, la critica costruttiva ed il focus alla massima trasparenza dell'attività svolta dall'Unione hanno accompagnato e rafforzato la potenzialità di questo prezioso, a mio avviso, punto di incontro.

4. Gli strumenti del controllo di gestione

L'attuazione del controllo di gestione si concretizza avvalendosi di una serie di strumenti che saranno approfonditi all'interno del presente capitolo:

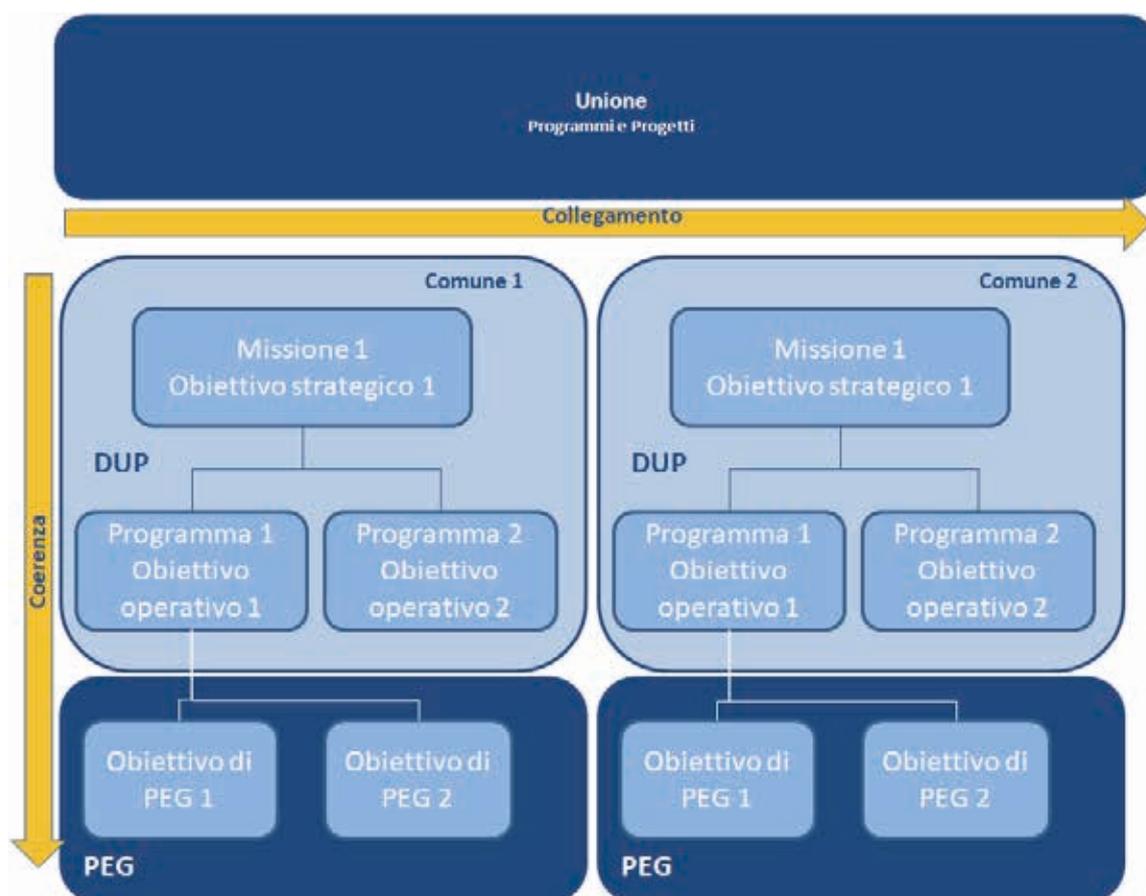
- **i documenti di pianificazione e programmazione** finalizzati alla definizione del **cosa** si vuole realizzare (obiettivi e *performance* attese), **come** ci si propone di farlo (mezzi finanziari, organizzativi e gestionali) e **in quanto tempo** (breve, medio o lungo periodo)
- **gli obiettivi e gli indicatori** costituiscono il **sistema di misurazione** partendo dagli obiettivi individuati in fase di pianificazione e programmazione attraverso la definizione di indicatori **sulle diverse "dimensioni" di risultato che si intendono monitorare**
- **gli applicativi e la business intelligence** supportano la struttura nella raccolta dei dati, nella rappresentazione, nell'analisi, nell'elaborazione e nell'interpretazione al fine di **fornire supporto alle decisioni degli amministratori e dei dirigenti**.
- **i cruscotti direzionali e la reportistica** restituiscono una sintesi dei dati e delle informazioni raccolte, degli scostamenti tra gli obiettivi pia-

nificati e i risultati conseguiti in itinere o ex post indispensabili per informare amministratori e responsabili ai vari livelli della struttura organizzativa in merito all'andamento della gestione ordinaria e strategica dell'Ente, affinché possano decidere e attuare le opportune azioni correttive.

4.1 I documenti pianificatori e programmatori (DUP/PEG)

Il Documento unico di programmazione (d'ora in poi DUP) è il principale strumento per la guida strategica e operativa dell'Unione e dei Comuni, è il presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione degli enti perché contiene le linee politiche sulle quali Unione e Comuni vogliono lavorare e rappresenta il presupposto necessario di tutti gli altri strumenti di programmazione.

Nella figura che segue si è cercato di riportare concettualmente il compito della struttura che si occupa di Programmazione e Controllo di Gestione.



Il DUP contiene le linee programmatiche che vengono declinate in missioni e programmi nella parte strategica e in progetti/interventi nella parte operativa, il responsabile del Controllo di gestione e la sua struttura dovrà occuparsi del **collegamento dei progetti/programmi dell'Unione e dei Comuni**. Il collegamento dei documenti programmatici degli enti permette una gestione unitaria che crea sinergie tra i Comuni che costituiscono l'Unione, in una visione di sistema è possibile coordinare risorse e interventi che possono opportunamente essere integrati tra loro. Il ruolo che può svolgere la struttura che si occupa di programmazione e controllo di gestione in Unione diventa importante per **ottimizzare sin dalla fase di programmazione l'utilizzo delle risorse di cui l'Unione e ciascun Comune dispone e di quelle che possono attrarre attraverso l'accesso a finanziamenti regionali, nazionali o europei massimizzando il risultato che si può ottenere lavorando in sinergia**. La struttura che si occupa del Controllo di gestione per favorire questo processo collaborativo può elaborare **studi e ricerche di dati di contesto territo-**

riali economico-sociali-ambientali a supporto della fase di pianificazione e programmazione.

Nel caso in cui l'Unione lavori nella redazione di un *Piano Strategico* o di un *Decalogo della Governance* o istituisca un *Tavolo di Governance e programmazione* questo lavoro di condivisione e di collegamento del DUP dell'Unione e di quello dei Comuni è l'articolazione degli assi strategici condivisi, nel caso in cui, invece non siano previsti questi momenti di definizione di una strategia unitaria, l'Unione e Comuni rischiano di individuare linee programmatiche contrastanti che invece di ottimizzare le risorse a disposizione sul territorio rischiano di duplicare investimenti e di attuare interventi in contrasto tra loro.

La visione e la regia unitaria delle risorse consentono di:

- perseguire obiettivi di programmazione strategica rafforzando e qualificando le politiche territoriali a favore di tutti i Comuni
- perseguire obiettivi di programmazione strategica che rispondano a specificità territoriali dei singoli Comuni
- razionalizzare la spesa individuando interventi

che possano essere fatti in sinergia con altri Comuni o a favore dell'intero territorio

- specializzare le competenze interne rafforzando la capacità del sistema Unione-Comuni e metterle a disposizione di tutti
- intercettare opportunità di finanziamento messe a disposizione dalle istituzioni superiori (Regione, Europa, PNRR)

Il **Piano esecutivo di gestione** (d'ora in poi PEG) **deve essere coerente con il DUP e con il bilancio di previsione finanziario** (d'ora in avanti BPF). È lo **strumento di programmazione esecutiva** che lega la programmazione strategica e operativa degli organi esecutivi con l'attività dei responsabili di servizio, è l'elaborato **attraverso il quale viene formulato il piano degli obiettivi** (che di-

scende dalle strategie contenute nel DUP) e che in **sede consuntiva permette la misurazione dei risultati coincidendo con il Piano delle performance**. Nel PEG gli obiettivi da perseguire sono affidati ai responsabili dei servizi unitamente alle risorse necessarie. Possiamo dire che è **lo strumento fondamentale per effettuare il Controllo di Gestione**.

La struttura che si occupa di Controllo di gestione ha il compito di supportare i responsabili dei servizi nella definizione degli obiettivi gestionali e del piano degli indicatori in coerenza con gli obiettivi strategici e operativi individuati nel DUP, nella fase di verifica dello stato di attuazione dei programmi del DUP e del raggiungimento degli obiettivi del PEG.

Focus: DUP e PEG - l'integrazione multi-livello degli strumenti di programmazione - Il caso Unione Valle del Savio

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione dei Comuni Valle del Savio	116.434	FC	6	L'Unione dei Comuni Valle del Savio si è costituita il 24/01/2014, a seguito della estinzione della Comunità montana Appennino Cesenate.

L'integrazione e la coerenza tra gli strumenti di programmazione da anni caratterizza l'approccio del Comune di Cesena; tale approccio, a seguito del conferimento in Unione Valle Savio della funzione Controllo di gestione avvenuto nel mese di luglio 2021, è stato esteso all'intera Unione.

La spinta a procedere in tal senso è giunta anche dalla consapevolezza che, soprattutto nel particolare momento storico che stiamo vivendo, risulta imprescindibile un approccio programmatico coordinato e congiunto da attuare attraverso una concertazione su scala di Unione finalizzato all'elaborazione di una strategia comune e di una visione condivisa di territorio.

L'integrazione tra gli strumenti di programmazione si concretizza attraverso l'analisi degli obiettivi espressi nelle linee di mandato di ciascun ente, e si sviluppa mediante il successivo confronto tra le sezioni strategiche e operative dei DUP dei singoli enti. Da qui scaturiscono e si mettono in risalto le progettualità condivise da più o da tutti gli enti e quelle che in qualche modo

si intersecano, che possono essere collegate, in modo da porle in sinergia tra loro per un'azione più efficace e coordinata di territorio.

L'individuazione di tali progetti di valenza strategica può riguardare anche funzioni non ancora trasferite all'Unione, e può costituire utile spunto di riflessione, soprattutto per gli organi politici, su eventuali ulteriori gestioni associate da attivare. Le progettualità delineate entrano a far parte del DUP dell'Unione stessa, oltre ad essere presenti a livello dei DUP dei singoli enti che le condividono e le fanno proprie.

La ricognizione puntuale di progetti e interventi già avviati dalle Amministrazioni è finalizzata a verificare le criticità e l'eventuale necessità di completamento e di sviluppo; ad essa si aggiunge l'individuazione delle priorità di intervento organizzate per macro progetti, in modo da agire in maniera mirata su specifiche porzioni di territorio capitalizzando i risultati degli interventi e innescando un'azione di rigenerazione urbana strategica e organizzata.

Ne scaturisce l'identificazione di un elenco dei progetti ed interventi specifici da realizzare, contenente, ove possibile, i dettagli di realizzazione e di cantierabilità: tali progetti confluiscono nei DUP dei singoli enti e a cascata nei rispettivi PEG, la cui implementazione avviene in risposta e in coerenza con gli indirizzi espressi nei DUP.

Ciò avviene con il coinvolgimento dei referenti che in ogni ente si occupano di controllo di gestione e nel rispetto e valorizzazione delle specificità che caratterizzano l'esperienza di ciascun ente; i referenti agiscono in collaborazione e coordinamento con il nucleo costituito dal Servizio Programmazione e Controllo che è stato trasferito in Unione.

Considerata l'eterogeneità, soprattutto dimensionale, degli enti che compongono l'Unione Valle Savio appare evidente come la situazione di partenza fosse di marcata diversità nello svolgimento della funzione Controllo di Gestione; il modello di governance, definito a livello di Unione e finalizzato all'elaborazione del documento strategico Next Generation della Valle del Savio, che prevede il coinvolgimento anche di attori politici insieme ai gruppi tecnici, ha reso possibile e concreta l'integrazione tra enti a livello programmatico.

Per un'efficace realizzazione del programma Next Generation Unione Valle Savio, risulta necessario consolidare le relazioni già in essere, mantenendo saldo il collegamento col territorio, rendendo tutti partecipi delle scelte da attuare, in modo da avere sempre un quadro di dettaglio delle necessità e delle esigenze locali e al fine di realizzare progetti di qualità e di impatto intercettando tutte le possibili opportunità di finanziamento.

4.2 Misurare per valutare, valutare per decidere: l'importanza di definire metriche e obiettivi (adeguatezza degli indicatori, come definire gli indicatori)

Il sistema di misurazione è definito come un insieme di indicatori che permettono di acquisire informazioni, tempestive, chiare ed attendibili al fine di valutare le performance (risultato) dell'azione amministrativa. Le informazioni ne-

cessarie non possono, soprattutto quando si parla di enti pubblici territoriali, riguardare solo **indicatori riferiti al bilancio (finanziari, economici e patrimoniali)**, ma sono anche di natura **extra-contabile (volumi, tempi, risorse umane)**. Esistono destinatari finali con obiettivi diversi, chi opera all'interno dell'ente e' interessato a valutare per decidere sulla gestione mentre i soggetti esterni come Regione, Unione Europea, Ministeri e Corte dei Conti interessanti a una valutazione per decidere sull'assegnazione di contributi o sul corretto impiego delle risorse.

La struttura che si occupa di Controllo di gestione ha un ruolo importante per poter definire un sistema di indicatori che tenga in considerazione le finalità e che valuti **quanti e quali indicatori individuare e monitorare** considerando che un numero troppo elevato può generare confusione e che, al contrario, un numero troppo ridotto potrebbe non fornire informazioni esaustive. In generale, è preferibile concentrarsi su alcuni indicatori e costruirne altri più analitici solo in caso di necessità di analisi più approfondite.

Per quanto riguarda gli **indici finanziari ed economici**, finalizzati alla **valutazione dell'economicità**, è possibile partire da quelli obbligatori da allegare alle rendicontazioni impostando successivamente eventuali ulteriori analisi. Se per esempio l'indice di pressione tributaria risulta elevato è possibile fare osservazioni più approfondite che misurino l'incidenza dei singoli tributi sul totale della popolazione.

Se però ci si pone **l'obiettivo di osservare i livelli di funzionalità dei singoli servizi**, aspetto che interessa maggiormente chi gestisce l'ente sia a livello politico che a livello tecnico, è necessario esaminare una serie di altri indicatori come quelli legati all'**attività, all'efficienza e all'efficacia**.

Nella tabella che segue si riporta per ciascuna tipologia l'utilità della sua rilevazione e alcuni esempi di costruzione.

Tipologia	Utilità	Esempi
Indicatori di attività	Valutare a livello di servizio la quantità di lavoro svolta e individuare il fabbisogno di personale necessario. Questi indicatori sono rilevati in valore assoluto e costituiscono la base per gli indicatori di risultato	<i>diretti</i> : numero di mandati e di reversali, numero di pasti erogati, numero di certificati <i>indiretti</i> : totale delle spese e delle entrate gestite, livelli di informazioni rilasciate
Indicatori di efficienza	Valutare (efficienza tecnica) la capacità di produrre beni o servizi (output) consumando un livello minimo di risorse (input) o (efficienza economica) il costo unitario di un bene/servizio/documento. Misura il rapporto tra i risultati effettivi e le risorse utilizzate.	<i>costo</i> : fattori di produzione/output costo totale del servizio/n. utenti del servizio <i>esempio</i> : costo unitario di un bambino iscritto all'asilo nido oppure costo unitario del pasto erogato in mensa
Indicatori di efficacia	Valutare la capacità della struttura di raggiungere gli obiettivi prefissati. Per misurare il grado di raggiungimento degli obiettivi è necessario che gli stessi siano misurabili, sia in termini quantitativi che qualitativi.	<i>gestionale</i> : grado di realizzazione degli obiettivi (fatto / non fatto) risultato raggiunto/obiettivo programmato <i>quantitativa</i> : grado di soddisfazione della domanda effettiva (o della domanda potenziale) domanda soddisfatta/domanda effettiva <i>qualitativa esterna</i> : livello di qualità del servizio percepito dai cittadini esempio: tempo medio di rilascio di certificati, autorizzazioni, tempo di attesa allo sportello, orario di apertura degli sportelli <i>qualitativa interna</i> : supporto rivolto ai servizi interni esempio: tempi di emissione mandati di pagamento, tempo di produzione del bilancio di previsione, ore all'anno dedicate alla formazione

Focus - che cosa NON è il controllo di gestione: esempi di obiettivi e indicatori mal posti

Sia gli obiettivi che gli indicatori per essere efficaci ai fini della valutazione del risultato e di conseguenza per consentire di decidere su azioni correttive da attuare devono seguire delle regole generali. Gli obiettivi non devono essere generici, devono essere misurabili partendo da un valore *target*, prefigurando un miglioramento e devono essere definiti nel tempo. È importante cercare di associare agli indicatori di attività "indicatori di risultato" in grado di rilevare il miglioramento atteso, altrimenti si rischia di considerare raggiunto un obiettivo semplicemente con la rilevazione delle azioni da svolgere, senza tenere conto dei risultati da raggiungere. Ad esempio valutare un obiettivo sulla base al numero delle riunioni fatte.

Per individuare indicatori di risultato è importante chiarire in modo univoco cosa si intende ottenere dall'attuazione dell'obiettivo. Ad esempio nell'obiettivo "Predisposizione del nuovo regolamento dei contratti", **il risultato atteso non è l'approvazione del regolamento, ma la semplificazione e velocizzazione dell'attività amministrativa in relazione alla normativa vigente. Se non si ragiona in questi termini si rischia di far coincidere il risultato atteso con una mera azione amministrativa (approvazione di un regolamento), trasformando il controllo sui risultati in un controllo sugli atti.**

Esempio dell'attivazione dello sportello unico...

Focus - Le applicazioni del controllo di gestione: il caso dell'Unione Reno Galliera

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione Reno Galliera	75.256	BO	8	L'Unione si è costituita il 9/06/2008, a seguito della trasformazione dell'omonima ex Associazione intercomunale composta dagli stessi Comuni.

Il Controllo di gestione associato opera all'interno dell'Unione dal 2018 e supporta tutte le attività dei 9 enti in maniera trasversale. Di seguito si illustrano alcuni esempi pratici che denotano l'importanza di avere tale servizio in capo all'Unione.

Check-up dell'Unione. Gli effetti della pandemia si sono fatti pesantemente sentire sui Comuni ed anche l'Unione ne ha risentito di conseguenza. Proprio per questo, da fine 2021, è in corso uno studio per verificare le possibilità di miglioramento dei servizi dell'Unione in termini sia organizzativi che economici; tale studio, grazie ai dati ed al supporto del Controllo di gestione associato, sarà in grado in rapidamente di proporre possibili linee di sviluppo dell'Unione, come il conferimento di altri servizi da parte dei Comuni e/o indicazioni per una riorganizzazione interna. Nel caso eventuale di conferimento di nuovi servizi il Controllo di gestione associato potrà essere di nuovo il punto di riferimento per fornire supporto agli studi di fattibilità, definendo gli indicatori di performance ed i relativi target, oltre alla

realizzazione dei monitoraggi periodici.

Comunicazione. Al fine di realizzare approfondimenti efficaci è necessario che il Controllo di gestione coordini la rilevazione dei dati ed il monitoraggio degli stessi. Tale attività è necessaria affinché i dati siano rilevati sempre con gli stessi criteri temporali e di metodo.

Dal punto di vista della comunicazione, sia in caso di richieste interne che provenienti dall'esterno, è sempre il Servizio Controllo di gestione a fornire dati certi e rilevati con i monitoraggi periodici, organizzando gli stessi con report, confronti e grafici utili per una corretta interpretazione.

Gli stessi amministratori hanno colto l'importanza del controllo di gestione associato al fine di adottare scelte fondate sui dati e non su una percezione derivante da sollecitazioni sporadiche, non avallate da elementi oggettivi. Le richieste di analisi e approfondimenti da parte di Sindaci ed Assessori sono infatti sempre più frequenti e dettagliate; a titolo esemplificativo sono stati messi a punto report per tenere sotto controllo il flusso

dei trasferimenti dai Comuni all'Unione e approfondimenti su asilo nido e scuole dell'infanzia.

Bilancio Pop di Castel Maggiore. Il Comune di Castel Maggiore a partire dal 2019 realizza il "Popular Financial Reporting - Bilancio POP", che ha l'obiettivo di rendere leggibile uno strumento contabile complesso come il bilancio del Comune, traducendolo in rappresentazioni grafiche intuitive e testi chiari e semplici.

In questo progetto il Servizio Controllo di gestione associato ha un ruolo fondamentale, in quanto fornisce dati di attività ed economici a supporto per tutte le attività conferite, in alcuni casi anche con approfondimenti per Comune.

Ciclo della Performance. L'Unione Reno Galliera gestisce in modo associato anche l'Ufficio Per-

sonale. Questo ha permesso di adottare il medesimo Ciclo della Performance per tutti gli enti. Il Controllo di gestione dell'Unione ha messo a punto un sistema organizzato per la rilevazione degli obiettivi e degli indicatori e li rappresenta attraverso un sistema di business intelligence. Questo sistema sta per essere applicato gradualmente anche nei Comuni, i quali stanno apprezzando il valore aggiunto di avere a disposizione rappresentazioni grafiche aggiornate e di facile lettura.

Inoltre, il sistema di business intelligence ci consente di calcolare automaticamente la performance individuale, che confluisce nel sistema di premialità dei dipendenti stabilito dalla normativa.

Focus sugli indicatori: il percorso svolto da Regione, quali le finalità individuate, quali i risultati

La Regione Emilia-Romagna con la LR. 13/2015 identifica **le Unioni come enti per l'integrazione delle politiche e dell'azione amministrative dei Comuni**. Ad esse viene attribuito il ruolo di ente di governo dell'ambito territoriale ottimale e il perno dell'organizzazione dei servizi di prossimità al cittadino a presidio del territorio. Dal 2017, per una maggiore trasparenza sulle attività delle Unioni la Regione Emilia-Romagna ha avviato la sperimentazione della **Carta d'Identità delle Unioni, uno strumento di rendicontazione sociale** che prevede la presentazione sul sito delle Unioni di dati su costi e risorse impiegate nello svolgimento delle funzioni gestite in forma associata. Tali informazioni erano riportate in un format omogeneo predisposto a livello regionale per tutte le Unioni del territorio.

Nel 2020, su sollecitazione delle Unioni più avanzate è stata avviata una progettazione per ampliare **l'ambito di monitoraggio della Carta d'Identità delle Unioni integrando indicatori** che valorizzano la **qualità dei servizi offerti, l'innovazione e la semplificazione, la riduzione delle disomogeneità territoriali e la sostenibilità economica**.

Tale evoluzione è finalizzata a favorire la comunicazione con gli amministratori locali grazie alla selezione di indicatori oggettivi, con la possibilità di far emergere degli elementi di attrattività

del territorio e, per Regione Emilia-Romagna, ad avere un quadro più completo del contributo delle Unioni alla gestione dei servizi e per lo sviluppo del territorio.

Gli indicatori selezionati, che riguardano le 13 funzioni finanziate dal Programma di Riordino Territoriale, **descrivono le caratteristiche della funzione** e privilegiano aspetti di interesse non esclusivamente tecnico per favorire la comunicazione ad una platea allargata.

La loro selezione è avvenuta mediante **un percorso partecipato che ha coinvolto 15 Unioni, 17 Servizi regionali per un totale di 105 partecipanti, oltre ai rappresentanti di ANCI e UNCEM**.

Nonostante l'emergenza COVID, nel 2020, sono stati svolti oltre **30 incontri online di cui una parte con le Unioni per la validazione degli indicatori da inserire nella Carta d'Identità** e, in preparazione a questi, **con i Servizi regionali** esperti di materia per le funzioni in esame. In media sono stati condivisi circa 10 indicatori per funzione per un totale **152 indicatori**.

Gli indicatori inseriti nella Carta d'Identità vengono attinti **da una pluralità di fonti (BDAP, ISTAT, rilevazioni regionali, Istruttorie PRT) con l'intenzione di ridurre al minimo quelli da rilevare direttamente dalle Unioni**.

La gestione della "Carta d'Identità delle Unioni" è coordinata dalla Regione che, nel 2021, ha gestito la progettazione degli strumenti necessari alla

rilevazione dei dati dalle Unioni e raccolto quelli previsti dalle altre fonti selezionate. **La rilevazione è terminata a metà novembre 2021 con la partecipazione di 36 Unioni sulle 37¹ coinvolte che hanno contribuito fornendo interamente i dati richiesti. Ne emerge una rappresentazione degli output generati dalle funzioni finanziate dal PRT correlata da ammontari di spesa e di risorse di personale utilizzate. Sono inoltre in-**

dicate le altre funzioni conferite alle Unioni che non rientrano nei requisiti di finanziabilità da parte del PRT ma che contribuiscono a completare la fotografia delle attività svolte per i Comuni del territorio.

La condivisione con le Unioni degli indicatori è prevista nei primi mesi del 2022 mediante una piattaforma dedicata e condivisa con le Unioni del territorio.

4.3 Banche dati, Business intelligence e reportistica: organizzare e aggregare i dati per prendere decisioni

Focus - Le banche dati a supporto del controllo di gestione finanziario il Caso "Power Bilanci" della Regione Emilia-Romagna

La regione Emilia-Romagna svolge da sempre un ruolo di regia e collaborazione con gli enti locali del territorio. In particolare, per ampliare la capacità di rappresentazione e utilizzabilità dei dati e delle informazioni contenute nei bilanci degli enti locali e anche delle Unioni di Comuni ha sviluppato una nuova piattaforma informatica per l'analisi dei bilanci, chiamata Power Bilanci. <https://autonomie.regione.emilia-romagna.it/bilanci-enti-locali/power-bilanci>. L'applicativo consente in particolare per le Unioni di effettuare comparazioni sui bilanci dei comuni aderenti e con l'Unione stessa. Inoltre è possibile confrontare le voci di entrata e spesa o gli indicatori finanziari previsti dalla normativa di diverse Unioni. Una specifica funzione aggrega gli enti per Unione aderente consentendo analisi delle politiche di bilancio all'interno di quella aggregazione territoriale.

Questo è stato possibile grazie all'uso della Business Intelligence (Power BI di Microsoft), che consente con grande facilità di rappresentare mediante grafici e schemi i principali valori contabili degli enti, confrontarli fra di loro, definire indicatori e alert predefiniti. Questo strumento risponde quindi ad esigenze di trasparenza e accountability essendo di facile uso per tutti gli operatori interessati, anche non specializzati. Consente inoltre di analizzare le variabili di bilancio, econo-

miche, finanziarie, patrimoniali e di correlarle ai singoli territori. L'utilizzo dei dati contabili ai fini del controllo di gestione è facilitato dalla possibilità di confrontare la spesa per missione, programma e macroaggregato. Inoltre, è possibile verificare "l'effettività" di un conferimento verificando se i capitoli di spesa e il personale sono passati nel bilancio dell'Unione.

L'auspicio è che questo strumento possa essere di ausilio agli enti e a tutti gli operatori e cittadini per il confronto e l'analisi puntuale delle politiche finanziarie attuate sul territorio anche da parte delle gestioni associate. Power Bilanci si alimenta dalla BDAP, (Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche), gestita dal Ministero delle Finanze, che raccoglie i bilanci degli enti locali nella loro interezza. A seguito di un accordo tra la Conferenza Stato Regioni e il MEF la regione carica mensilmente i dati di bilancio di tutti gli enti. La Piattaforma fornisce anche per le Unioni molti dati di natura contabile, (Stato Patrimoniale Attivo e Passivo, Conto Economico, bilancio consolidato, fondo pluriennale vincolato, fondo crediti di dubbia esigibilità, etc.), sia nuove analisi grazie alla disponibilità di tutti i dati disponibili nella BDAP. Rimarrà comunque sempre attiva anche la banca dati "Finanza del territorio" <https://sasweb.regione.emilia-romagna.it/SASFinanzaTerritorio/pagine/comuni/Bilanci.jsp>, che consente una ra-

1 Alla rilevazione partecipavano le Unioni che avevano presentato la domanda di contributi per il PRT2021

per la rapida aggregazione di contabili per territori e una facile esportazione massiva degli stessi anche

per le Unioni di comuni.

Focus Business intelligence e reportistica: il percorso svolto dall'Unione Bassa Romagna

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione dei Comuni della Bassa Romagna	101.469	RA	9	L'Unione si è costituita il 27/12/07, a seguito della trasformazione dell'ex Associazione intercomunale (con l'esclusione del Comune di Russi).

L'Unione dei comuni della Bassa Romagna ad oggi gestisce la quasi totalità delle funzioni fondamentali declinate dalla recente normativa.

Nel 2013 viene creato un gruppo di lavoro per implementare un servizio di controllo di gestione sempre più incisivo ed evoluto. L'ente adotta una piattaforma SAP di Business Intelligence. Lo strumento è dotato di un **DataWareHouse** e cioè di un archivio informatico per la centralizzazione e la storizzazione dei dati. I primi archivi che danno origine al DWH sono: contabilità, performance, indicatori e costi di personale.

La piattaforma, composta da 4 moduli, consente di creare diverse tipologie di interfacce per gli amministratori e per gli utenti, visibili da pc, tablet e smartphone che restituiscono le principali informazioni in modo accattivante e immediato sia in formato report che in videate interattive, i "cruscotti", con indicatori e grafici dinamici.

Fattori abilitanti e tappe principali:

- le **persone**: è stato creato un gruppo di lavoro con professionalità e formazione differenti (giuridica - economico contabile - informatica - risorse umane)
- le **banche dati**: sono state individuate le banche dati da interconnettere per prime e quelle da implementare successivamente (Non c'è trasformazione in meglio senza la disponibilità di dati da poter elaborare in informazioni utili a comprendere dove e come agire).
- le **tecnologie** (data base, attrezzature, software evoluto e soprattutto una piattaforma di BI)

Prima della BI erano disponibili diverse banche dati alimentate da più servizi ma non interconnesse tra loro.

Per impostare il servizio, oltre alla piattaforma di Business Intelligence sono stati creati internamente sistemi di acquisizione dati per implementare il DataWareHouse al fine di rispondere a richieste degli amministratori sempre più dettagliate. Esempio: quante ore la polizia municipale è presente su un singolo territorio comunale? Come sono divise le attività della polizia municipale e le contravvenzioni tra i comuni dell'Unione?

Partendo da un'analisi dei dati a disposizione si è cercato di indicizzare ed interconnettere le banche dati relative alle richieste più frequenti degli stakeholder (amministratori, consiglieri, membri delle giunte, dirigenti, assessori, funzionari) concernenti, per esempio, i costi dei servizi, i costi di personale, gli indicatori di attività, gli outcome richiesti da particolari adempimenti.

Dopo i primi anni in cui il gruppo ha lavorato per gettare le basi per un servizio di controllo di gestione centrale e all'avanguardia, attualmente il servizio è assicurato da un funzionario (posizione organizzativa) impiegato all'80% del suo tempo, che lavora in staff al Direttore, ed un amministrativo al 40% del suo tempo.

Il servizio si rapporta in modo continuativo, grazie al Direttore stesso, con la dirigenza e gli amministratori per definire in modo preciso obiettivi di performance e indicatori sempre più attinenti ai programmi di governo per una costante verifica dei risultati.

Il sistema, attraverso i suoi cruscotti rappresenta i costi dei servizi, i costi unitari di determinati indicatori (es. un "posto al nido") al fine di garantire una maggior trasparenza e attrattività del territorio. Fornisce inoltre informazioni importanti per l'organizzazione del personale: analisi e proiezioni sui pensionamenti e sull'età dei dipendenti, sui

concorsi gestiti, sulla formazione del personale per prevedere piani di fabbisogno e modalità di reclutamento del personale sempre più mirati all'efficienza.

Un ulteriore obiettivo è quello di avere uno strumento di benchmarking per valutare le prestazioni dell'Ente con altre Unioni ma anche per confrontare comuni della stessa Unione.

Nelle analisi tra comuni dell'Unione sono emersi, nel corso degli anni, costi non uniformi nel settore dei lavori pubblici, funzione non ancora in Unione. Questo ha portato gli enti, che risultavano avere costi unitari maggiori di altri, a rivalutare i costi/benefici di alcuni servizi (Es: il confronto tra costi a punti luce della pubblica illuminazione, tra costi a mq della pulizia dei fossi etc.).

L'accesso degli stakeholder ad una rappresentazione sintetica ed immediata dei dati più significativi dei diversi Comuni, consente di prendere

decisioni in modo più rapido, consapevole e ragionato; parallelamente lo strumento permette di gestire i budget a disposizione in maniera più oculata, prevedendo con maggiore precisione gli effetti di eventuali tagli.

L'utilizzo di un sistema di Business Intelligence rende facilmente visualizzabile il vasto patrimonio di informazioni contenuto nei data base dei Comuni dell'Unione e agevola il processo analitico e decisionale degli amministratori. Gli stakeholder di un Ente non solo hanno la necessità di accedere facilmente a tutti i dati archiviati nei diversi sistemi informativi della PA, ma devono anche poterli interpretare rapidamente grazie a strumenti ad hoc come indicatori, grafici, report. I cruscotti interattivi online sono lo strumento più intuitivo e di maggior impatto per la comprensione dei dati e la possibilità di avere proiezioni e analisi.

5. Controllo di gestione e PNRR: frontiere e opportunità per il futuro dei territori

Focus PNRR (fondi comunitari): costruire, attraverso il controllo di gestione, un supporto della valutazione dell'impatto socio-economico degli interventi – Unione Valle Savio

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione dei Comuni Valle del Savio	116.434	FC	6	L'Unione dei Comuni Valle del Savio si è costituita il 24/01/2014, a seguito della estinzione della Comunità montana Appennino Cesenate

Consapevoli di essere alle porte di una grande stagione di riforme che modificheranno il volto dell'intera nazione e coscienti di non potersi far trovare impreparati alle sfide che questo tempo pone, i comuni dell'Unione Valle Savio hanno condiviso la necessità di avviare una concertazione su scala di Unione e conseguentemente di creare un'organizzazione strutturata a cui fare riferimento per poter intercettare le risorse europee e soprattutto per riuscire a spenderle. Si è cercato di promuovere un approccio programmatico di alto livello, in grado di permeare e orientare le scelte dei comuni dell'Unione e le conseguenti progettualità; una visione fondata sulla capacità di agire a livello intersettoriale, valorizzando il territorio dell'Unione come ambiente "plurale" e interconnesso, aperto verso un processo di rinnovamento e di crescita e, al tempo stesso, fortemente radicato e legato alle proprie specificità locali.

Da un punto di vista metodologico, l'Ufficio Controllo di Gestione associato (Servizio Programmazione e Controllo) è partito dall'analisi della programmazione di ciascun ente, esplicitata nei rispettivi DUP, mettendola a confronto con il PNRR, con l'intento di declinare nuovi progetti per rispondere alle esigenze del territorio e dei cittadini dell'Unione Valle Savio al fine di cogliere le straordinarie opportunità costituite dal Next Generation Eu e dalle altre fonti di finanziamento. Si è giunti così all'integrazione dell'"albero della programmazione" di ciascun Comune e dell'Unione con l'introduzione di nuove progettualità ancora

più sfidanti.

A partire dal mese di giugno 2021 è stato avviato il percorso finalizzato all'individuazione di strategie e progettualità condivise a livello territoriale dall'Unione Valle Savio e dagli enti che la compongono, per essere pronti a cogliere nel miglior modo possibile le opportunità di finanziamento derivanti dal PNRR o da altre fonti comunitarie, ministeriali e regionali. Ne sono scaturite una serie di schede progetto, elaborate prendendo a riferimento le missioni, le componenti e gli investimenti del PNRR; sono stati inoltre individuati i principali stakeholders e partners coinvolti ed evidenziati i collegamenti con i 17 obiettivi per lo sviluppo sostenibile (Sustainable Development Goal – SDGs) dell'Agenda 2030 dell'ONU. Tali progettualità sono correlate ad obiettivi inseriti anche nei documenti di programmazione dei singoli enti e la loro realizzazione sarà collegata all'ottenimento di finanziamenti ad hoc.

Un processo così articolato ha dovuto necessariamente basarsi su un modello di governance chiaro e definito, che coinvolgesse sia il livello politico, sia quello tecnico, per questo si sono previsti:

- Cabina di regia politica affidata alla Giunta dell'Unione dei comuni Valle del Savio, per affrontare temi di interesse dell'Unione e dei singoli comuni che la compongono
- Gruppo di coordinamento tecnico coordinato dal Direttore/Segretario Generale dell'Unione Valle Savio, composto dai Dirigenti dell'Unione, dai Dirigenti del Comune di Cesena e dai Se-

gretari Generali degli altri comuni facenti parte dell'Unione, coadiuvato dal Servizio Programmazione e Controllo

- Unità tecnica/operativa inter-ente, coordinata dal Direttore/Segretario Generale dell'Unione e composta dal Servizio Programmazione e Controllo e dal Servizio Progetti integrati comunali, nazionali ed europei, in maniera modulare, dai referenti dei settori del Comune di Cesena e dell'Unione dei comuni della Valle Savio appositamente individuati, nonché da referenti degli altri comuni dell'Unione, al fine di supportare il Servizio progetti integrati comunali, nazionali ed europei e con essi gestire e capitalizzare le opportunità di finanziamento europee, nazionali e regionali.

Il risultato che ne è scaturito è il "Next Generation dell'Unione Valle Savio", un documento strategico condiviso che contiene la visione del futuro del nostro territorio e che è frutto di un importante lavoro di squadra.

Tale documento, che racchiude il contributo di tutti gli enti per giungere ad una programmazione unica, condivisa a livello di territorio e finalizzata a cogliere al meglio le opportunità di finanziamento dell'attuale momento storico, è stato fatto proprio da parte di ciascun ente mediante l'inserimento del "Next Generation di territorio" tra gli allegati del DUP, approvato sia dal Consiglio Unione, sia dai Consigli comunali dei sei comuni che compongono l'Unione stessa.

Focus PNRR: costruire, attraverso il controllo di gestione, un supporto della valutazione dell'impatto socio-economico degli interventi – Il caso dell'Unione delle Terre d'Argine

Denominazione	Popolazione 2021	Provincia	Numero di Comuni	Avvio dell'Unione
Unione delle Terre d'Argine	106.919	MO	4	L'Unione si è costituita nel maggio 2006 a seguito della soppressione dell'ex Associazione intercomunale che comprendeva gli stessi Comuni.

Le Unioni dei Comuni sono enti di secondo livello frutto del processo aggregativo delle amministrazioni comunali. Il testo unico degli enti locali all'art 32 individua la mission di tali enti nel processo di accorpamento di funzioni e servizi al fine di costituire economie di scala. Allo stesso tempo, l'art.33 affida alla legge regionale il compito di incentivare e motivare i processi di tipo aggregativo. La mission originaria delle Unioni vedeva come possibile (ancora meglio probabile) il successivo passaggio alle fusioni fra i comuni. Nel corso degli anni dieci del nuovo millennio si è potuto riscontrare come la creazione di nuovi comuni frutto di un processo di fusione fosse assai complesso. La storia millenaria dei comuni italiani rappresenta una radice ed un punto fermo dell'erogazione di servizi e funzioni ai cittadini.

Il mancato passaggio alle fusioni poteva (in parte è avvenuto ed è ancora in essere) essere il detonatore per un successivo scioglimento delle Unioni e/o ad un loro sostanziale depotenziamento. Alla

crisi dell'ente Unione si è parallelamente sviluppata, in direzione opposta, una nuova stagione di rafforzamento di questi enti. In sostanza, molti amministratori si sono resi conto che per potenziare e consolidare il processo aggregativo era necessario conferire all'Unione un ruolo ulteriore legato alla programmazione e non unicamente alla gestione. Sono così cominciati processi che hanno portato in Unione servizi strategici come la programmazione territoriale e finanziaria. In quest'ottica, l'Unione dei Comuni non diviene più unicamente un ente erogatore di servizi, ma programmatore di politiche e risorse. Il recente Piano regionale territoriale dell'Emilia-Romagna (in continuità anche con il piano strategico regionale) pongono al centro le Unioni programmatrici ancor più che le Unioni erogatrici di servizi. Le prime, tramite un sofisticato sistema di assegnazione di punteggi, ricadono quasi automaticamente nelle Unioni avanzate, le seconde in altre tipologie. Lungo questo filo rosso è possibile cogliere

quanto il Piano nazionale di ripresa e resilienza possa essere recepito e sviluppato nelle Unioni avanzate, cioè quelle in grado di programmare risorse. La competenza di predisporre piani e di disegnare politiche territoriali (si pensi ai nuovi piani urbanistici regionali generali, la concertazione delle politiche finanziarie e la conseguente creazione di documenti unici di programmazione) tende ad essere la funzione cardine da sviluppare nelle Unioni al fine di potenziare la capacità di gestire il PNRR e svilupparlo all'interno dei confini territoriali di tutti i comuni facenti parte dell'Unione.

La caratteristica essenziale del Piano di ripresa e di resilienza è la capacità di misurare gli impatti delle proprie azioni.

La misurazione è l'elemento cardine di qualsiasi sistema di controllo. Il controllo di gestione sviluppatosi negli enti locali tra gli anni novanta e duemila ha vissuto sicuramente fasi di difficile attuazione. A contrario, in particolare dopo la riforma attuata dal Governo del 2011, hanno ripreso vigore il controllo formale degli atti e soprattutto il controllo degli equilibri di bilancio. Il controllo degli equilibri di bilancio è stato nettamente ampliato sia da un punto di vista temporale che da quello del perimetro di azione. Nel primo caso va inteso in un orizzonte temporale che abbraccia non soltanto il presente (risultato di amministrazione) ma anche il passato (residui e passività potenziali) ed il futuro (obbligazioni assunte con effetti nel lungo periodo). Dal punto di vista spaziale diviene oggetto di controllo non soltanto il perimetro del Comune ma anche la galassia di tutti i soggetti ad esso collegato: fondazioni, società partecipate e fintanto le stesse Unioni.

Da questo punto di vista la ripresa di forza del controllo di gestione (come anche quello strategico) assume linfa nuova se associato nelle politiche di finanziamento di tipo comunitario.

Solo il controllo di gestione tramite i propri indicatori extra-contabili riesce a fornire informazioni sull'impatto delle politiche messe in campo dagli enti con le risorse del PNRR. Solo un controllo di gestione collegato alla contabilità dei singoli enti riesce a misurare i reali impatti partendo dalle situazioni dei singoli enti.

Nel caso dell'Unione delle Terre d'Argine l'attuale assetto di indicatori (in buona parte condivisi con

la stessa Regione Emilia-Romagna) permette un primo approccio strutturato al Piano di ripresa e resilienza. Ci si riferisce in particolare al lavoro svolto negli ultimi mesi per identificare misurazioni approfondite nel settore dell'educazione 0-6 anni. L'Unione delle Terre d'Argine ha sviluppato un sistema articolato di indicatori che permettono di analizzare e identificare la domanda potenziale, la domanda effettiva e la domanda soddisfatta dei nidi d'infanzia. Tramite queste analisi (che si sviluppano sull'intero territorio unionale, ben oltre i confini del singolo comune) è possibile orientare la domanda organizzando un'offerta capace di rispondere nel miglior modo possibile alle risorse assegnate. Questo modello dovrà essere la base per poter cogliere al massimo le risorse che la missione 4 componente 1 (potenziamento del sistema dell'istruzione: dagli asili nido all'università) pone a disposizione. In particolare, si è già lavorato, di concerto con la Regione, per contribuire ad inserire appositi indicatori che sappiano misurare il reale impatto tramite servizi di qualità. Tra gli altri *"numero di personale ausiliario assunto direttamente o indirettamente e dedicato al nido di infanzia"*, *"percentuale di educatori che hanno frequentato corsi di formazione per più di 20 ore all'anno"*, *"qualità della struttura"*.

Passata la gestione più aggressiva della pandemia, l'Unione delle Terre d'Argine ha ripreso con vigore le politiche di analisi organizzativa e rivisitazione delle proprie funzioni. In particolare, nella seconda metà del 2021 si è proceduto a rivedere la macrostruttura dell'Unione individuando due settori "in sviluppo". Sviluppo economico e territoriale. In entrambi i casi l'approccio congiunto dell'Unione è rivolto a determinare la possibilità di sviluppare politiche forti e spinte in chiave di sviluppo economico e di sinergie del territorio soprattutto in chiave digitale (smart city o meglio ancora smart land) e green (reti viarie sostenibili). La fase di riorganizzazione ha anche visto interventi meramente organizzativi di significativo impatto quali una ridefinizione generale di tutte le posizioni organizzative in termini di contenuto sviluppando in particolare la delega di attività e lo sviluppo congiunto di software gestionali in un'ottica di suite e di integrazione.

L'Unione, quale ente capace anche di esprimere politiche programmatiche, dovrebbe investire in

“capitale umano” che permetta di sviluppare approcci trasversali tra i differenti servizi. L'utilizzo dei fondi del PNRR verte sia su beni materiali (per esempio nuovi nidi d'infanzia) sia su beni immateriali (gestione dei nuovi nidi). Solo un approccio per processi caratterizzato da tecniche di project management permette di cogliere le complessità

orizzontali dei processi. Il vero rischio è di non gestire i differenti passaggi perdendo le opportunità che le risorse europee mettono a disposizione. Un controllo di gestione strutturato rappresenta la fonte dei dati essenziale per alimentare i processi sopra descritti. Concertazione sulle opere pubbliche e creazione delle interconnessioni.

