

CONTROLLO DI GESTIONE DELL'ARPA MOLISE

Premessa

Scopo di questo progetto é Il Controllo di Gestione illustrare come rendere fruibile il CONTROLLO DI GESTIONE per l'Agencia Regionale per la Protezione Ambientale del Molise. Il controllo di gestione può avvalersi attualmente degli strumenti della Contabilità Generale e della Contabilità Analitica e dei Centri di Responsabilità, ma affinché lo stesso rappresenti una guida bisognerà attuare il processo di Budgeting, l'Analisi degli Scostamenti e il Sistema di Reporting.

permetterà in questo modo all'ARPA Molise la ricerca di livelli più elevati di efficienza, cioè di una migliore utilizzazione delle risorse, e al contempo il decentramento organizzativo e la responsabilizzazione interna (necessari non solo per l'*efficienza* ma anche per la *qualità* dei servizi).

1. CONTROLLO DI GESTIONE NELL'ARPA MOLISE

1.1 ASPETTI GENERALI

L'ARPA Molise in ottemperanza a quanto stabilito dall'art.39, comma 2, del D.Lgs. 77/1995 che definisce il Controllo di Gestione e dal più recente D.Lgs. 286/1999 sul riordino del sistema dei controlli interni, ha previsto e definito nell'art. 17 del proprio Regolamento l'esistenza dello staff per il Controllo di Gestione e le sue funzioni di supporto tecnico-operativo all'attività del Direttore Generale.

Attraverso il Controllo di Gestione, l'ARPA Molise definisce gli obiettivi ed i relativi programmi di attività e controlla, rispetto ad essi, i risultati e le relative determinanti, valutandone gli scostamenti con l'adozione delle necessarie azioni correttive.

L'organo di staff, secondo quanto previsto dal Regolamento, deve curare in particolare:

- a) LA PREDISPOSIZIONE DEGLI STRUMENTI OPERATIVI E DELLE PROCEDURE UTILI ALL'ATTUAZIONE DI UN EFFICACE CONTROLLO DI GESTIONE.
- b) LA VERIFICA DELL'EFFICACIA, DELL'EFFICIENZA E DELL'ECONOMICITÀ DELLE ATTIVITÀ DELL'AGENZIA, AL FINE DI OTTIMIZZARE IL RAPPORTO COSTI-BENEFICI.
- c) LA VALUTAZIONE DELL'ADEGUATEZZA DELLE SCELTE COMPIUTE IN SEDE DI ATTUAZIONE DEI PIANI, DEI PROGRAMMI E DEGLI ALTRI STRUMENTI DI DETERMINAZIONE DEGLI INDIRIZZI AZIENDALI, IN TERMINI DI CONGRUENZA TRA RISULTATI CONSEGUITI ED OBIETTIVI INDICATI.
- d) IL SISTEMATICO MONITORAGGIO DEI RISULTATI DELLA GESTIONE IN RELAZIONE AGLI OBIETTIVI DELL'AGENZIA PROGRAMMATI IN SEDE DI BUDGET, MISURANDO, VALUTANDO E MOTIVANDO GLI SCOSTAMENTI.
- e) LA PROMOZIONE E LA DIFFUSIONE DELL'ATTENZIONE AI DATI DI COSTO, NONCHÉ L'ASSUNZIONE DELLA CONSAPEVOLEZZA DEGLI ASPETTI E RISVOLTI ECONOMICI DI DECISIONI, INTERVENTI, ATTIVITÀ, ALLO SCOPO DI SUPPORTARE LA CRESCITA DELLE COMPETENZE IN ORDINE ALL'ASSUNZIONE DEL DATO ECONOMICO QUALE FATTORE VARIABILE FONDAMENTALE DI ORIENTAMENTO.

I meccanismi di controllo, così regolamentati, rivestono un ruolo importante ed essenziale per l'efficace funzionamento del sistema organizzativo dell'Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale del Molise, per la loro funzione di presidio del processo di formazione della performance dell'Ente nelle sue diverse dimensioni (ECONOMICA, OPERATIVA E DI QUALITÀ DEI SERVIZI) e nelle relative determinanti.

Il sistema di Controllo, infatti, se efficace (*in grado di ottenere risultati – output – quantitativi e qualitativi che soddisfano gli obiettivi prestabiliti*) ed efficiente (*evita gli sprechi e riduce i costi unitari ottimizzando il rapporto input/output*) consentirà all'ARPA Molise di:

- a) SPENDERE MENO E MEGLIO LE PROPRIE RISORSE.
- b) VALUTARE I RISULTATI, PRIMA CHE QUESTI SI CONSOLIDINO E DIVENTINO IMMODIFICABILI.
- c) ADEMPIERE ALLE NORMATIVE RELATIVE AI CONTROLLI INTERNI.
- d) AVERE STRUMENTI DI MISURAZIONE A SUPPORTO DEI PIANI DI INCENTIVAZIONE.

La gestione si traduce, per l'Ente, in una serie continua di decisioni per le quali si deve disporre di un flusso adeguato e tempestivo di informazioni necessario per l'analisi *ex ante* di un certo corso di azioni, per guidare le operazioni verso gli obiettivi prestabiliti e per valutare *ex post* se i risultati attesi siano stati conseguiti.

Per governare i processi di erogazione orientati verso gli obiettivi assunti, lo staff del Controllo di Gestione dell'ARPA Molise deve utilizzare:

- LA CONTABILITÀ GENERALE.
- LA CONTABILITÀ ANALITICA.
- IL BUDGET.
- IL SISTEMA DEGLI SCOSTAMENTI.
- IL SISTEMA DI REPORTING.

1.2 STRUMENTI DI MISURAZIONE ESISTENTI

L'ARPA Molise, secondo le disposizioni normative vigenti, dispone di un sistema di scritture, **CONTABILITÀ GENERALE** che accoglie i valori originati dagli scambi tra l'Ente e i terzi ed espone i valori per natura, in relazione al tipo di operazione economica realizzata.

Integrata dalle valutazioni di fine esercizio, la Contabilità Generale consente all'Agenzia la redazione del bilancio di esercizio, a sua volta punto di partenza per la serie di elaborazioni delle analisi di bilancio condotte attraverso le metodologie complementari dell'analisi per indici e dell'analisi per flussi finanziari.

La Contabilità Generale, con il bilancio e le relative analisi, permette di rilevare i risultati consuntivi dell'Arpa nella sua globalità, senza la possibilità di individuare, però, i risultati riguardanti singole parti dell'Ente o specifiche coordinazioni di servizi erogati.

Quindi pur fornendo un flusso di informazioni indispensabili, si tratta di un contributo di per sé non sufficiente al Controllo di Gestione, che deve prendere decisioni sulla base delle conoscenze e di ipotesi riferite al futuro, non ignorando comunque le situazioni attuate.

Per esaurire le necessità informative, l'ARPA Molise utilizza la **CONTABILITÀ ANALITICA**, chiamata anche CONTABILITÀ DEI COSTI O CONTABILITÀ INDUSTRIALE, che permette di raggiungere TRE obiettivi:

- 1) IL CONTROLLO DELL'EFFICIENZA DELLA GESTIONE TRAMITE IL CALCOLO DEI COSTI DEI SERVIZI OFFERTI E IL COSTO DEI CENTRI DI RESPONSABILITÀ.
- 2) L'ORIENTAMENTO DELLE DECISIONI SECONDO CRITERI DI CONVENIENZA ECONOMICA.
- 3) LA VALUTAZIONE DEL BILANCIO.

In sostanza la Contabilità Analitica riceve dalla Contabilità Generale i COSTI e i RICAVI che vengono imputati, dopo gli opportuni storni e conguagli, a prestabilite destinazioni: centri di responsabilità (**centri di costo** che possono essere **finali** cioè realizzano l'output erogato dall'Ente, e **intermedi** – *ausiliari o di struttura* – che erogano servizi ad altre unità).

La Contabilità Analitica è così in grado di fornire le informazioni sulla valorizzazione delle rimanenze, necessarie alla redazione del bilancio di esercizio, di dare un adeguato sostegno informativo all'attività di programmazione – CONSENTENDO LA VALUTAZIONE ECONOMICA DELLE ALTERNATIVE DI GESTIONE SUL BREVE TERMINE (*costi per le decisioni*) – e di contribuire all'attività di controllo mediante il confronto tra costi preventivati e costi consuntivati.

1.3 STRUMENTI DI MISURAZIONE DA IMPLEMENTARE

I preziosi dati forniti dalla Contabilità Generale e dalla Contabilità Analitica, potranno essere utilizzati dall'ARPA Molise per la predisposizione del budget e successivamente per l'analisi degli scostamenti e dal sistema di Reporting. Strumenti necessari questi, affinché lo staff del Controllo di Gestione dell'Agenzia possa svolgere il suo ruolo e fornire così un'attività di supporto nelle decisioni dell'alta dirigenza.

Il **BUDGET** è un PROGRAMMA DI GESTIONE, riferito al futuro esercizio, che toccherebbe – una volta predisposto – gli aspetti ECONOMICI, PATRIMONIALI e FINANZIARI dell'intera gestione dell'Agenzia Regionale per la Protezione Ambientale.

Il budget non solo coprirà in modo esaustivo tutti gli aspetti sotto i quali è osservabile la gestione, ma si svilupperà in profondità lungo livelli gerarchici interessando sia l'alta direzione, sia i responsabili di funzione sia tutti i depositari di un qualche potere di scelta discrezionale.

Il budget dovrà:

- ▣ ESPLICITARE GLI OBIETTIVI.
- ▣ ESSERE ARTICOLATO PER CENTRI DI RESPONSABILITÀ (ESPLICITANDONE I SUB-OBIETTIVI).
- ▣ QUANTIFICARE LE RISORSE OCCORRENTI.
- ▣ ESSERE TRADOTTO, OVE POSSIBILE, IN TERMINI MONETARI O COMUNQUE IN TERMINI QUANTITATIVI: INNESTARSI SULL'ASSETTO ORGANIZZATIVO DELL'ENTE, STIMOLANDO L'IMPEGNO VERSO GLI OBIETTIVI.

Il budget dell'ARPA Molise é il risultato di un processo di formulazione ricorsivo e complesso, che si conclude con un BILANCIO DI PREVISIONE PREVENTIVO composto da un BUDGET ECONOMICO — che si articolerà in budget commerciale, della produzione e delle strutture centrali —, da un BUDGET PATRIMONIALE, cioè uno stato patrimoniale preventivo, riferito alla fine del prossimo esercizio, e da un BUDGET FINANZIARIO, che comprenderà sia IL BUDGET DI TESORERIA, relativo ai flussi di cassa, sia il BUDGET DELLE RISORSE FINANZIARIE GLOBALI.

Questo documento é essenziale per la verifica della fattibilità finanziaria dei programmi operativi dell'ARPA Molise.

E' opportuno sottolineare che il budget (pur formalizzato in bilanci preventivi) è cosa ben diversa dal Bilancio di Previsione.

Infatti mentre il budget descrive le modalità di utilizzo delle risorse, da parte delle diverse unità organizzative, per il raggiungimento degli obiettivi posti, il bilancio di previsione stabilisce le risorse disponibili.

Il **SISTEMA DEGLI SCOSTAMENTI** raccoglierà poi le differenze che si sono manifestate tra gli obiettivi di budget e le prestazioni effettivamente realizzate, scomporrà le variazioni globali nelle tre classi di scostamenti elementari (VOLUME, EFFICIENZA E PREZZO), ne individuerà le cause (che possono essere dovute a fattori casuali o a problemi incontrati in fase di realizzazione, di previsione, di misurazione, di scelta), definirà i provvedimenti da prendere affinché siano rimosse eventuali manchevolezze gestionali.

Le informazioni sviluppate dal sistema degli scostamenti saranno trasmesse al sistema di **REPORTING**, che costituirà logicamente l'ultima fase del Controllo, quella nella quale le informazioni rilevanti verranno poste a disposizione di quanti — ai diversi livelli di responsabilità — esercitano funzioni che comportano l'esercizio di poteri discrezionali, anche ridotti.

Il Reporting non sarà utilizzato dall'ARPA Molise come un sistema di informazioni per giustificare il passato, ma per governare il futuro; infatti è uno strumento fondamentale per identificare i problemi al loro sorgere e permetterà all'Ente di soddisfare le seguenti necessità:

 VERIFICARE SE LA GESTIONE SI STIA SVOLGENDO NEL RISPETTO DEGLI OBIETTIVI.

 DISPORRE DI ATTENDIBILI INFORMAZIONI SULLE TENDENZE IN ATTO.

 DISPORRE DI UNA BASE INFORMATIVA COERENTE PER ALIMENTARE IL PROCESSO DECISIONALE.

In relazione al legame con le informazioni rilevanti per la gestione, i **reports** potranno essere distinti in:

PERIODICI

Relativi allo sviluppo corrente delle operazioni.

ANTICIPATORI

Quando si rende necessaria una particolare tempestività nel delineare un corso di eventi inatteso rispetto alle ipotesi di budget.

SPECIALI

In occasione di possibili alternative ai programmi correnti.

Le caratteristiche principali di un

EFFICACE SISTEMA DI REPORTING

sono:

- ✎ **RILEVANZA**, IN QUANTO DEVONO ESSERE ESPOSTE SOLO LE INFORMAZIONI UTILI E NECESSARIE PER VALUTARE I RISULTATI RAGGIUNTI E DECIDERE SUGLI SVILUPPI FUTURI.
- ✎ **SELETTIVITÀ**, PERCHÉ VANNO DISTRIBUITE SOLO LE INFORMAZIONI RILEVANTI PER OGNI SPECIFICA POSIZIONE ORGANIZZATIVA.
- ✎ **AFFIDABILITÀ**.
- ✎ **TEMPESTIVITÀ** NELL'OFFERTA DELL'INFORMAZIONE AGLI INTERESSATI: SPESSO QUESTO SIGNIFICA EFFETTUARE STIME E SIMULAZIONI "A FINIRE" DI DETERMINATE TENDENZE IN ATTO.
- ✎ **COERENZA**, TRA LE DIVERSE COMPONENTI DEI REPORTS.
- ✎ **CONVENIENZA**, NEL SENSO DI ATTITUDINE A PONDERARE IL COSTO DELL'INFORMAZIONE CON LA SUA UTILITÀ.
- ✎ **ARTICOLAZIONE**, CIOÈ RISPETTO DELLA STRUTTURA DEI CENTRI DI RESPONSABILITÀ ECONOMICA CHE STA ALLA BASE DELL'INTERO PROCESSO DI CONTROLLO.
- ✎ **FLESSIBILITÀ**, COME CAPACITÀ DI ADATTAMENTO AGLI EVENTUALI CAMBIAMENTI ORGANIZZATIVI, ALLE MODIFICHE DI PROCEDURE, DI SUPPORTO HARDWARE DEL SISTEMA INFORMATIVO ECC.

FORMA CLASSICA DEL REPORT

V O C E	CONSUNTIVO	BUDGET	SCOSTAMENTO	SEGNO
RICAVI →	300	250	50	POS
COSTO MATERIE →	100	80	20	NEG
COSTO PERSONALE →	90	90	-	-
COSTO SERVIZI →	30	35	5	POS