



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FERRARA

DIPARTIMENTO DI ECONOMIA ISTITUZIONI TERRITORIO

Via Voltapaletto, 11 - 44100 Ferrara

Quaderno n. 29/2008

December 2008

Sistemi di programmazione e controllo
degli Enti Locali emiliano-romagnoli:
processi e strumenti di programmazione

Enrico Deidda Gagliardo

Michele Bigoni

Quaderni deit

Editor: Giovanni Ponti (ponti@economia.unife.it)

Managing Editor: Marisa Sciutti (sciutti@economia.unife.it)

Editorial Board: Giovanni Masino
Simonetta Renga

<http://www.unife.it/dipartimento/economia/pubblicazioni/collana-quaderni-dipartimento/>

**Sistemi di programmazione e controllo degli Enti Locali emiliano-romagnoli:
processi e strumenti di programmazione ⁽¹⁾.**

Enrico Deidda Gagliardo ⁽²⁾, Michele Bigoni ⁽³⁾

Abstract

**Programming and control systems of local government units in Emilia-Romagna:
*programming processes and instruments***

The present work is the first extract of the research entitled “*Programming and control processes and instruments of local government units in Emilia-Romagna*”, coordinated by Professor Enrico Deidda Gagliardo and performed in Ferrara University.

The aim of this project is to understand whether processes and instruments of programming, accounting and internal control, compulsory or optional, are used by local government units in Emilia-Romagna. Consequentially, we plan to evaluate the suitability of these processes and instruments for the local government units' requirements and features. The research will be carried out using a deductive – inductive method.

In chapter 1 the research and its main features will be presented. General subject background and the reasons for the research will be explained, and then the research questions will be stated. After analysis of the expected results, we will set the research's spatio-temporal borders and the approach. Moreover, after choosing and stratifying the representative sample, the methodology and its phases will be depicted. After presenting the research's structure and questionnaire, the general results will be summarised and then analysed in detail in specific papers. Subsequently, the general contents of programming and control in local government units in Emilia-Romagna and specific contents of local programming will be depicted. The present paper's subject will be about the *processes and instruments of programming by local government units in Emilia-Romagna*.

Chapter 2 will examine the processes and instruments defined by law, national accounting standards and business economics doctrine; in particular, analytical programming instruments will be stressed: Piano Esecutivo di Gestione and Piano Dettagliato degli Obiettivi. In addition, section 2 of the questionnaire, focused on local programming, will be illustrated.

Chapter 3 will explain synthetic and analytical results of the empirical research, focusing on pervasiveness of processes and instruments of programming and will be completed by showing some experiences of excellence.

In chapter 4 the research will involve analysis of the processes and instruments of programming, both compulsory (defined by law or national accounting standards) and optional (suggested by business economics doctrine or virtuous praxis), and determine if they are suitable for local government units' requirements and features.

Keywords: Planning and control, local government units

Jel classification: M 21, M 41, R 58

⁽¹⁾ Il presente lavoro è frutto di un'elaborazione congiunta e, pertanto, deve ritenersi patrimonio culturale condiviso. Ciò nonostante, l'introduzione, i paragrafi 1, 2, 4 e le conclusioni devono attribuirsi a Enrico Deidda Gagliardo, mentre il paragrafo 3 deve attribuirsi a Michele Bigoni.

⁽²⁾ Professore Associato confermato in Economia Aziendale presso la Facoltà di Economia, Dipartimento di Economia, Istituzioni, Territorio, dell'Università degli Studi di Ferrara, Via Voltapaletto 11, 44100 Ferrara, email: enrico.deidda.gagliardo@unife.it.

⁽³⁾ Dottorando di Ricerca in Economia Aziendale e degli Intermediari Finanziari presso il Dipartimento di Economia, Istituzioni, Territorio, dell'Università degli Studi di Ferrara.

Introduzione

Il presente lavoro costituisce il primo estratto dei prodotti della ricerca dal titolo “*I processi e gli strumenti di programmazione e controllo degli enti locali emiliano-romagnoli*”, coordinata dal Prof. Enrico Deidda Gagliardo e svolta presso l’Università degli Studi di Ferrara.

Avvalendosi del metodo deduttivo-induttivo, la suddetta ricerca intende verificare, in primo luogo, il livello di utilizzo dei processi e degli strumenti, obbligatori e facoltativi, di programmazione, rilevazione contabile, e di controllo interno presso le Province e i Comuni dell’Emilia Romagna; in secondo luogo, la ricerca in oggetto mira a stimare il livello di adeguatezza dei menzionati processi e strumenti rispetto alle caratteristiche ed alle esigenze delle amministrazioni territoriali indicate.

Nel capitolo 1 verrà presentata, nel suo insieme, la ricerca e i suoi tratti salienti: in particolare si partirà dall’individuazione dell’oggetto generale e delle ragioni della ricerca, per puntualizzare quindi il vero e proprio quesito di ricerca; poi, dopo aver esplicitato i risultati attesi della ricerca, se ne delimiteranno i confini spazio-temporali e si preciserà l’approccio prescelto per la realizzazione della stessa; dopo aver scelto il campione d’indagine ed aver individuato le sue linee complementari di stratificazione si illustrerà la metodologia di ricerca e le relative fasi di svolgimento. Dopo aver presentato la struttura della ricerca e, in particolare, del questionario per le indagini empiriche, si sintetizzeranno i risultati generali effettivamente conseguiti, i quali verranno poi analizzati in dettaglio nell’ambito di specifici quaderni di dipartimento; a questo punto si passerà dalla sintetica trattazione dei contenuti generali dei sistemi di programmazione e controllo degli enti locali emiliano-romagnoli all’analitica esposizione dei contenuti specifici dei soli sub-sistemi di programmazione locale: l’oggetto specifico del presente quaderno di Dipartimento sarà costituito, infatti, dai *processi e dagli strumenti di programmazione degli enti locali emiliano-romagnoli*.

Nel capitolo 2 verranno presentati sinteticamente i processi e gli strumenti di programmazione previsti dalla normativa e/o raccomandati dai Principi contabili nazionali e quelli proposti dalla dottrina economico-aziendale, con particolare riferimento a quelli di programmazione gestionale analitica: Piano Esecutivo di Gestione e Piano Dettagliato degli Obiettivi. Inoltre, si illustrerà la Sezione 2 del questionario di ricerca, relativa appunto alla programmazione territoriale.

Nel capitolo 3 verranno esposti i risultati sintetici ed analitici dell’indagine empirica condotta sul livello di utilizzo dei processi e degli strumenti di programmazione. Il capitolo in oggetto si concluderà con una veloce rassegna dei casi di eccellenza per ogni fascia dimensionale.

Nel capitolo 4 si tireranno le fila della ricerca con riferimento al livello di adeguatezza, per gli enti locali emiliano-romagnoli, dei processi e degli strumenti di programmazione obbligatori (previsti dalla normativa o raccomandati dai principi contabili nazionali) e di quelli facoltativi (proposti dalla dottrina o introdotti da prassi virtuose).

1) Il perimetro e l'obiettivo della ricerca: *"I processi e gli strumenti di programmazione e controllo degli enti locali emiliano-romagnoli"*

1.1) L'oggetto generale e le ragioni della ricerca

La ricerca in oggetto mira a verificare lo stato di attuazione e il grado di adeguatezza dei processi e degli strumenti di programmazione, rilevazione contabile, e di controllo interno presso le Province e i Comuni dell'Emilia Romagna.

Le ragioni che hanno portato alla scelta del suddetto oggetto di ricerca, vengono qui esplicitate in forma di risposta a tre domande incrementalmente:

- *Perché gli enti locali?*
- *Perché i sistemi di programmazione e controllo degli enti locali?*
- *Perché i sistemi di programmazione e controllo degli enti locali emiliano-romagnoli?*

Perché gli enti locali?

L'indagine sugli enti territoriali a base locale nasce da un preciso interesse scientifico intorno ad un fenomeno numericamente e culturalmente rilevante e crescente: nella lunga onda evolutiva che ha caratterizzato, con diverse velocità e risultati, la Pubblica Amministrazione italiana nell'ultimo ventennio, il percorso di cambiamento degli enti locali è stato oggetto privilegiato d'attenzione: a partire dal 1990 si sono succedute numerose pronunce normative, sfociate nella sistematizzazione del Testo Unico degli Enti Locali (T.U.E.L.) - D.Lgs. 18 Agosto 2000, n. 267 e successivi aggiornamenti -; a partire dall'avvento del New Public Management ⁽⁴⁾, la letteratura economico-aziendale sugli enti pubblici si è focalizzata sempre più sugli enti locali, quale terreno fertile di sperimentazione sui vincoli e sulle opportunità della rivoluzione in atto.

Perché i sistemi di programmazione e controllo degli enti locali?

L'atteso fiorire dei principi contabili, ad opera dell'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali*, si è incentrato essenzialmente sui sistemi di rilevazione preventiva programmatica, di rilevazione contabile concomitante e di rilevazione consuntiva e controllo ⁽⁵⁾. Buona parte della dottrina concorda sul ruolo centrale dei sistemi di programmazione e controllo nel miglioramento delle performances economico-sociali dell'amministrazione pubblica, e territoriale in particolare ⁽⁶⁾.

⁽⁴⁾ Il concetto di *New Public Management* (NPM) si fa risalire a HOOD C., *A public administration for all seasons?*, Public Administration, Vol. n. 69, Spring, 1991; HOOD C., *Emerging Issues in Public Administration*, Public Administration, Spring, 1995. Tra gli autori che hanno contribuito allo sviluppo delle teoretiche sul «NPM» si ricordano, REBORA G., MENEGUZZO M., *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990; OSBORNE D., GAEBLER T., *Reinventing Government: how the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*, Reading, Addison-Wesley Publishing, 1992; MUSSARI R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994; KETTL D.F., *The Global Public Management Revolution: a Report on the Transformation of Governance*, Brooking Institution, Washington DC, 2000; GRUENING G., *Origin and Theoretical Basis of New Public Management*, International Public Management Journal, n. 4/2001; MCLAUGHLIN K., OSBORNE D., FERLIE E., *New Public Management. Current Trends and future Prospects*, Routledge, London, 2002.

⁽⁵⁾ L'*Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali*, operante in seno al Ministero dell'Interno, è stato istituito con l'art. 11 del decreto legislativo 23 ottobre 1998, n. 410 ora trasfuso nell'art. 154 del Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli Enti Locali. L'Osservatorio ha emanato dal 2003 ad oggi numerosi principi contabili, tra i quali spiccano i seguenti: Principio contabile n. 1) *"Programmazione e previsionale nel sistema del Bilancio"*; Principio contabile n. 2 *"Gestione nel sistema di bilancio"*; Principio contabile n. 3 *"Il rendiconto degli enti locali"*. Per approfondimenti si consulti il sito: <http://osservatorio.interno.it/>

⁽⁶⁾ Sul tema specifico dei sistemi di programmazione e controllo nelle amministrazioni pubbliche si leggano, tra gli altri: ANSELMI L., MIOLO VITALI P., *La programmazione nelle Pubbliche Amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989; GIOVANELLI L., *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in ANSELMI L. (a cura di), *L'azienda comune. Seconda edizione riveduta e ampliata anche alla luce del D.Lgs. n. 77/95*, Maggioli, Rimini, 1995; ANSELMI L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997; MARASCA S., *Il controllo di gestione negli enti locali: strumenti di analisi e di sintesi*, Giappichelli, Torino, 1998; AZZONE G., DENTE B., *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Etas, Milano, 1999; FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale. Il nuovo bilancio, il PEG, la contabilità economica, il controllo di gestione, il rendiconto, la revisione*, Maggioli, Rimini, 1999; DONATO F., *La programmazione e il controllo della qualità negli enti locali*, Giuffrè, Milano, 2000; GARLATTI A., PEZZANI F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo, impiego*, Etas, Milano, 2000; ZIRUOLO A., *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 2000; ANSELMI L., *L'azienda comune*, Maggioli, Rimini, 2001; MODUGNO G., *Il sistema informativo per il controllo di gestione dell'ente locale. Linee di sviluppo e aspetti contabili*, FrancoAngeli, Milano, 2001; POZZOLI S., *Il controllo direzionale negli enti locali, dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, FrancoAngeli, Milano, 2001; D'ALESSIO L., *Il budget nel sistema di bilancio dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2002; HINNA L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova, 2002; PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, FrancoAngeli, Milano, 2002; MAZZARA L., *Processi e strumenti di misurazione dei risultati negli enti locali. Profili e schemi di analisi*, Giappichelli, Torino, 2003; SARACINO P., *Evoluzione del controllo di gestione nel comune*, Giuffrè, Milano, 2003; TEDESCO M., *Pianificare e controllare le attività nei comuni*, FrancoAngeli, Milano, 2003; CHIAPPINELLI C., CONDEMI L., *Programmazione e controlli nelle*

Perché i sistemi di programmazione e controllo degli enti locali emiliano-romagnoli?

Nel variegato panorama degli enti locali italiani, le amministrazioni emiliano-romagnole sono riconosciute all'avanguardia e utilizzate quale benchmark, nell'ambito sia delle iniziative congressuali, che delle sperimentazioni ministeriali, che delle comunità spontanee di confronto. Le ricerche scientifiche nazionali sul tema rilevano costantemente il ruolo di apripista degli enti emiliano-romagnoli nella lunga corsa al cambiamento.

Si è chiarito che la ricerca in oggetto mira a verificare lo stato di attuazione degli strumenti di programmazione e controllo (d'ora in poi P&C) degli enti locali dell'Emilia Romagna. Gli strumenti indagati sono sia quelli obbligatori, previsti dal Testo Unico degli Enti Locali - D.Lgs. 267/2000 nella sua versione aggiornata -, sia quelli raccomandati dai principi contabili nazionali, sia quelli facoltativi, discendenti dalla dottrina economico-aziendale e plasmati dalla prassi applicativa.

1.2) Il quesito di ricerca

L'obiettivo generale della ricerca è la verifica del livello di utilizzo e del grado di adeguatezza dei processi e degli strumenti (obbligatori e facoltativi) di P&C degli enti locali emiliano-romagnoli.

La research question si delinea nei seguenti termini:

- a) ***I processi e gli strumenti di P&C (obbligatori e facoltativi) degli enti locali, previsti dalla normativa vigente e proposti dalla dottrina economico-aziendale:***
 - 1) ***...sono utilizzati tra gli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?***
 - 2) ***...sono adeguati agli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?***
- b) ***In caso di adeguatezza, come si potrebbero replicare? In caso di inadeguatezza, come si potrebbero modificare?***

1.3) I risultati attesi della ricerca

Con riferimento alla *research question a1*), ovvero al *livello di utilizzo degli strumenti*, in generale ci si attende che tutti gli enti locali emiliano-romagnoli seguano i processi e utilizzino gli strumenti di P&C obbligatori, mentre solo una piccola parte virtuosa adotti processi e strumenti facoltativi. Più in particolare, ci si aspetta che il livello di utilizzo dei suddetti strumenti cresca proporzionalmente all'aumentare della dimensione dell'ente, con un netto balzo in avanti a partire dalla dimensione spartiacque dei 15.000 abitanti dei comuni medi; ciò in ragione del livello maggiore di cultura e professionalità, e della disponibilità crescente di risorse finanziarie, umane e strumentali, presenti negli enti medi e grandi rispetto a quelli piccoli e piccolissimi. Ancora, ci si aspetta che via siano zone geografiche dove il livello di utilizzo degli strumenti sia particolarmente significativo.

Rispetto alla *research question a2*), ovvero al *livello di adeguatezza degli strumenti*, in generale è ragionevole attendersi che gli attuali strumenti di P&C degli enti locali emiliano-romagnoli siano inadeguati, poiché sostanzialmente uguali per tutti con poche semplificazioni per le amministrazioni minori (sarebbe opportuna una contestualizzazione per fascia dimensionale) e poiché uguali a prescindere dalle diverse modalità di erogazione dei servizi da parte degli enti (sarebbe opportuna una contestualizzazione a seconda del modello di governance: in economia, in outsourcing, in filiera verticale con gli enti di livello superiore, in partnership orizzontale con i soggetti del territorio).

pubbliche amministrazioni, Giuffrè, Milano, 2004; PAVAN A., *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica*, Giuffrè, Milano, 2004.

1.4) I confini spazio-temporali della ricerca

I confini spaziali sono costituiti dalla dimensione regionale dell'Emilia-Romagna, prescelta in ragione del dinamismo e del peso economico nel panorama nazionale ⁽⁷⁾, della propensione al cambiamento e del livello di efficienza e di efficacia da parte dei suoi enti locali ⁽⁸⁾. Alla luce delle suddette motivazioni la Pubblica Amministrazione della Regione Emilia Romagna, con particolare riferimento alle sue amministrazioni territoriali, può essere considerata la locomotiva della P.A. italiana: di conseguenza, gli enti locali emiliano-romagnoli sono stati presi come campo privilegiato di osservazione della presente ricerca.

Con riferimento ai confini temporali, i dati sono relativi all'anno 2006-2007: il periodo indagato arriva fino al 31/12/2006 e i dati sono stati rilevati nell'intervallo febbraio 2006-giugno 2007 (con una maggiore frequenza delle risposte a marzo-dicembre 2006) ed elaborati nel periodo giugno 2007-dicembre 2007.

1.5) L'approccio alla ricerca

L'approccio alla ricerca è stato di tipo quantitativo.

Si è utilizzata la tecnica dell'indagine campionaria, tramite somministrazione di un questionario strutturato a risposte chiuse ad un campione di enti locali, statisticamente rappresentativo della realtà emiliano-romagnola.

Tra le finalità caratterizzanti la suddetta indagine campionaria spicca la ricerca di trend comportamentali virtuosi, ovvero di elementi di comunanza, tra gli enti locali osservati.

L'affidabilità dell'indagine quantitativa in oggetto nasce sia dalla neutralità dello strumento di rilevazione utilizzato, sia dalla standardizzazione e dall'uniformità della rilevazione stessa, con positivi riflessi sulla comparabilità dei casi indagati.

1.6) La scelta del campione

L'universo di osservazione è costituito dai 350 enti locali dell'Emilia Romagna.

Il campione indagato è riconducibile ai 178 enti locali emiliano-romagnoli che hanno aderito alla ricerca rispondendo al questionario.

Tra le condizioni di significatività del campione si ricordano, in particolare, le seguenti:

- eccezionale numerosità: 178 Enti su 350 significa che il campione è addirittura pari al 50,9% dell'Universo.
- opportuna distribuzione: il campione è equamente distribuito tra tutte le diverse categorie in cui è stato stratificato, ovvero tra tutte le fasce dimensionali possibili degli enti locali e tra tutte le zone geografiche della Regione.
- mancanza di distorsioni del campione: non si sono rilevate anomalie o eccezioni che potessero compromettere la significatività del campione.

La stratificazione del campione si è sviluppata lungo due livelli non sequenziali, bensì complementari: i 178 enti locali emiliano-romagnoli, costituenti il campione, sono stati stratificati sia per fasce dimensionali che per zone geografiche.

La stratificazione per fasce dimensionali, ossia sulla base del numero degli abitanti, ha portato a suddividere le 178 amministrazioni territoriali indagate prima tra province e comuni e, all'interno di questi ultimi, secondo un ordine dimensionalmente decrescente, dai più grandi a più piccoli:

⁽⁷⁾ A testimonianza del suo peso economico si rileva che il PIL dell'Emilia Romagna è il quarto per ordine di grandezza nel 2007 (113.824), dopo la Lombardia (268.462), il Lazio (140.059) e il Veneto (121.113); dati diffusi ad ottobre 2008: www.istat.it. A dimostrazione del suo dinamismo economico, si segnala che anche nel periodo di crisi globale che stanno attraversando l'economia e la finanza mondiale, gli scenari previsionali del PIL dal 2008 al 2010, vedono l'Emilia Romagna in testa alla classifica delle poche regioni italiane capaci di reagire prontamente alla situazione negativa: prima nel 2008, con +0,1%; prima nel 2010, con +1,1%; dati www.unioncamere.it.

⁽⁸⁾ A testimonianza della propensione al cambiamento e del livello di efficienza e di efficacia da parte degli enti locali emiliano-romagnoli si considerino gli interessanti risultati di ricerche condotte a livello nazionale sul tema in oggetto. Con particolare riferimento al livello d'innovazione nei sistemi informativi per il controllo, si legga ORELLI R.L., VISANI F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali. Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005, pagg. 59-93 e pag. 215-275.

- Province
- Comuni:
 - Comuni grandi (popolazione > 50.000 abitanti)
 - Comuni medi (15.000 < popolazione < 50.000 abitanti)
 - Comuni piccoli (5.000 < popolazione < 15.000 abitanti)
 - Comuni piccolissimi (popolazione < 5.000 abitanti)

La stratificazione per zone geografiche ha portato a suddividere le 178 amministrazioni territoriali indagate tra i 9 territori provinciali della Regione Emilia Romagna:

- Territorio provinciale di Bologna
- Territorio provinciale di Ferrara
- Territorio provinciale di Forlì-Cesena
- Territorio provinciale di Modena
- Territorio provinciale di Parma
- Territorio provinciale di Piacenza
- Territorio provinciale di Ravenna
- Territorio provinciale di Reggio Emilia
- Territorio provinciale di Rimini

TABELLA 1.1 *La stratificazione del campione per fasce dimensionali*

FASCE DIMENSIONALI	UNIVERSO	CAMPIONE potenziale		CAMPIONE reale	
	350	178	50,9%	178	50,9%
PROVINCE	9	9	100,0%	9	100,0%
COMUNI	341	169	49,6%	169	49,6%
<i>comuni grandi</i>	13	13	100,0%	13	100,0%
<i>comuni medi</i>	38	21	55,3%	21	55,3%
<i>comuni piccoli</i>	132	65	49,2%	65	49,2%
<i>comuni piccolissimi</i>	158	70	44,3%	70	44,3%

TABELLA 1.2 *La stratificazione del campione per zone geografiche*

ZONE GEOGRAFICHE	UNIVERSO	CAMPIONE potenziale		CAMPIONE reale	
	350	178	50,9%	178	50,9%
Bologna	61	31	50,8%	31	50,8%
Forlì-Cesena	31	16	51,6%	16	51,6%
Ferrara	27	20	74,1%	20	74,1%
Modena	48	27	56,3%	27	56,3%
Piacenza	49	22	44,9%	22	44,9%
Parma	48	23	47,9%	23	47,9%
Ravenna	19	11	57,9%	11	57,9%
Reggio Emilia	46	18	39,1%	18	39,1%
Rimini	21	10	47,6%	10	47,6%

1.7) La metodologia e le fasi della ricerca

La metodologia di ricerca utilizzata è di tipo misto, deduttivo-induttiva, e si è sviluppata lungo tre principali fasi: FASE 1 DEDUTTIVA, FASE 2 INDUTTIVA, FASE 3 FEED-BACK.

La FASE 1 DEDUTTIVA, ovvero di deduzione di modelli dalla teoria, è partita 1A) dall'*analisi della letteratura nazionale ed internazionale esistente in tema di programmazione e controllo degli enti locali*; si è poi spostata 1B) sull'*analisi dei fattori di contesto (normativi, istituzionali, economici, culturali)* in cui si sono trovati ad operare gli enti locali italiani a partire dalla Legge 8 Giugno 1990, n.142; si è quindi incentrata 1C) sulla *costruzione di un modello strumentale e procedurale teorico di tipo normativo-dottrinale*, ovvero di un'architettura di strumenti e processi di programmazione e controllo, sia obbligatori che facoltativi, messi a disposizione degli enti locali

dalla dottrina economico-aziendale e dalla normativa succedutasi dal 1990 ad oggi; si è, infine, conclusa 1D) con la *predisposizione delle condizioni per realizzare la successiva fase induttiva*: in particolare si è proceduto prima ad individuare e a stratificare il campione per fasce dimensionali e per zone geografiche, e poi a realizzare un questionario strutturato a risposte chiuse per la raccolta dei dati.

La FASE 2 INDUTTIVA, ovvero di induzione dalle osservazioni empiriche, ci si pone l'obiettivo di dare risposta al **quesito di ricerca a1)**: *Il modello procedurale e strumentale teorico, ovvero l'insieme dei processi e degli strumenti di P&C (obbligatorie e facoltative), previsti dalla normativa vigente e proposti dalla dottrina economico-aziendale, è utilizzato tra gli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?*

In particolare, la fase induttiva, incentrata 2A) sull'*analisi empirica delle esperienze delle Province e dei Comuni emiliano-romagnoli, suddivisi per fasce dimensionali e per zone geografiche*, si è dipanata lungo i seguenti step operativi:

- presentazione telefonica della ricerca al Responsabile del servizio finanziario di ogni ente indagato ⁽⁹⁾;
- somministrazione del questionario secondo una duplice ed alternativa modalità:
 - somministrazione in loco, alla maggior parte delle Province (in particolare, le Province di Bologna, Ferrara, Forlì-Cesena, Parma) e dei Comuni grandi (in particolare, i Comuni di Bologna, Cesena, Modena, Parma, Piacenza, Reggio Emilia); somministrazione via email alle restanti Province (Modena, Piacenza, Ravenna, Reggio Emilia, Rimini), ai restanti Comuni grandi (Ferrara, Ravenna, Rimini, Forlì, Carpi, Faenza, Imola), a tutti i Comuni medi, a tutti i Comuni piccoli e Comuni piccolissimi;
 - solleciti eventuali (via email e via telefonica) dei questionari somministrati via email (da 1 a fino a 4 solleciti);
- ritorno dei questionari somministrati via email;
- elaborazione dei questionari compilati, secondo la stratificazione sia per fasce dimensionali che per zone geografiche, al fine di rendere comparabili i dati ottenuti;
- analisi dei dati elaborati, tramite:
 - confronto del Modello teorico di P&C dei processi e degli strumenti obbligatorie con gli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli (suddivisi per fasce dimensionali e per zone geografiche), al fine di verificare il livello di applicazione (quanti lo fanno?) e le modalità di applicazione (come lo fanno?) degli stessi;
 - confronto del Modello di P&C dei processi e degli strumenti facoltative con gli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli (suddivisi per fasce dimensionali e per zone geografiche), al fine di verificare il livello di applicazione (quanti lo fanno?) e le modalità di applicazione (come lo fanno?) degli stessi.

La fase induttiva si è chiusa con la risposta al quesito di ricerca a1).

In linea generale, le risposte possibili erano 4 e le combinazioni intermedie molteplici:

- SI: il modello è applicato negli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti obbligatorie di P&C.
- SI: il modello è applicato negli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti facoltative di P&C
- NO: il modello non è applicato negli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti obbligatorie di P&C.
- NO: il modello non è applicato negli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti facoltative di P&C.

La FASE 3 DI FEED-BACK, ovvero di conferma o di ricalibrazione del modello teorico proposto nella fase deduttiva e sperimentato nella fase induttiva, si pone l'obiettivo di dare risposta al **quesito**

⁽⁹⁾ La scelta del Responsabile del servizio finanziario, figura obbligatoria per ogni amministrazione locale, è finalizzata a garantire la presenza di un referente negli enti di qualsiasi fascia dimensionale, e un'interazione professionale specialistica sugli strumenti e i processi indagati.

di ricerca a2): Il modello procedurale e strumentale teorico, ovvero l'insieme dei processi e degli strumenti di P&C (obbligatori e facoltativi), previsti dalla normativa vigente e proposti dalla dottrina economico-aziendale, è adeguato agli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?

In particolare, la fase di feed-back 3A) sull'interpretazione dei risultati emergenti dal confronto tra gli strumenti e i processi rientranti nel modello teorico e quelli effettivamente utilizzati dagli enti locali emiliano-romagnoli (suddivisi per fasce dimensionali e per zone geografiche), si è articolata nei seguenti passaggi operativi:

- interpretazione dei risultati emergenti dal confronto tra i processi e gli strumenti obbligatori rientranti nel modello teorico e quelli effettivamente utilizzati dagli enti locali emiliano-romagnoli (suddivisi per fasce dimensionali e per zone geografiche), al fine di verificare le ragioni dei risultati ottenuti (perché?);
- interpretazione dei risultati emergenti dal confronto tra i processi e gli strumenti facoltativi rientranti nel modello teorico e quelli effettivamente utilizzati dagli enti locali emiliano-romagnoli (suddivisi per fasce dimensionali e per zone geografiche), al fine di verificare le ragioni dei risultati ottenuti (perché?);

La fase di feed-back si è chiusa con la risposta al quesito di ricerca quesito di ricerca a2).

Anche in tale caso le risposte possibili erano 4 e le combinazioni intermedie molteplici:

- SI, CONFERMA DEL MODELLO TEORICO: il modello è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti obbligatori di P&C.
- SI, CONFERMA DEL MODELLO TEORICO: il modello è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti facoltativi di P&C.
- NO, RICALIBRAZIONE DEL MODELLO TEORICO: il modello NON è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti obbligatori di P&C.
- NO, RICALIBRAZIONE DEL MODELLO TEORICO: il modello NON è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti facoltativi di P&C.

1.8) La struttura della ricerca

Il questionario, strumento scientifico principale della ricerca, è diviso in 8 sezioni:

Sezione 1) Dati generali sull'organizzazione e sui sistemi informatici: volta a disegnare la struttura organizzativa e la dotazione informatica su cui sono stati eventualmente implementati i sistemi di programmazione e controllo.

Sezione 2) Processi e strumenti di programmazione: diretta ad indagare lo stato dell'arte della programmazione, con un focus particolare sulla programmazione gestionale analitica, ovvero sul Piano Esecutivo di Gestione e sul Piano Dettagliato degli Obiettivi.

Sezione 3) Processi e strumenti di rilevazione gestionale: diretta ad indagare lo stato dell'arte del sistema delle rilevazioni contabili concomitanti, con uno zoom sulla contabilità finanziaria, sulla contabilità economico-patrimoniale generale, sulla contabilità finanziaria analitica, sulla contabilità economica analitica.

Sezione 4) Processi e strumenti di controllo interno: diretta ad osservare, in termini generali, lo stato dell'arte del sistema dei controlli interni.

Sezione 5) Il Controllo di regolarità amministrativo-contabile: mirante ad analizzare il sistema dei controlli interni con specifico riferimento al controllo di regolarità amministrativo-contabile.

Sezione 6) Il Controllo strategico: tesa ad indagare il sistema dei controlli interni con specifico riferimento al controllo strategico.

Sezione 7) Il Controllo di gestione: volta ad esplorare il sistema dei controlli interni con specifico ed approfondito riferimento al controllo gestione.

Sezione 8) La valutazione delle performances individuali: volta ad esplorare il sistema dei controlli interni con specifico riferimento alla valutazione delle performances dei responsabili dei servizi.

1.9) I risultati generali della ricerca

I risultati della ricerca verranno illustrati attraverso una serie di pubblicazioni sui Quaderni del Dipartimento di Economia, Istituzioni, Territorio dell'Università degli Studi di Ferrara.

Con riferimento alla *research question a1*), ovvero al *livello di utilizzo dei processi e degli strumenti*, le risposte effettive confermano, in generale, le risposte attese con qualche eccezione negativa.

Gli enti locali emiliano-romagnoli utilizzano quasi tutti i processi e gli strumenti obbligatori di P&C previsti dalla normativa o raccomandati dai principi contabili nazionali; costituiscono eccezioni negative eclatanti:

- **PROGRAMMAZIONE:** il Piano Generale di Sviluppo (utilizzato solo dal 9,0% del campione), il Piano Dettagliato degli Obiettivi (utilizzato solo dal 36,0% del campione), le Linee Programmatiche (utilizzate solo dal 48,3% del campione).
- **CONTROLLO:** solo il 26,4% del campione dichiara di effettuare il controllo strategico; solo il 69,7% del campione dichiara di avere un sistema di controllo di gestione; solo l'89,9% del campione dichiara di effettuare la valutazione delle performances soggettive.

Rispetto alla variabile dimensionale, si rileva che il livello di utilizzo dei suddetti processi e strumenti cresce proporzionalmente all'aumentare della dimensione dell'ente, con un netto balzo in avanti a partire dalla dimensione spartiacque dei 15.000 abitanti dei comuni medi; ciò in ragione del livello maggiore di cultura e professionalità, e della disponibilità crescente di risorse finanziarie, umane e strumentali, presenti negli enti medi e grandi rispetto a quelli piccoli e piccolissimi. Rispetto alla variabile geografica, si rileva che in tre aree, geograficamente confinanti (territori di Ravenna, Modena, Bologna) il livello di utilizzo degli strumenti è particolarmente significativo: ciò in ragione della presenza di fenomeni strutturali di contaminazione culturale delle best practices, di dinamicità economica, di diffusione di valide soluzioni informatiche. Si rileva, peraltro, un inatteso discreto livello di implementazione del controllo di gestione nei comuni di fascia piccola, grazie al meccanismo della condivisione degli sforzi e dei frutti (ad esempio, con la costituzione di uffici comuni di controllo di gestione per gli enti di uno stesso territorio).

Gli enti locali emiliano-romagnoli utilizzano solo alcuni dei processi e degli strumenti facoltativi di P&C proposti dalla dottrina economico-aziendale o promananti da prassi virtuose; tra quelli più diffusi troviamo:

- **PROGRAMMAZIONE:** il Piano Esecutivo di Gestione - non obbligatorio per gli enti con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti – (utilizzato addirittura dal 64,4% degli enti non soggetti all'obbligo).
- **RILEVAZIONI GESTIONALI:** la contabilità finanziaria-analitica (utilizzata dal 37,6% del campione), il report infrannuale del PEG (utilizzato dal 36,5% del campione); la contabilità economico-patrimoniale generale (utilizzata dal 26,4% del campione) e quella economico-analitica (utilizzata dal 16,3% del campione).
- **CONTROLLO:** il report finale del PEG (utilizzato dal 50,6% degli enti non soggetti all'obbligo), il report finale del PDO (utilizzato dal 28,1% degli enti non soggetti all'obbligo), il bilancio sociale, sia quello annuale che quello di fine mandato, mediamente redatto nel 9,8% dei casi.

Rispetto alla variabile dimensionale, si nota anche in tale caso che il livello di utilizzo dei suddetti processi e strumenti cresce proporzionalmente all'aumentare della dimensione dell'ente, con un netto balzo in avanti a partire dalla dimensione spartiacque dei 15.000 abitanti dei comuni medi; anche qui in ragione del livello maggiore di cultura e professionalità, e della disponibilità crescente di risorse finanziarie, umane e strumentali, presenti negli enti medi e grandi rispetto a quelli piccoli e piccolissimi.

Con riferimento alla *research question a2*), ovvero al *livello di adeguatezza dei processi e degli strumenti*, le risposte effettive confermano, in generale, le risposte attese: gli attuali processi e strumenti di P&C degli enti locali emiliano-romagnoli sono inadeguati, poiché sostanzialmente uguali per tutti gli enti con poche semplificazioni per le amministrazioni minori (sarebbe opportuna una

contestualizzazione per fascia dimensionale) e poiché uguali a prescindere dalle diverse modalità di erogazione dei servizi da parte degli enti (sarebbe opportuna una contestualizzazione a seconda del modello di governance: in economia, in outsourcing, in filiera verticale con gli enti di livello superiore, in partnership orizzontale con i soggetti del territorio). Naturalmente, per una disamina più precisa delle eterogenee risultanze occorrerà andare a leggere i risultati specifici, con riferimento ai diversi processi e strumenti di P&C, degli enti appartenenti alle differenti fasce dimensionali e zone geografiche.

La conseguenza della generale inadeguatezza del modello strumentale e procedurale teorico alle specifiche esigenze e caratteristiche delle amministrazioni delle diverse fasce dimensionali è la necessità di ricalibrazione del suddetto modello.

1.10) L'oggetto specifico del presente quaderno di Dipartimento

L'oggetto specifico del presente quaderno di Dipartimento è costituito dai *processi e dagli strumenti di programmazione degli enti locali emilano-romagnoli*.

Nel capitolo 2 del presente lavoro verranno presentati i processi e gli strumenti di programmazione previsti come obbligatori dalla normativa e/o raccomandati dai Principi contabili nazionali e quelli proposti dalla dottrina economico-aziendale, con specifico focus su quelli di programmazione gestionale analitica: PEG e PDO.

Nel capitolo 3 verranno esposti i risultati sintetici ed analitici dell'indagine empirica condotta sul livello di utilizzo degli strumenti e dei processi di programmazione, con l'estrapolazione di alcuni casi di eccellenza per ogni fascia dimensionale.

Nel capitolo 4, si tireranno le fila della ricerca soprattutto con riferimento al livello di adeguatezza, per gli enti locali emiliano-romagnoli, dei processi e degli strumenti di programmazione obbligatori e facoltativi.

2) I processi e gli strumenti di programmazione degli enti locali: inquadramento normativo e prospettiva economico-aziendale [FASE DEDUTTIVA]

2.1) Il modello normativo-dottrinale della programmazione pubblica locale

In termini generali, la programmazione può essere concepita come «l'insieme di decisioni e di azioni idonee a influenzare attivamente la dinamica di un sistema complesso orientandolo verso determinati fini ⁽¹⁰⁾».

L'origine e l'evoluzione della programmazione pubblica sono intrinsecamente legate al ruolo che l'ente pubblico intende ricoprire rispetto alla collettività amministrata: nel XX secolo essa ha mutato progressivamente fisionomia, trasformandosi dalla programmazione centralistica a quella socio-economica generale, alla programmazione della finanza pubblica, a quella aziendale generale fino ad arrivare recentemente alla programmazione aziendale pubblica.

Nel presente paragrafo, lo sforzo scientifico sarà quello di ricostruire, il modello di programmazione scaturito dalla considerazione congiunta, anche se non sempre omogenea e complementare, della prospettiva normativa (processi e strumenti obbligatori o raccomandati) e della prospettiva economico-aziendale (processi e strumenti facoltativi).

Pur essendo terminologicamente presente nelle **fonti normative** degli enti pubblici, in particolare locali, succedutesi negli ultimi cinquanta anni, il tema della programmazione non sempre è stato

⁽¹⁰⁾ Cfr. BORGONOV E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005, pag. 311. Per Caramiello la programmazione «consiste nella predisposizione delle condizioni di esistenza atte a condurre manifestazioni di vita tali da permettere il raggiungimento e il mantenimento dell'equilibrio economico della gestione», CARAMIELLO C., *Programmi e piani aziendali*, Giuffrè, Milano, 1993, pag. 4. Per Flamholtz la programmazione o pianificazione è il processo tramite il quale vengono fissati gli obiettivi di un'azienda e le modalità per conseguire i primi; per approfondimenti si veda FLAMHOLTZ E.G., *Effective Management Control. Theory and Practice*, 1996, in *Il controllo manageriale. Teoria e pratica*, edizione italiana a cura di SPANO A. Giuffrè, Milano, 2002, pag. 44 e segg. Per un'interessante prospettiva su potenzialità e problematiche della programmazione si legga GIANNESI E., *Possibilità e limiti della programmazione*, Opera Universitaria, Pisa, 1981.

correttamente inteso e rappresentato dal legislatore italiano, confondendosi spesso con la c.d. previsione di bilancio; ed è facile intuire la differenza tra una semplice previsione del futuro possibile, tesa a predeterminare i comportamenti di spesa quale forma di tutela dei cittadini, e la progettazione proattiva del futuro probabile, entro i limiti delle variabili immodificabili e/o non prevedibili.

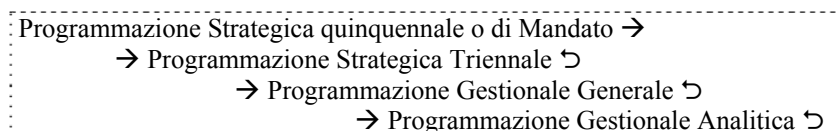
L'attuale panorama normativo si basa fundamentalmente sul Testo Unico degli Enti Locali e successive modificazioni.

Attraverso la tabella successiva si verifica la presenza di riferimenti normativi ai processi e agli strumenti di programmazione.

TABELLA 2.1. – La «programmazione» nel TUEL ⁽¹⁾

DIMENSIONI DELLA PROGRAMMAZIONE		N ART	TITOLO ARTICOLO
PROCESSI DI PROGRAMMAZIONE		169	Piano esecutivo di gestione
		174	Predisposizione ed approvazione del bilancio e dei suoi allegati
		175	Variazioni al bilancio di previsione ed al PEG
		177	Competenze responsabili dei servizi
		197	Piano Dettagliato degli Obiettivi
STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE	Dimensioni meramente contabili	162	Principi del bilancio
		163	Esercizio e gestione provvisori
		164	Caratteristiche del bilancio
		165	Struttura del bilancio
		166	Fondo di riserva
		167	Ammortamento dei beni
		168	Servizi per conto terzi
		171	Bilancio Pluriennale
		173	Valori monetari
		200	Programmazione investimenti
	Dimensioni non solo contabili	46	Linee programmatiche di mandato
		165	Piano Generale di Sviluppo
		169	Piano Esecutivo di Gestione
		170	Relazione Previsionale e Programmatica
172		Altri allegati al bilancio di previsione	
	197	Piano Dettagliato degli Obiettivi	

Rispetto alla dimensione procedurale della programmazione, il TUEL non disciplina un processo corretto, completo e sequenziale ⁽¹²⁾. Come si leggerà di seguito, la dottrina economico-aziendale propone un unitario processo di programmazione che si sviluppa sequenzialmente dalla prefigurazione proattiva degli orizzonti strategici di lungo (Programmazione Strategica quinquennale o di Mandato) e di medio termine (Programmazione Strategica Triennale) a quella degli scenari generali (Programmazione Gestionale Generale) ed analitici (Programmazione Gestionale Generale) di breve periodo.



Nel D.Lgs. 267/2000 non viene disciplinato un processo unitario e sistematico di programmazione, ma solo delle singole sequenze, forzatamente collegabili tra loro. In taluni casi le micro-sequenze proposte dal Testo Unico sono addirittura confliggenti rispetto al corretto iter di programmazione: si pensi all'art. 169, nel quale si prevede che il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), strumento di programmazione analitica della gestione, debba essere predisposto dalla Giunta

⁽¹⁾ Il TUEL viene considerato nella sua versione in vigore alla data di stesura del presente testo.

⁽¹²⁾ Sull'importanza di una corretta programmazione Poddighe afferma che «non è più ammissibile una investigazione a carattere probabilistico frammentaria e disorganizzata. È richiesta, invece, una programmazione completa, riferita alla totalità delle operazioni di gestione e a tutte le fasi della vicenda aziendale». PODDIGHE F., *L'azienda nella fase istituzionale*, Edizioni Plus, Pisa, 2001, pag. 17.

successivamente e sulla base del Bilancio di Previsione Annuale (BPA), documento di previsione generale della gestione deliberato dal Consiglio entro il 31.12 dell'anno precedente quello oggetto di programmazione: la conseguenza dell'iter appena descritto è che l'approvazione del BPA imbriglia il PEG, salvo evitabili variazioni eccezionali, limitandone drasticamente le potenzialità programmatiche⁽¹³⁾; le logiche di programmazione gestionale suggerirebbero, invero, di definire solo informalmente i confini finanziari del BPA, poi di programmare la gestione tramite il PEG, infine di ricalibrare il BPA sulla base delle indicazioni programmatiche emerse dal PEG; solo a questo punto si potrebbe tornare a seguire l'iter legislativo summenzionato, facendo approvare prima il BPA dal Consiglio e poi il PEG dalla Giunta.

Rispetto alla dimensione strumentale della programmazione, il TUEL non riesce a disegnare un'orchestra armonica di strumenti programmatici, ma si limita a proporre singoli documenti che forzatamente si potrebbero inserire ora tra gli strumenti della programmazione strategica di mandato (Linee Programmatiche di Mandato e Piano Generale di Sviluppo), ora tra quelli della programmazione strategica triennale (Relazione Previsionale Programmatica e Bilancio Preventivo Pluriennale), ora tra quelli della programmazione gestionale generale (Bilancio Preventivo Annuale), ora tra quelli della programmazione gestionale analitica (Piano Esecutivo di Gestione e Piano Dettagliato degli Obiettivi). Oltre a non essere figli di un disegno unitario, i documenti programmatici regolamentati dal Capo I (Programmazione) del Titolo II (Programmazione e bilanci) della Parte seconda (Ordinamento finanziario e contabile) del Testo Unico non coprono tutte le necessità né in termini di tipologie di strumenti, né in termini di informazioni contenute: a titolo esemplificativo, si noti che tra gli strumenti contabili non sono previsti documenti di programmazione economica e patrimoniale; si rilevi poi che lo spazio per le informazioni quantitative, qualitative, temporali, di efficienza, di efficacia, è estremamente limitato (tendenzialmente nella RPP e nel PEG) ed è affidato a documenti lasciati alla fantasia, troppo spesso sterile, dei redattori. Lo stesso programma, concetto cardine della programmazione e anello di congiunzione di tutti i documenti programmatici, viene definito genericamente dal TUEL quale «complesso coordinato di attività, anche normative, relative alle opere da realizzare e di interventi diretti ed indiretti, non necessariamente solo finanziari, per il raggiungimento di un fine prestabilito»⁽¹⁴⁾.

La normativa italiana in materia di enti locali, pur essendo stata oggetto di razionalizzazione relativamente recente tramite il D.Lgs. 267/2000, lamenta ancora intermittenza di connessioni tra articoli, oltre ad ampie lacune e a numerose zone grigie. Per collegare sistematicamente i diversi segmenti del TUEL, riempire i vuoti legislativi ed attribuire il giusto colore alle aree ibride in materia di sistema contabile si dovrebbe integrare la suddetta normativa con i c.d. **principi contabili**, intesi quali regole tecniche volte ad identificare i corretti comportamenti contabili.

A livello internazionale, lo standard setter è rappresentato dal Public Sector Committee (PSC), commissione permanente dell'International Federation of Accountants (IFAC) istituita nel 1986: a partire dal 1996, la PSC ha emanato gli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), i quali tendenzialmente si rifanno agli International Accounting Standards (IAS) / International Financial Reporting Standards (IFRS), statuiti dall'International Accounting Standards Board (IASB) per le imprese. La legittimazione a livello europeo si riconduce all'approvazione unanime nel 2002, da parte del Consiglio Europeo, della scelta di adozione degli IPSAS, entro il 2005, da parte della Commissione Europea.

L'applicazione a livello di singoli governi europei si è rivelata più problematica, poiché i principi contabili internazionali per il settore pubblico sono stati pensati e costruiti sull'esperienza anglosassone, senza tenere conto delle peculiarità degli altri paesi: gli IPSAS sono incentrati sulla contabilità economico-patrimoniale, allineata a quella delle imprese; tra i possibili momenti di

⁽¹³⁾ Ad es. se nel BPA deliberato sono previste, ai fini dell'apertura di una casa di riposo entro giugno dell'anno successivo e dell'inserimento di 30 anziani, spese per il personale per un importo pari a € 150.000 (corrispondente a 5 risorse umane) e in sede di PEG ci si rendesse conto che per raggiungere il suddetto obiettivo occorrono non 5 ma 8 risorse umane (per un importo pari a € 240.000), a questo punto (salvo artificiali spostamenti di risorse) si dovrà ridimensionare l'obiettivo inizialmente previsto (apertura della casa di riposo dopo giugno oppure inserimento di un numero inferiore di anziani).

⁽¹⁴⁾ Art. 165 TUEL.

rilevazione, gli IPSAS si focalizzano quasi esclusivamente sui rendiconti consuntivi, snobbando le rilevazioni preventive; tale prescrizione si scontra con la realtà degli enti locali italiani, la cui contabilità si fonda tradizionalmente sul criterio di competenza finanziaria e il cui cuore informativo è tendenzialmente di tipo preventivo.

L'errore concettuale degli IPSAS è evidente: la presunta facilità d'adozione dei principi contabili internazionali pubblici, allineati agli standard delle imprese, nasce dalla convinzione non realistica che le amministrazioni pubbliche europee tengano già la contabilità economico-patrimoniale o possano agevolmente riconvertire ad essa i propri sistemi contabili: la PSC non tiene conto dei paesi con architetture contabili fondate sulla competenza finanziaria.

Il legittimo obiettivo del passaggio dalla contabilità finanziaria a quella economico-patrimoniale degli enti locali italiani non sta avvenendo con la radicalità e con la velocità richiesta dagli IPSAS ma si sta realizzando secondo percorsi più mirati e gradualisti. Per supportare ed orientare tali percorsi, riempiendo i vuoti e le ambiguità del D.Lgs. 267/2000 in materia di sistema informativo contabile, nel nostro paese si è deciso di seguire una strada tutta italiana all'interno, comunque, della cornice internazionale dei criteri generali dettati dagli IPSAS ⁽¹⁵⁾.

In Italia, il ruolo di standard setter per l'universo indistinto delle aziende, sia private che pubbliche, viene svolto dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) scaturito dall'iniziativa congiunta degli ordini professionali.

Sempre in Italia, il ruolo di standard setter specifico per il settore della pubblica amministrazione territoriale, invece, è stato esplicitamente attribuito dal D.Lgs. 267/2000 all'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, nato in seno alla Direzione Centrale della Finanza Locale, del Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, del Ministero dell'Interno; all'Osservatorio spetta il compito di traghettare le nostre amministrazioni pubbliche verso gli standard internazionali senza misconoscere le origini e le peculiarità italiane: tale compito si è concretizzato nell'emanazione dei c.d. principi contabili per gli enti locali italiani.

Obiettivo di tali principi nostrani è quello di porsi quale bussola per orientare il cammino degli enti locali sui paludosi terreni della contabilità finanziaria e sulle impervie salite verso la contabilità economico-patrimoniale; la finalità è, pertanto, quella di individuare e raccomandare i corretti comportamenti da seguire in assenza di mappe sui migliori percorsi contabili e nella nebbia di situazioni contabili non chiare.

I principi in oggetto non impongono ma suggeriscono ⁽¹⁶⁾ i corretti comportamenti contabili sia per i redattori del sistema di bilancio locale (andando ad integrare la normativa in caso di vuoti, al fine di armonizzare le costruzioni contabili), sia per gli utilizzatori (andando a chiarire le ambiguità legislative, al fine di omogeneizzare le interpretazioni possibili).

In particolare, l'Osservatorio ha statuito un framework generale (postulati) e tre principi contabili applicativi:

- il Framework, approvato a novembre 2002 e revisionato ad ottobre 2006, fornisce un'ampia cornice di riferimento tramite la definizione delle finalità e dei postulati generali ai quali si dovranno rifare tutti i principi contabili specifici;
- il Principio contabile n. 1, approvato nel luglio del 2003, ha ad oggetto la «Programmazione e previsione del sistema del bilancio»;
- il Principio contabile n. 2, approvato nel gennaio del 2004, ha ad oggetto la «Gestione nel sistema del bilancio»;
- il Principio contabile n. 3, approvato nel gennaio del 2004, ha ad oggetto il «Rendiconto degli enti locali».

⁽¹⁵⁾ La traduzione ufficiale degli IPSAS in lingua italiana è contenuta in IFAC, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano, 2003.

⁽¹⁶⁾ Pur avendo valore normativo, i principi contabili non configurano un obbligo; peraltro, se un ente locale decide di applicare tali principi non può scegliere di seguirne solo una parte: al punto 18 del framework si legge che solamente l'ente locale che si allinea totalmente alle raccomandazioni dei principi contabili ha il diritto/dovere di dare evidenza di ciò.

All'Osservatorio si deve riconoscere il merito d'aver garantito l'ancoraggio ai principi contabili internazionali, preservando, anzi valorizzando, le specificità italiane ⁽¹⁷⁾: in tale senso si legga lo spazio privilegiato riconosciuto alla programmazione e, in termini più ampi anche se non sempre organici e completi, al sistema di programmazione e controllo.

In questa sede, interessa analizzare, in particolare, il principio contabile n. 1, nella sua parte concernente la programmazione. Anche in tal caso, invece che condurre un'analisi progressiva e dispersiva di tutti i punti del suddetto principio, si va direttamente a verificare la presenza di riferimenti ai processi e agli strumenti di programmazione.

TABELLA 2.2. – La «programmazione» nel principio contabile n. 1

DIMENSIONI PROGRAMMAZIONE		TITOLO E PUNTO
PROCESSI DI PROGRAMMAZIONE		La programmazione e la sua rappresentazione nel sistema di bilancio (p.to 4) Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio (p.to 7)
STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE	Inquadramento architettura strumentale	La programmazione e la sua rappresentazione nel sistema di bilancio (p.to 3) (p.to 4) Coordinamento e coerenza dei documenti di bilancio (p.to 7) Utilizzo dei modelli di bilancio (p.to 8)
	Strumenti della Programmazione Strategica di Mandato	Gli strumenti della programmazione di mandato (p.to 10) Le linee programmatiche di mandato (p.to 11) Il piano generale di sviluppo (p.to 12)
	Strumenti della Programmazione Strategica Triennale	Gli strumenti di previsione (p.to 16) La relazione previsionale e programmatica (da p.to 17 a p.to 19) Fasi della relazione (da p.to 20 a p.to 25) Il bilancio pluriennale (da p.to 35 a p.to 39) Altri strumenti di programmazione (p.to 13) Programmazione triennale dei lavori pubblici (p.to 14) Programmazione triennale del fabbisogno di personale (p.to 15)
	Strumenti della Programmazione Gestionale Generale	Gli strumenti di previsione (p.to 16) Il BPA (da p.to 26 a p.to 32) Collegamento del bilancio con il risultato degli esercizi precedenti (p.to 33) Allegati al bilancio di previsione (p.to 34)
	Strumenti della Programmazione Gestionale Analitica	Il piano esecutivo di gestione (da p.to 40 a p.to 43)

Il principio contabile n. 1 va ad integrare il TUEL nelle parti in cui questo è più carente, ossia nell'inquadramento del sistema di programmazione e nel tentativo di dare al complesso degli strumenti un'architettura più organica, mentre rimane ancora generico in merito all'iter programmatico.

Il principio contabile n. 1 sopperisce alle lacune del TUEL, ricercando le origini del sistema di programmazione nell'esigenza di orientare le scelte in condizioni ambientali difficili; la programmazione viene concepita come insieme di segmenti interdipendenti, nell'ambito del più ampio sistema di programmazione e controllo (p.to 6).

Rispetto alla dimensione procedurale della programmazione, il principio contabile n. 1 raccomanda peraltro un iter incompleto e impreciso che si basa sulla suddivisione del processo di programmazione in due fasi (p.to 4): la programmazione di mandato (nella quale ricadono le LPM e il PGS) e la previsione (nella quale sono compresi la RPP, il BPA, il BPP, il PEG, gli allegati del bilancio di previsione); l'unico aspetto positivo si rinviene nel richiamo al nesso logico tra programmazione e previsione (p.to 7).

Rispetto alla dimensione strumentale della programmazione, il principio contabile n. 1 ha il merito di inquadrare in forma sistematica e coordinata l'insieme di strumenti proposti

⁽¹⁷⁾ Su tale impostazione converge anche POZZOLI S., *Un nuovo percorso per l'accountability negli enti locali: i principi contabili*, in FARNETI, POZZOLI (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali italiani*, op. cit., pag. 296.

disorganicamente dal Testo Unico, andando a considerare l'architettura strumentale come un unico «contratto» che il governo politico dell'ente assume nei confronti dei cittadini (p.to 3). Inoltre, si può riconoscere al principio contabile in oggetto il pregio di avere insistito sia sull'allungamento pluriennale dell'orizzonte programmatico, sia sul rafforzamento della lettura non solo contabile degli obiettivi, anche al fine di accrescerne l'intelligibilità (p.to 4; p.to 7; p.to 8).

Ad evidenza, il principio contabile n. 1 si limita a suddividere la strumentazione tra la fase della programmazione di mandato e quella della previsione (p.to 4). Seppur con una forzatura, si ritiene più opportuno ripartire i medesimi strumenti tra le quattro fasi del corretto iter di programmazione, proposte dalla dottrina economico-aziendale:

- tra gli strumenti della programmazione strategica di mandato si possono considerare le LPM (p.to 11) e il PGS (p.to 12).
 - tra gli strumenti della programmazione strategica triennale si possono inserire la RPP (p.ti 17-25), il BPP (p.ti 35-39), il Programma Triennale dei Lavori Pubblici (p.to 14), il Programma Triennale del Fabbisogno di Personale (p.to 15).
 - tra gli strumenti della programmazione gestionale generale si può annoverare il BPA (p.ti 26-34).
 - tra gli strumenti della programmazione gestionale analitica si può inserire il PEG (p.ti 40-43).
- Passiamo ora dalla prospettiva normativa a quella economico-aziendale.

Per la **dottrina economico-aziendale** la programmazione rappresenta un sub-sistema complesso del più ampio sistema di programmazione e controllo. Durante la programmazione, previa valutazione di convenienza economica, di opportunità sociale, nonché di congruità rispetto alla vision e agli indirizzi di fondo, l'ente pubblico deve procedere: sia alla programmazione proattiva degli obiettivi strategici e gestionali da conseguire (e delle connesse performances quantitative, qualitative e temporali attese dall'erogazione dei servizi), delle azioni da realizzare (sia le linee strategiche generali che i percorsi gestionali in economia o in outsourcing) e delle risorse necessarie; sia all'affidamento delle responsabilità sugli obiettivi e sulla realizzazione delle azioni gestionali ad unità organizzative interne o a terzi gestori.

La letteratura economico-aziendale è intervenuta a più riprese al fine di colmare le lacune e correggere le ambiguità del combinato disposto TUEL – Principi Contabili Nazionali, e ciò sia rispetto alla procedura che alla strumentazione di programmazione. Le proposte economico-aziendali portano al modello normativo-dottrinale della programmazione pubblica locale di seguito sinteticamente illustrato.

Rispetto alla dimensione procedurale della programmazione, ovvero all'iter attraverso cui l'ente locale decide, realizza e verifica le mete e le strade per raggiungere la propria missione istituzionale ⁽¹⁸⁾, il modello prevede che la programmazione si sviluppi in forma unitaria e sequenziale lungo due circuiti spazio-temporali (strategico e gestionale) e, all'interno di ognuno di questi, in specifiche fasi ⁽¹⁹⁾.

TABELLA 2.3. – *Il modello procedurale normativo-dottrinale di programmazione degli enti locali*

<ul style="list-style-type: none"> • Il circuito strategico, potrebbe essere suddiviso in due fasi specifiche: <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Programmazione Strategica di Mandato</i> (intervallo temporale: quinquennale; orizzontale spaziale: grandi obiettivi strategici di mandato) ✓ <i>Programmazione Strategica Triennale</i> (intervallo temporale: triennale; orizzontale spaziale: obiettivi strategici attuativi di quelli di mandato)
<ul style="list-style-type: none"> • Il circuito gestionale potrebbe essere articolato in due fasi specifiche: <ul style="list-style-type: none"> ✓ <i>Programmazione Gestionale Generale</i> (intervallo temporale: annuale; orizzontale spaziale: obiettivi gestionali generali attuativi di quelli strategici triennali) ✓ <i>Programmazione Gestionale Analitica</i> (intervallo temporale: annuale e infrannuale; orizzontale spaziale: azioni gestionali attuative degli obiettivi gestionali generali affidati alle singole ripartizioni organizzative dell'ente)

⁽¹⁸⁾ Sul tema della missione istituzionale e più in generale sulla creazioni del valore pubblico si legga DEIDDA GAGLIARDO E., *La creazione del valore nell'ente locale. Il nuovo modello di governo economico*, Giuffrè, Milano, 2002.

⁽¹⁹⁾ Con riferimento alla suddivisione della programmazione nei due circuiti, strategico e gestionale, Bertini scrive «come la pianificazione strategica consente di decidere che cosa fare, così la pianificazione operativa definisce il modo in cui l'azienda deve operare per il perseguimento degli obiettivi generali e particolari, fissati nel quadro delle strategie e delle tattiche adottate dall'azienda». BERTINI U., *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Milano, 1990, pag. 120.

Il processo di programmazione dovrebbe dispiegarsi lungo tre cicli direzionali: il I ciclo direzionale si sviluppa dall'alto verso il basso e concerne la stesura delle prime ipotesi politiche dei documenti di programmazione; il II ciclo direzionale si sviluppa dal basso verso l'alto e si concretizza nella ricalibrazione tecnica delle ipotesi politiche dei documenti di programmazione; il III ciclo direzionale, unico disciplinato dalla legge, si sviluppa dall'alto verso il basso e consiste nell'approvazione formale dei documenti di programmazione.

Nell'ambito delle grandi linee strategiche di mandato e triennali e degli indirizzi gestionali generali (I ciclo direzionale), la programmazione dovrebbe ripartire dal basso, ossia dal suo livello più analitico, andando a ricalibrare più realisticamente tutti i documenti di livello più ampio (II ciclo direzionale); solo a questo punto, quando la programmazione sostanziale sia terminata si dovrebbe dare avvio alla fase formale dell'approvazione (III ciclo direzionale). Antepoendo al III ciclo direzionale (approvazione formale), i cicli I (ipotesi politiche) e II (ricalibrazione tecnica), si riuscirebbe a rispettare il dettato normativo dell'art. 169 (ovvero dell'approvazione del PEG sulla base del BPA), garantendo al tempo stesso un corretto iter di programmazione.

FIGURA 2.1. – Il corretto iter di programmazione locale



Rispetto alla dimensione strumentale della programmazione, ovvero all'architettura degli strumenti attraverso cui programmare obiettivi, azioni, risorse e responsabilità, il modello qui ricostruito si può considerare composto di strumenti obbligatori o raccomandati (previsti dalla normativa o suggeriti dal Principio Contabile n. 1) e di strumenti facoltativi (proposti dalla Dottrina o estrapolati dalle prassi degli enti locali italiani). Nella tabella seguente vengono riportati in corsivo solo gli strumenti facoltativi.

TABELLA 2.4. – Il modello strumentale normativo-dottrinale di programmazione degli enti locali

CIRCUITO	PROGRAMMAZIONE
CIRCUITO STRATEGICO DI MANDATO	<ul style="list-style-type: none"> • Programma elettorale • Linee Programmatiche di Mandato (LPM) • <i>Analisi preliminari di scenario, esterne ed interne (SWOT)</i> • Piano Generale di Sviluppo (PGS) • <i>Bilancio Sociale di Inizio Mandato, partecipativo o non partecipativo (BSIM)</i>
CIRCUITO STRATEGICO TRIENNALE	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Eventuale aggiornamento Analisi preliminari di scenario (SWOT)</i> • Relazione Previsionale Programmatica (RPP) • Bilancio Preventivo Pluriennale (BPP) • Programma Triennale delle Opere Pubbliche (PTOP) • Programma Triennale degli Interventi Urbanistici (PTIU) • <i>Programma Triennale di Marketing del Territorio (PTMT)</i> • Programma Triennale del Fabbisogno di Personale (PTFP) • <i>Piano strategico di sviluppo del territorio</i> • <i>Programma negoziato</i> • <i>Altri programmi strategici settoriali triennali</i>
CIRCUITO GESTIONALE GENERALE	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Eventuale aggiornamento Analisi preliminari di scenario (SWOT)</i> • Bilancio Preventivo Annuale (BPA) • <i>Bilancio Preventivo Annuale consolidato</i>
CIRCUITO GESTIONALE ANALITICO	<ul style="list-style-type: none"> • Piano Esecutivo di Gestione (PEG), per gli enti ≥ 15.000 abitanti • <i>Piano Esecutivo di Gestione (PEG), per gli enti < 15.000 abitanti</i> • Piano Dettagliato degli Obiettivi (PDO) • <i>Budget economico</i> • <i>Budget patrimoniale</i> • <i>Budget fonti – impieghi finanziari</i> • <i>Altri budget</i>

Dalle tabelle 2.3 e 2.4 emerge, dunque, il modello procedurale e strumentale di derivazione normativo-dottrinale, scaturito dalla FASE 1 (DEDUTTIVA). Si ricorda poi che nell'ambito della FASE 2 (INDUTTIVA) della ricerca si è data risposta al quesito di ricerca *a1*): *Il modello procedurale e strumentale teorico, ovvero l'insieme dei processi e degli strumenti di P&C (obbligatori e facoltativi), previsti dalla Legge vigente e proposti dalla dottrina economico-aziendale, è utilizzato tra gli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?*

2.2) Il modello normativo-dottrinale di programmazione gestionale analitica: il PEG e il PDO

Come emergerà dal paragrafo 2.3, nell'ambito del complessivo modello procedurale e strumentale presentato al paragrafo 2.1, la ricerca si è concentrata, in particolare, sulla programmazione gestionale analitica e sui due suoi strumenti principali ⁽²⁰⁾: il Piano Esecutivo di Gestione (PEG) e il Piano Dettagliato degli Obiettivi (PDO).

Per comprendere limiti e potenzialità dei due documenti ci poniamo alcune domande: si tratta di strumenti obbligatori o facoltativi? Qual è la loro funzione? Quali sono i contenuti? Ed infine, quale rapporto intercorre tra PEG e PDO?

Dalla lettura del TUEL si evince che il PEG è *obbligatorio* solamente per gli enti locali che abbiano una popolazione superiore ai 15.000 abitanti, mentre il PDO è obbligatorio per tutti. La dottrina economico-aziendale propone l'adozione del PEG negli enti di qualsivoglia dimensione.

La *funzione* dei due strumenti non è delineata in modo chiaro dalla normativa, mentre la suddivisione dei ruoli è più netta nelle proposte dottrinali: sulla carta il PEG dovrebbe avere la

⁽²⁰⁾ Per un'articolata trattazione circa lo stato dell'arte degli strumenti di programmazione gestionale analitica e per alcune ipotesi evolutive sia di breve respiro che di medio lungo termine si veda DEIDDA GAGLIARDO E., *Il sistema di multidimensionale di programmazione a supporto della governance locale*, Giuffrè, Milano, 2007, pagg. 512-581.

funzione sia di «autorizzazione analitica» dei comportamenti di spesa, sia di programmazione generale degli obiettivi gestionali annuali, delle risorse necessarie e delle responsabilità sul raggiungimento efficace dei primi e sull'utilizzo efficiente delle seconde; al PDO viene assegnata esclusivamente una funzione di programmazione dettagliata degli obiettivi gestionali. Nella realtà, le funzioni dei due strumenti spesso si sovrappongono.

In linea teorica, nel PEG dovrebbero venire riportati i *contenuti* contabili analitici di entrata e di spesa e i contenuti non contabili analitici relativi a obiettivi, risorse e responsabilità, tutti ripartiti per centri di costo ⁽²¹⁾; mentre nel PDO dovrebbero essere esposte le stesse informazioni del PEG, ma con un livello di dettaglio ulteriore. Nella prassi, laddove vengano predisposti entrambi i documenti, si è diffusa invece la seguente tendenza: nel PEG vengono riportati i soli contenuti contabili mentre nel PDO vengono inseriti i contenuti non contabili.

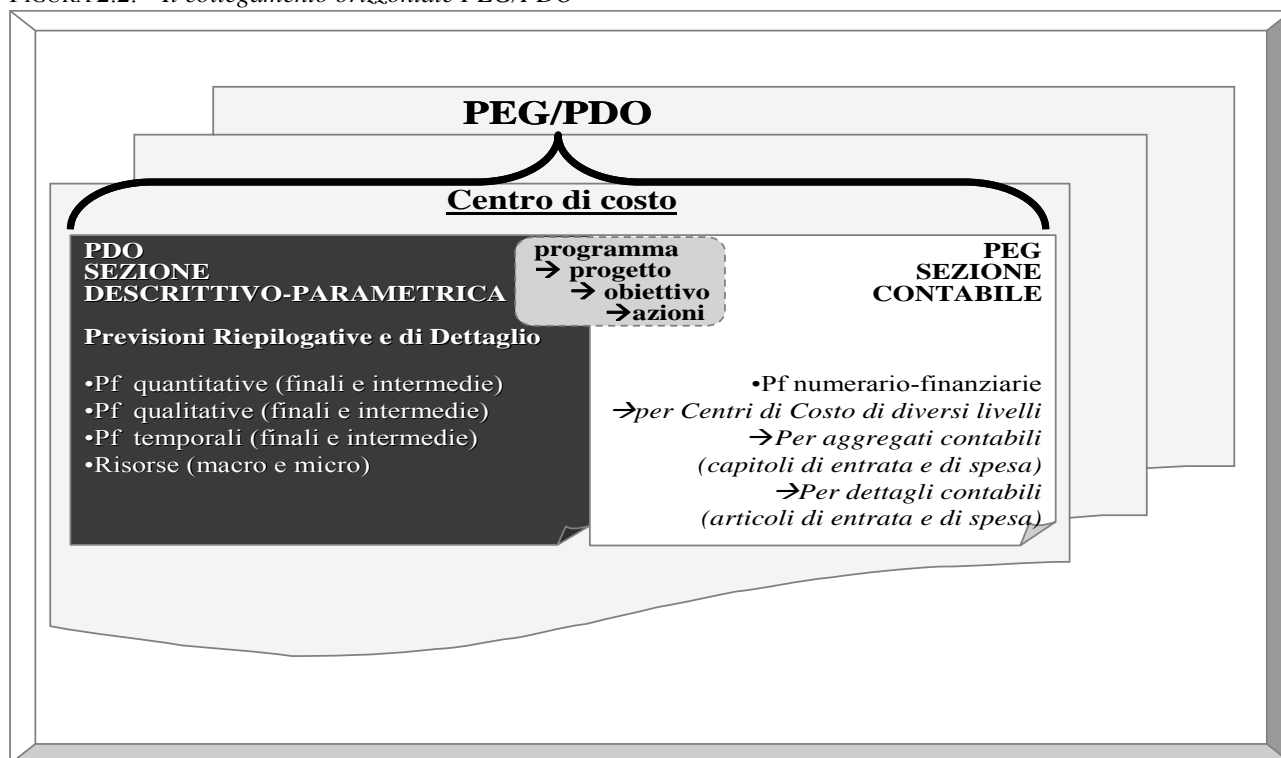
In merito al *rapporto tra PEG e PDO*, la legge non definisce una regola generale che disciplini il collegamento tra i due documenti.

Dall'analisi della strumentazione di programmazione gestionale analitica degli enti locali italiani, la dottrina economico-aziendale ha tratto alcune evidenze empiriche: nelle amministrazioni in cui sono presenti sia il PEG che il PDO, si è venuta a creare tra gli stessi un *collegamento orizzontale*: il PEG viene concepito come la sezione contabile della programmazione gestionale analitica, mentre al PDO è stato demandato il ruolo di sezione non contabile.

Per ogni centro di costo nel PDO vengono descritte e parametrizzate le performances quantitative, qualitative, temporali attese e le risorse necessarie; nel PEG vengono valorizzate in termini contabili le performances numerarie attese.

Nel collegamento orizzontale appare scontata, almeno in linea teorica, la necessità d'integrazione tra le previsioni contabili (contenute nel PEG) e quelle non contabili di tipo descrittivo-parametriche (contenute nel PDO).

FIGURA 2.2. – Il collegamento orizzontale PEG/PDO



Dove Pf: performances

⁽²¹⁾ Ricordiamo che per centro di costo s'intende un'unità organizzativa o contabile, composta da una o più attività omogenee, rilevante sotto il profilo economico, significativa sotto il profilo tecnico, responsabile dell'impiego delle risorse, ossia del valore di utilizzo delle stesse (sostenimento di costi), ai fini della realizzazione dei prodotti o dell'erogazione di servizi.

Nel caso di collegamento orizzontale PEG/PDO, i due strumenti vengono spesso concepiti come sezioni diverse di un unico documento (**PEG/PDO orizzontale**), il quale, in molti casi, viene approvato dalla Giunta come fosse un sol PEG:

- il PDO (concepito come mera sezione descrittivo-parametrica) espone per ogni centro di costo di qualsiasi livello organizzativo: sia gli obiettivi finali (e i relativi indicatori) che le azioni intermedie funzionali alla realizzazione dei primi (e i relativi indicatori); sia le scadenze finali che tutte le tempistiche attuative intermedie; sia le macro-risorse (umane, strumentali) complessivamente a disposizione che le specifiche quantitative di ogni tipo di risorsa;
- il PEG (concepito come mera sezione contabile) espone, per ogni centro di costo di qualsiasi livello organizzativo: sia le previsioni numerarie accorpate per aggregati contabili (capitoli di entrata e di spesa) che le previsioni numerarie articolate per dettagli contabili (articoli di entrata e di spesa).

Ad evidenza, il collegamento orizzontale presenta diversi *limiti*:

- si crea confusione tra valenza politica e valenza tecnica dello strumento, determinando una convivenza difficile tra la funzione autorizzatoria e quella programmatica-gestionale;
- la presenza di informazioni di livello informativo sia superiore che inferiore (di impronta sia riepilogativa che di dettaglio; di tipo sia finale che intermedio; di natura sia macro che micro) determina un'eccessiva analiticità e rigidità del PEG/PDO orizzontale, esponendo lo stesso alla necessità di numerosissime variazioni formali, di competenza della Giunta (art. 175 TUEL), per ogni minima modifica da apportare:
 - non solo agli aspetti programmatici di livello superiore (obiettivi, scadenze e relative previsioni contabili aggregate) ma anche a quelli di livello inferiore (azioni, tempistiche e previsioni contabili di dettaglio);
 - non solo alle macro-risorse ma anche alle micro-risorse.

FIGURA 2.3. – I limiti della sezione descrittivo-parametrica del PEG/PDO orizzontale

•LIMITI SEZIONE DESCRITTIVO-PARAMETRICA PEG-PDO: in caso di collegamento **ORIZZONTALE**, ogni modifica di obiettivi, azioni, tempistiche e qualsiasi spostamento di risorse umane (tra obiettivi; tra azioni; tra centri di costo) deve essere approvato dalla Giunta!

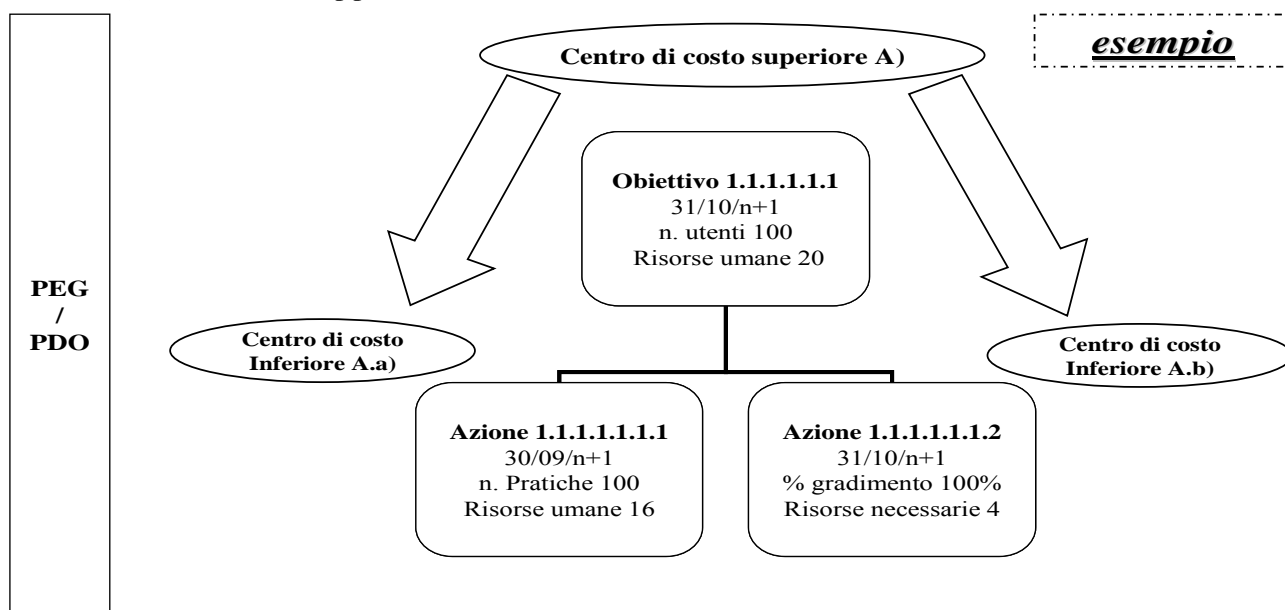
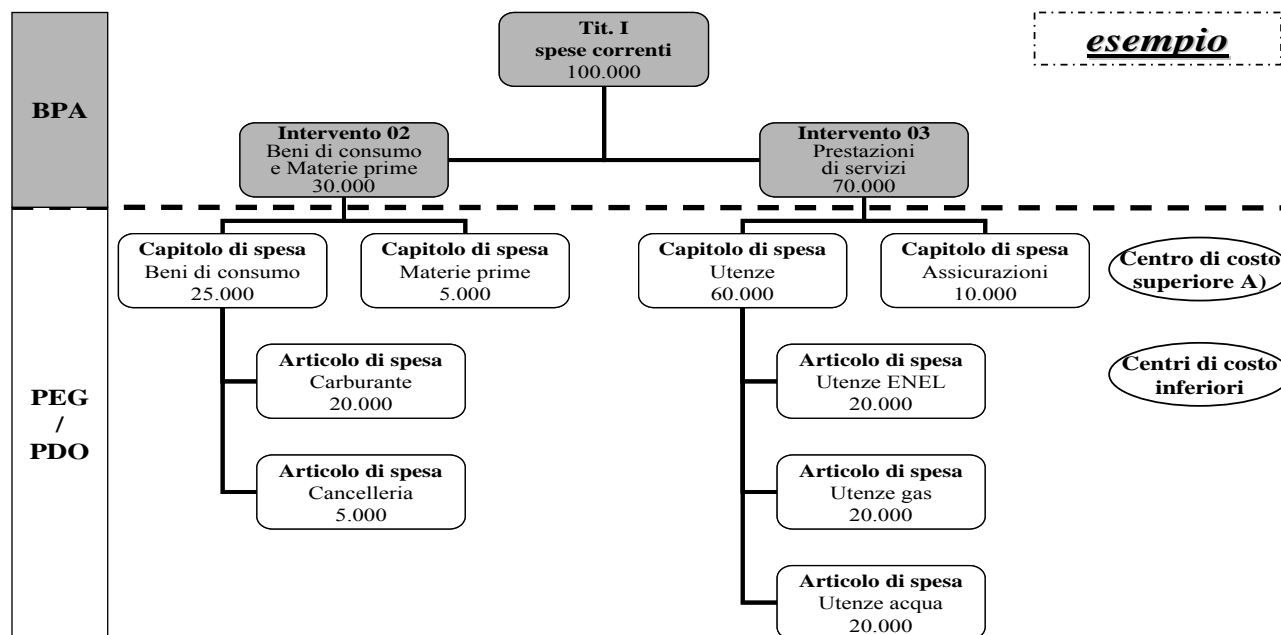


FIGURA 2.4. – I limiti della sezione contabile del PEG/PDO orizzontale

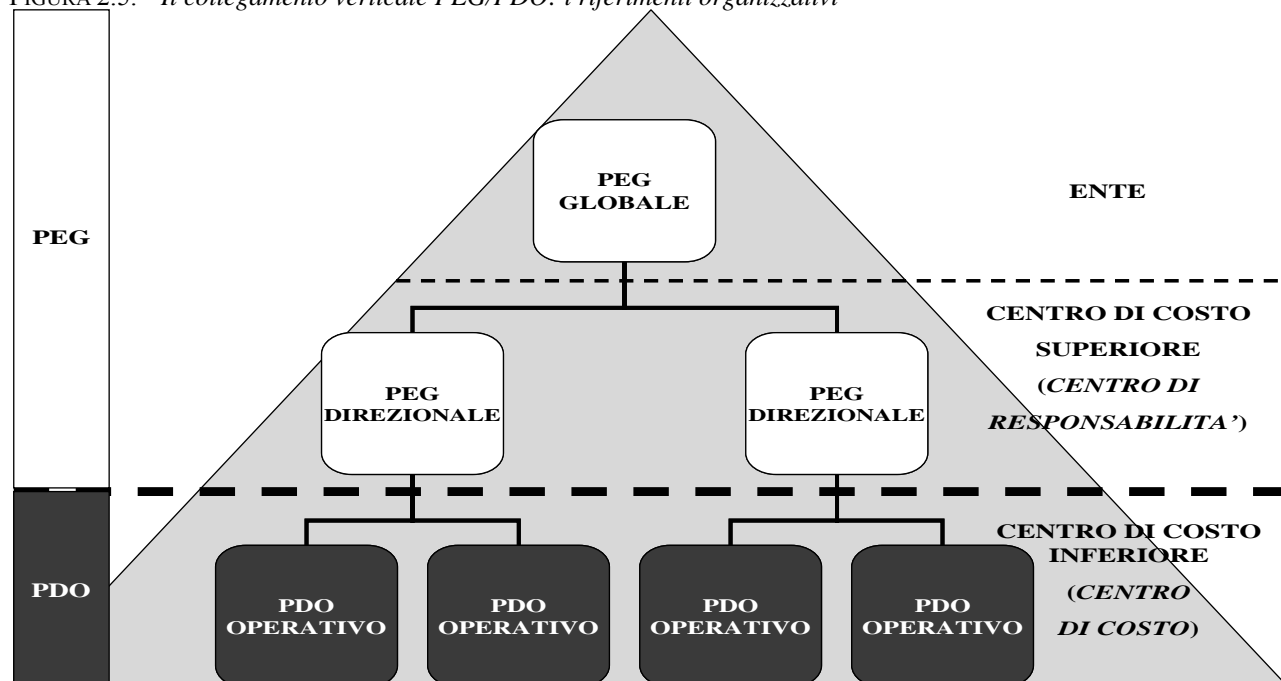
•**LIMITI SEZIONE CONTABILE PEG-PDO:** in caso di collegamento **ORIZZONTALE**, ogni spostamento di spese (tra articoli oppure tra capitoli) comporta variazioni di PEG (GIUNTA), e può causare variazioni del BPA (CONSIGLIO)



La rigidità del PEG/PDO orizzontale è direttamente proporzionale al livello di dettaglio in esso contenuto.

Nella prospettiva economico-aziendale, i limiti del PEG/PDO orizzontale potrebbero venire superati qualora si progettasse un *collegamento verticale* tra PEG e PDO.

FIGURA 2.5. – Il collegamento verticale PEG/PDO: i riferimenti organizzativi



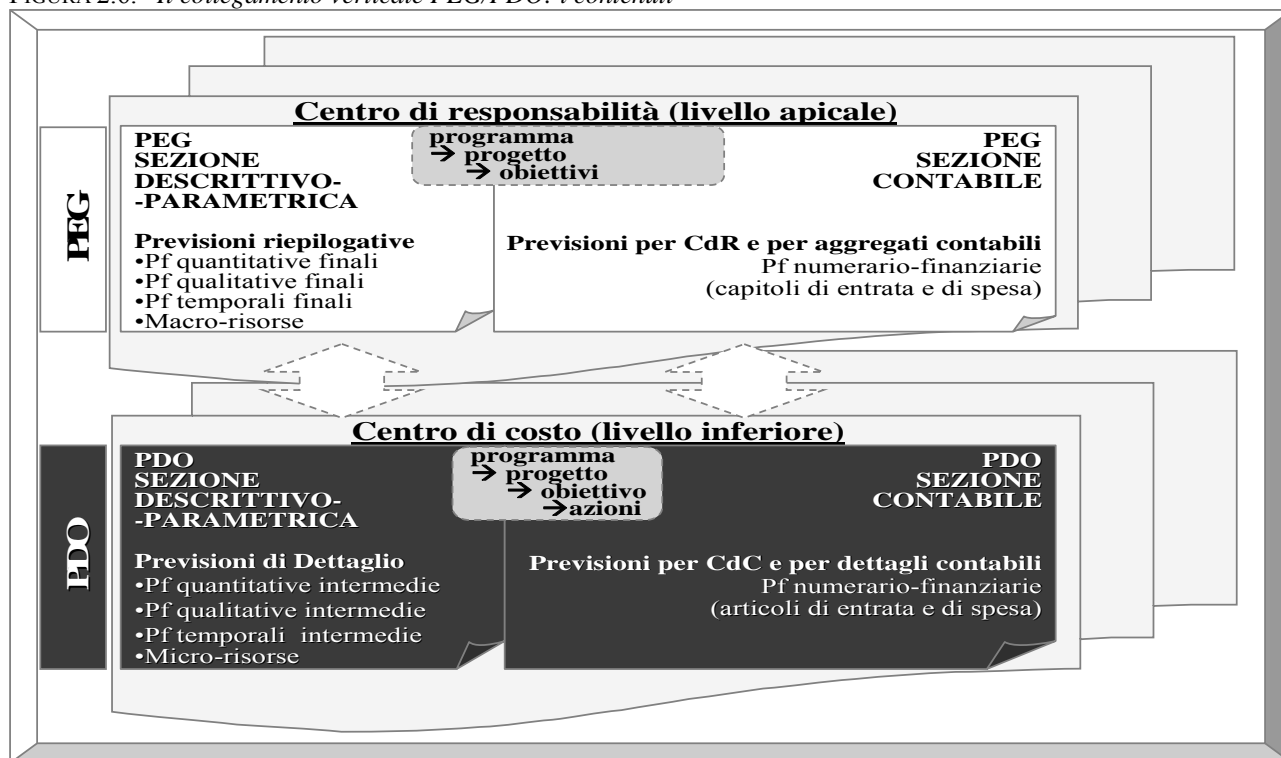
Il «PEG globale» dell'ente deriverebbe dal consolidamento dei «PEG direzionali» di ogni livello organizzativo apicale (centro di responsabilità o CdR ⁽²²⁾, ossia centro di costo di livello

⁽²²⁾ Per centro di responsabilità s'intende un'unità organizzativa di livello apicale cui è preposto un responsabile che dispone di autonomia decisionale ed è soggetto a responsabilità sull'utilizzo delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi. Ogni CdR si suddivide in uno o più centri di costo.

superiore); ogni PEG direzionale nascerebbe dal consolidamento dei «PDO operativi» di ogni livello organizzativo inferiore (centro di costo vero e proprio).

Quali sono i contenuti descrittivo-parametrici e contabili del PEG e del PDO nell'ipotesi del collegamento verticale?

FIGURA 2.6.– Il collegamento verticale PEG/PDO: i contenuti



Il PEG ed il PDO rappresenterebbero, dunque, due diversi livelli informativi: uno sguardo d'insieme nel PEG e un livello di profondità maggiore nel PDO.

TABELLA 2.5.– Il collegamento verticale PEG/PDO: i due livelli informativi

Criteri	SEZIONE DESCRITTIVO-PARAMETRICA				SEZIONE CONTABILE
	Livello organizzativo	Livello previsioni	Performances Quantitative Qualitative Temporali	Risorse	Performances Contabili
PEG	<i>Centro di responsabilità (CdC apicale)</i>	<i>Riepilogo previsioni</i>	<i>Pf Finali (obiettivi)</i>	<i>Macro (totale risorse per tipologie)</i>	<i>Per CdR e per aggregati contabili</i>
PDO	<i>All'interno di ogni CdR...</i>	<i>All'interno di ogni riepilogo...</i>	<i>All'interno di ogni obiettivo...</i>	<i>All'interno di ogni macro-risorsa...</i>	<i>All'interno - di ogni CdR - e di ogni aggregato contabile...</i>
	<i>...Centro di Costo</i>	<i>...Dettaglio previsioni</i>	<i>...Pf Intermedie (azioni funzionali)</i>	<i>...Micro (dettagli risorse per tipologia)</i>	<i>...Per CdC (dove possibile, per obiettivo) e per dettagli contabili</i>

Come si evince dalla tabella su riportata, nell'ipotesi di **PEG/PDO verticale** si creerebbe una netta ripartizione dei ruoli tra i due strumenti.

Il PEG configurerebbe lo strumento di programmazione analitica di tipo direzionale, di competenza della Giunta e dei Dirigenti:

- costituirebbe lo strumento di programmazione gestionale analitica dei soli centri di

responsabilità;

- assumerebbe una valenza prevalentemente politica, configurandosi come strumento di autorizzazione analitica dei comportamenti amministrativi;
- in esso sarebbero contenute solo le previsioni finali descrittivo-parametriche (riepilogative) e contabili (aggregate) del centro di responsabilità, ottenibili dal consolidamento delle previsioni intermedie e di dettaglio dei centri di costo esposte nel PDO.

Il PDO configurerebbe lo strumento di programmazione analitica di tipo operativo, di competenza dei Dirigenti e dei loro collaboratori:

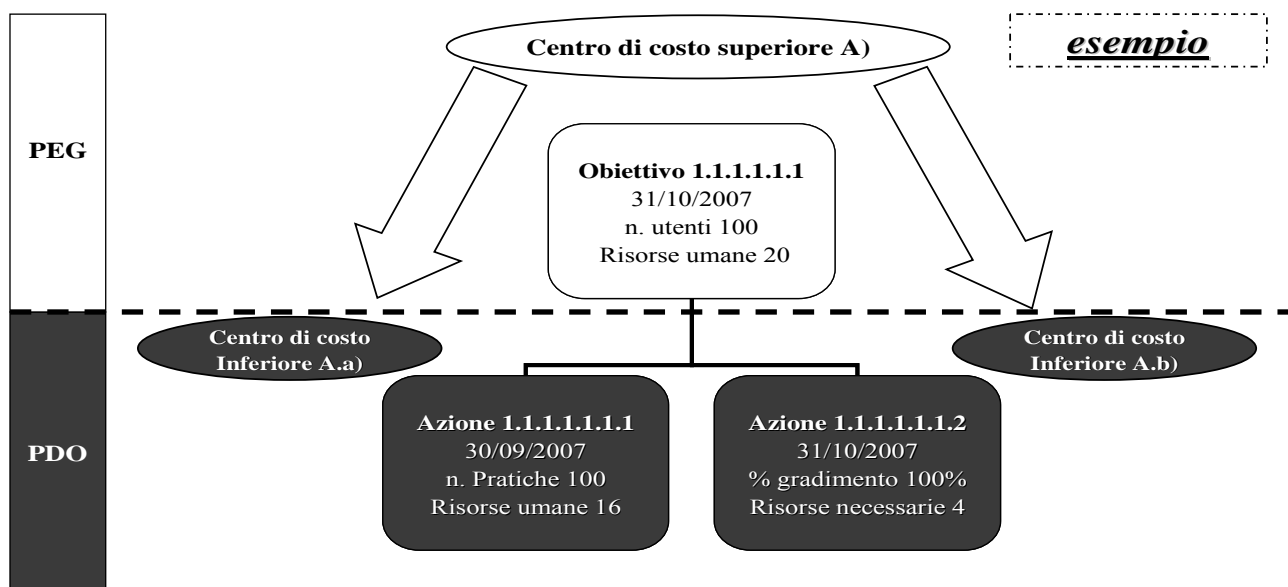
- costituirebbe lo strumento di programmazione gestionale analitica dei soli centri di costo;
- assumerebbe una valenza esclusivamente tecnica, configurandosi come strumento principe della programmazione gestionale;
- in esso sarebbero contenute le previsioni intermedie e di dettaglio (sia descrittivo-parametriche che contabili) dei centri di costo, le quali dovrebbero venir poi consolidate per ottenere le previsioni aggregate, riepilogative e finali dei centri di responsabilità esposte nel PEG.

In sintesi, il PDO esporrebbe le performances quanti-qualitative, le tempistiche, le risorse, le spese e le entrate nei loro valori intermedi, nei minimi dettagli e per ogni livello organizzativo inferiore (centro di costo); invece, il PEG esporrebbe le stesse tipologie di informazioni del PDO ma in termini finali, riepilogativi e aggregati, previo consolidamento dei PDO di ogni centro costo nel PEG di ogni centro di responsabilità in cui i primi vanno a confluire.

Quali sarebbero, pertanto, i vantaggi del collegamento verticale? In primo luogo, si realizzerebbe un deciso snellimento del PEG. In secondo luogo, si ridurrebbe in modo drastico il numero delle variazioni formali di PEG (da parte della Giunta): le variazioni del PDO, anche se numerosissime, non devono in ogni caso essere approvate formalmente ma, eventualmente, solo filtrate sostanzialmente dal responsabile PDO (dove esistente, il Direttore Generale) ⁽²³⁾. A ciò si sommerebbero poi tutti i benefici scaturenti dalla programmazione gestionale analitica fatta dal basso.

FIGURA 2.7. – I vantaggi del collegamento verticale PEG/PDO (informazioni descrittivo-parametriche)

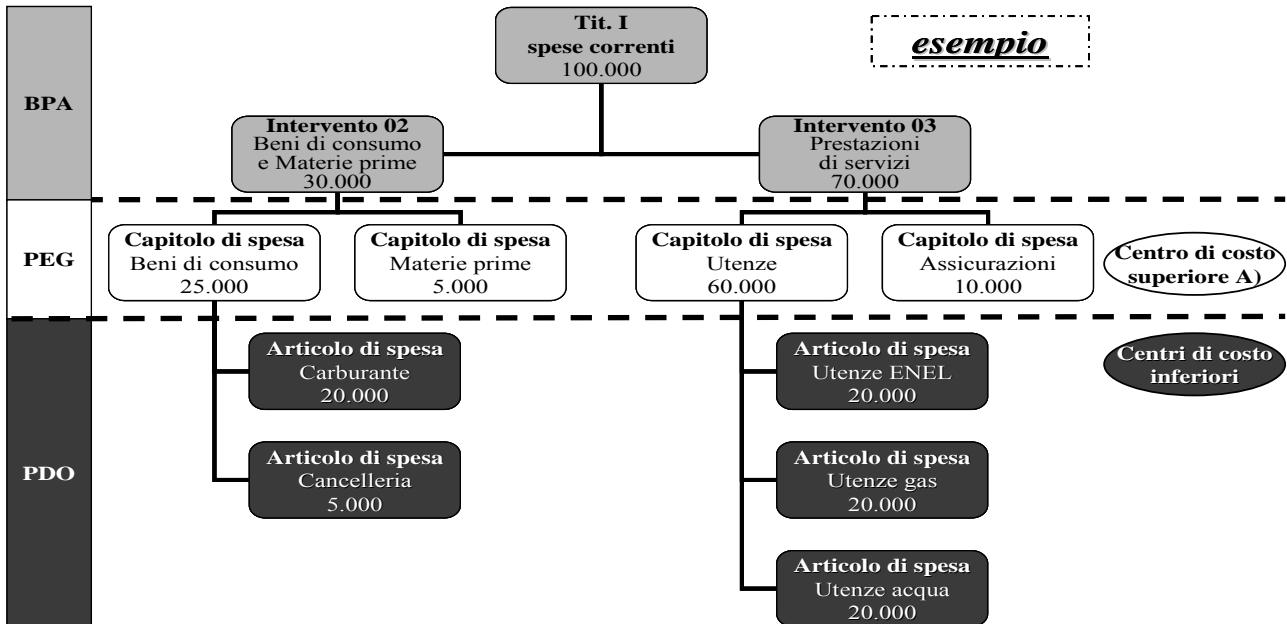
•VANTAGGI PEG/PDO (informazioni descrittivo-parametriche): in caso di collegamento VERTICALE, le modifiche delle azioni, delle tempistiche intermedie e gli spostamenti di risorse umane (tra obiettivi; tra azioni; tra centri di costo inferiori) **NON devono essere approvate dalla Giunta perchè riguardano solo il PDO!**



⁽²³⁾ Con tale soluzione, rimarrebbero alla Giunta le variazioni di PEG politicamente più pregnanti e strategicamente più significative, ovvero quelle che implicano cambi di strategia e spostamenti di risorse tra centri di costo.

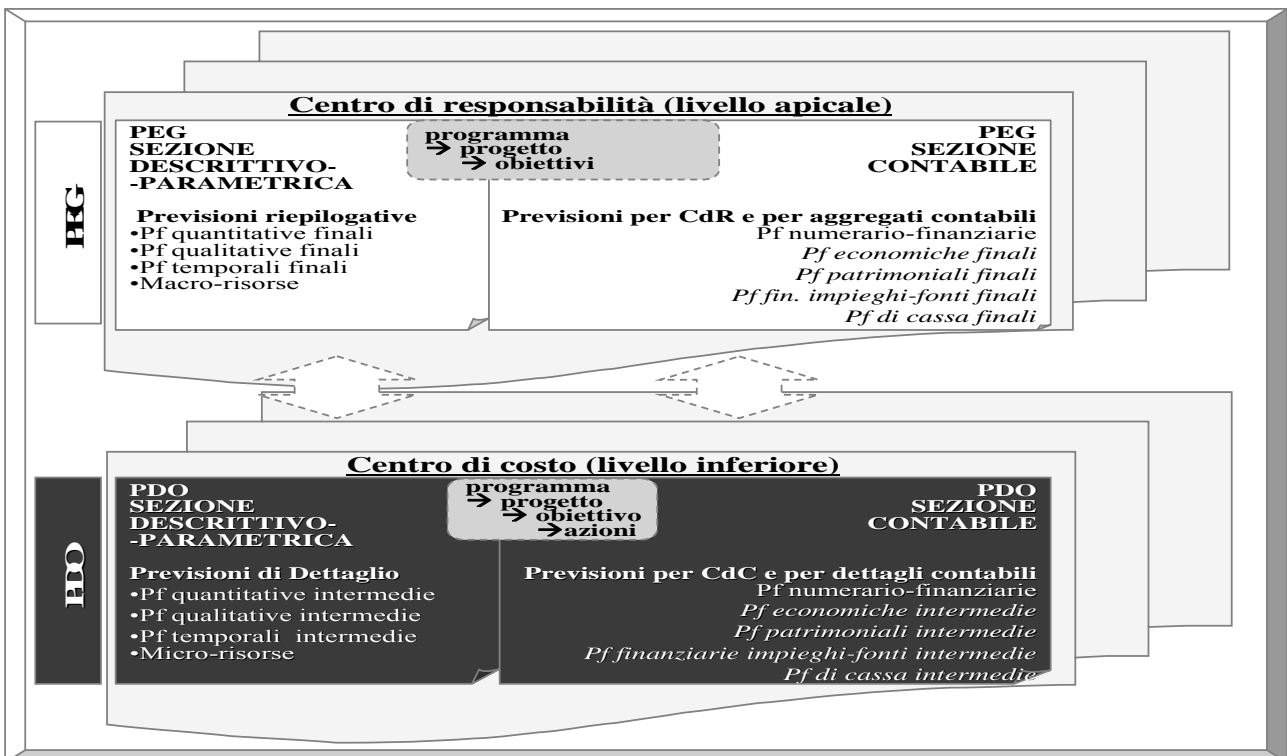
FIGURA 2.8. – I vantaggi del collegamento verticale PEG/PDO (informazioni contabili)

• **VANTAGGI PEG e PDO (informazioni contabili):** in caso di collegamento VERTICALE, si determinano variazioni di PEG solo nel caso di spostamenti di spese tra diversi capitoli (GIUNTA); mentre i più frequenti spostamenti di spese tra diversi articoli non comportano variazioni di PEG, poiché rimangono nell'ambito del PDO!



In un'ipotesi evolutiva ancor più avanzata si potrebbe addirittura progettare un collegamento verticale PEG/PDO in cui le sezioni contabili sia del PEG che del PDO esponano previsioni analitiche (rispettivamente di livello aggregato e di dettaglio) non solo numerario-finanziarie, ma anche economiche, patrimoniali, finanziarie impieghi - fonti, monetarie.

FIGURA 2.9. – Il collegamento verticale PEG/PDO nell'ipotesi evolutiva avanzata



2.3) La sezione 2) “Programmazione” del questionario di ricerca

La sezione 2, incentrata sulla programmazione locale, si articola in 3 parti:

- Parte I (domande A, B), relativa ai processi e agli strumenti di programmazione
- Parti II e III, relative ai soli processi e strumenti di programmazione gestionale analitica:
 - Parte II (domande C, D, E, F, G, H), relativa al Piano Esecutivo di Gestione
 - Parte III (domande I, J, K, L, M, N), relativa al Piano Dettagliato degli Obiettivi

La parte I intende verificare il livello di utilizzo degli strumenti della programmazione obbligatoria e di quelli facoltativi (Domanda A), oltre alle modalità informatiche per la predisposizione degli stessi (Domanda B).

Le parti II e III sono costruite in modo tendenzialmente simmetrico; gli obiettivi conoscitivi sono sintetizzati nella tabella seguente.

TABELLA 2.6. – Le parti II e III della Sezione 2 sulla “Programmazione”

Piano Esecutivo di Gestione	Dom.	Piano Dettagliato degli Obiettivi	Dom.
Motivazioni per la redazione dello strumento di programmazione gestionale analitica			
S'intende verificare se il PEG venga costruito per obbligo legislativo, e/o per raccomandazione contabile, e/o per la sua funzionalità ai fini di programmazione, di guida della gestione, di controllo.	C	S'intende verificare se il PDO venga costruito per obbligo legislativo, e/o per la sua funzionalità ai fini di programmazione, di guida della gestione, di controllo.	I
Anni di redazione dello strumento di programmazione gestionale analitica			
S'intende verificare da quale anno le amministrazioni locali emiliano-romagnole hanno cominciato a redigere il PEG.	D	S'intende verificare da quale anno le amministrazioni locali emiliano-romagnole hanno cominciato a redigere il PDO.	J
Date di approvazione dello strumento di programmazione gestionale analitica			
S'intende verificare in quale data, nell'ambito di ogni anno, il PEG è stato ufficialmente approvato.	E		
Procedura di approvazione dello strumento di programmazione gestionale analitica			
S'intende verificare se il PEG venga approvato dalla Giunta solo secondo l'inopportuno iter legislativo (sulla base del BPA approvato dal Consiglio), oppure secondo il corretto iter programmatico, oppure coniugando in modo corretto ed opportuno l'iter programmatico e l'iter legislativo.	F	S'intende verificare:	K
		<ul style="list-style-type: none"> • in primo luogo, se l'ente, in mancanza di un iter legislativo obbligatorio, ha definito una procedura per l'approvazione del PDO; • in secondo luogo, se il PDO viene approvato dalla Giunta (congiuntamente o distintamente dall'approvazione del PEG) oppure dal Direttore o dal Segretario Generale. 	K1
Rapporti tra PEG e PDO			
		S'intende verificare se tra il PEG e il PDO esista o meno un collegamento e, in caso di risposta affermativa, se tale rapporto sia di tipo orizzontale oppure verticale.	L
Livelli organizzativi dello strumento di programmazione gestionale analitica			
S'intende verificare per quali livelli organizzativi dell'ente viene redatto il PEG: solo quelli superiori o anche quelli inferiori?	G	S'intende verificare per quali livelli organizzativi dell'ente viene redatto il PDO: solo quelli inferiori o anche quelli superiori?	M
Contenuti dello strumento di programmazione gestionale analitica			
S'intende verificare se il PEG viene redatto in forma contabile, in forma non contabile, o in entrambe.	H	S'intende verificare se il PDO viene redatto in forma contabile, in forma non contabile, o in entrambe.	N
S'intende verificare quali sono i dettagli contabili contenuti nel PEG.	H1	S'intende verificare quali sono i dettagli contabili contenuti nel PDO.	N1
S'intende verificare quali sono i dettagli non contabili contenuti nel PEG.	H2	S'intende verificare quali sono i dettagli non contabili contenuti nel PDO.	N2
S'intende verificare se esiste una relazione tra i contenuti contabili e quelli non contabili.	H3	S'intende verificare se esiste una relazione tra i contenuti contabili e quelli non contabili.	N3
S'intende verificare quale relazione intercorre tra i contenuti contabili e quelli non contabili.	H4	S'intende verificare quale relazione intercorre tra i contenuti contabili e quelli non contabili.	N4

3) Il livello di utilizzo dei processi e degli strumenti di programmazione degli enti locali emiliano-romagnoli: l'analisi empirica [FASE INDUTTIVA]

3.1) La sintesi dei risultati

Con il completamento della fase deduttiva è stato possibile costruire un modello procedurale e strumentale teorico di tipo normativo-dottrinale, punto di partenza per il confronto con la realtà empirica. Si è quindi provveduto, tramite la fase induttiva, a rispondere al quesito di ricerca *a1*): **il modello procedurale e strumentale teorico, ovvero l'insieme dei processi e degli strumenti di P&C (obbligatori e facoltativi), previsti dalla normativa vigente e proposti dalla dottrina economico-aziendale, è utilizzato tra gli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?** La risposta a tale quesito, nel presente capitolo, è stata fornita con specifico riferimento ai processi e strumenti di *programmazione*.

Dall'analisi delle risultanze della ricerca emerge chiaramente come al crescere della dimensione aumenti la percezione della necessità di strumenti e logiche di programmazione ed il loro livello di utilizzo: il gap maggiore si individua scendendo sotto la soglia dei 15.000 abitanti. I comuni di **maggiori dimensioni** appaiono gli enti più evoluti, in molti casi più delle stesse **province**: ad essi competono molti ed eterogenei compiti, in ossequio ai principi costituzionali di sussidiarietà verticale, di differenziazione e di adeguatezza ⁽²⁴⁾, mentre il ruolo delle province è più di circoscritto; forse per tali motivi e per il maggiore controllo sociale da parte dei cittadini, nonostante le dimensioni e le risorse gestite siano ingenti in entrambi i casi, la spinta verso il corretto utilizzo delle stesse appare più pressante nei grandi comuni. Non deve però essere sottovalutata la performance degli enti di **medie dimensioni**, che in diversi casi mostrano uno spiccato dinamismo sia a livello di utilizzo di strumenti innovativi sia a livello di adozione di corrette logiche di programmazione gestionale analitica. Come precedentemente affermato, nei comuni **piccoli e piccolissimi**, le logiche di programmazione faticano maggiormente a diffondersi, pur in presenza di esperienze interessanti che rafforzano l'idea che l'Emilia Romagna sia tra le regioni più avanzate d'Italia su tali tematiche.

Con specifico riferimento alla programmazione gestionale analitica, si osserva una netta prevalenza di legami orizzontali tra PEG e PDO: molto spesso, anche negli enti di grandi dimensioni, i due strumenti informativi coincidono oppure rappresentano due anime di uno stesso documento (contabile il PEG, non contabile il PDO). Tuttavia, si rileva come stiano emergendo esperienze nuove, volte a superare tale rapporto orizzontale, poste in essere soprattutto dai comuni di grandi dimensioni e dalle province, che sperimentano prototipi di PEG e PDO con rapporto verticale. In presenza di PEG/PDO verticale, il primo documento, approvato dalla giunta, contiene aggregati contabili e non contabili (capitoli di entrata e spesa, macro obiettivi e relativi indicatori, scadenze finali...), mentre nel secondo, approvato informalmente dal Direttore Generale (DG), sono dettagliati i contenuti del PEG stesso (articoli di entrata e spesa, obiettivi specifici e azioni per raggiungerli, comprensivi di indicatori, scadenze intermedie...): ciò consente non solo di programmare la gestione in modo capillare, ma anche di evitare blocchi della stessa per il continuo ricorso agli organi politici. Nell'esperienza dei comuni emiliano-romagnoli di grandi dimensioni si sta affermando tale rapporto verticale: si osservano infatti documenti ben dettagliati, strumenti attivi di guida della gestione, utili anche per il successivo controllo, la cui capillarità, tuttavia, non si traduce in un appesantimento della gestione stessa, dato che le variazioni rispetto alle previsioni specifiche inserite nel PDO non richiedono il ricorso alla giunta.

A livello di zone geografiche si nota come Ravenna (caratterizzata dalla presenza di pochi comuni, ma di dimensioni medio-grandi), Modena e, seppure in minor parte, Bologna siano i territori nei quali le logiche di corretta programmazione sono maggiormente diffuse: si ipotizza che tale dato sia legato al maggior dinamismo economico di tali zone; in particolare Ravenna è il territorio in cui sono presenti più strumenti di programmazione. In tali aree potrebbe essersi attivato

⁽²⁴⁾ L'articolo 118 della Costituzione afferma che «le funzioni amministrative sono attribuite ai Comuni salvo che, per assicurarne l'esercizio unitario, siano conferite a Province, Città metropolitane, Regioni, Stato, sulla base dei principi di sussidiarietà, differenziazione, adeguatezza».

un positivo fenomeno di contaminazione culturale per il quale i vari enti, realizzando più o meno evoluti processi di benchmarking, riproducono in forma contestualizzata le esperienze delle amministrazioni territoriali più avanzate.

Per converso Piacenza appare la zona in cui vi è maggiore difficoltà d'introduzione di efficaci logiche programmatiche, probabilmente dovuta alla dimensione degli enti di tale provincia (la maggior parte sono piccoli o piccolissimi).

Di seguito verranno presentate le principali domande del questionario somministrato (sezione 2) e si provvederà all'analisi e all'interpretazione delle risposte ottenute.

3.2) L'analisi dei risultati

PARTE I - PROCESSI E STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE: DOMANDE A – B

DOMANDA A **STRUMENTI DI PROGRAMMAZIONE:** quali dei seguenti strumenti di programmazione sono stati predisposti in passato o vengono redatti attualmente nel vostro ente?

RISPOSTA ATTESA Posto che tutti gli enti dovrebbero redigere gli strumenti obbligatori, gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero utilizzare un maggior numero di strumenti facoltativi rispetto agli enti più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA Con riferimento agli strumenti obbligatori, solo il Bilancio Preventivo Pluriennale, la Relazione Previsionale e Programmatica ed il Bilancio Preventivo Annuale sono utilizzati da tutti gli enti; relativamente ai documenti non obbligatori, al crescere della dimensione aumenta il numero degli strumenti facoltativi utilizzati.

TABELLA 3.1 Gli strumenti di programmazione per fascia dimensionale.

STRUMENTI OBBLIGATORI												
	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	178	100,0%	9	100,0%	13	100,0%	21	100,0%	65	100,0%	70	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	178	100,0%	9	100,0%	13	100,0%	21	100,0%	65	100,0%	70	100,0%
Linee Programmatiche di Mandato	86	48,3%	9	100,0%	10	76,9%	19	90,5%	24	36,9%	24	34,3%
Piano Generale di Sviluppo	16	9,0%	3	33,3%	2	15,4%	1	4,8%	8	12,3%	2	2,9%
Relazione Previsionale Programmatica	178	100,0%	9	100,0%	13	100,0%	21	100,0%	65	100,0%	70	100,0%
Bilancio Preventivo Pluriennale	178	100,0%	9	100,0%	13	100,0%	21	100,0%	65	100,0%	70	100,0%
Programma Triennale Opere Pubbliche	143	80,3%	9	100,0%	12	92,3%	20	95,2%	52	80,0%	50	71,4%
Programma Triennale Fabbisogno Personale	120	67,4%	8	88,9%	10	76,9%	18	85,7%	46	70,8%	38	54,3%
Bilancio Preventivo Annuale	178	100,0%	9	100,0%	13	100,0%	21	100,0%	65	100,0%	70	100,0%
Piano Esecutivo di Gestione	41	95,3%	9	100,0%	12	92,3%	20	95,2%				
Piano Dettagliato Obiettivi	64	36,0%	6	66,7%	7	53,8%	14	66,7%	27	41,5%	10	14,3%
STRUMENTI FACOLTATIVI												
Analisi di scenario esterne	8	4,5%	2	22,2%	3	23,1%	1	4,8%	1	1,5%	1	1,4%
Analisi di scenario interne	11	6,2%	3	33,3%	4	30,8%	2	9,5%	1	1,5%	1	1,4%
Bilancio sociale inizio mandato partecipativo	3	1,7%	1	11,1%	1	7,7%	0	0,0%	1	1,5%	0	0,0%
Bilancio sociale inizio mandato non partecipativo	5	2,8%	1	11,1%	1	7,7%	0	0,0%	2	3,1%	1	1,4%
Piano strategico sviluppo territorio	11	6,2%	2	22,2%	4	30,8%	4	19,0%	1	1,5%	1	1,4%
Programma negoziato	9	5,1%	2	22,2%	5	38,5%	2	9,5%	0	0,0%	0	0,0%
Bilancio preventivo annuale consolidato	2	1,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	3,1%	0	0,0%
Piano esecutivo di gestione	87	64,4%							52	80,0%	35	50,0%
Budget economico	19	10,7%	0	0,0%	1	7,7%	3	14,3%	6	9,2%	9	12,9%
Budget patrimoniale	12	6,7%	1	11,1%	0	0,0%	3	14,3%	4	6,2%	4	5,7%
Budget fonti impieghi finanziari	20	11,2%	2	22,2%	0	0,0%	4	19,0%	6	9,2%	8	11,4%
Altri budget	2	1,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	2,9%
Altro	13	7,3%	3	33,3%	0	0,0%	2	9,5%	1	1,5%	7	10,0%

TREND GENERALE Per quanto riguarda gli strumenti obbligatori, si noti come l'obbligo di redigere il Piano Generale di Sviluppo (PGS) e le Linee Programmatiche di Mandato (LPM) sia ampiamente disatteso: il primo è presente solo nel 9,0% degli enti indagati, mentre le seconde sono adottate solo nel 48,3% dei casi. Ampiamente insoddisfacente è anche la diffusione del Piano Dettagliato degli

Obiettivi (PDO), presente solo nel 36,0% degli enti. Pur se maggiormente diffusi, nemmeno il Programma Triennale di Fabbisogno di Personale (PTFB, 67,4%) e il Programma Triennale delle Opere Pubbliche (PTOP, 80,3%) vengono utilizzati da tutti gli enti emiliano-romagnoli. Il Piano Esecutivo di Gestione (PEG), obbligatorio per tutti i comuni e le province sopra i 15.000 abitanti, è redatto dal 95,3% di tali enti (considerando anche coloro che non hanno l'obbligo di PEG tale documento è presente nel 71,9% dei casi); solo il Bilancio Preventivo Pluriennale, la Relazione Previsionale e Programmatica ed il Bilancio Preventivo Annuale vengono redatti dal 100,0% degli enti locali emiliano-romagnoli.

Con riferimento agli strumenti facoltativi si può affermare che in Emilia Romagna c'è un'ottima diffusione del PEG (64,4% negli enti sotto i 15.000 abitanti)

Per quanto riguarda gli altri strumenti facoltativi la situazione non è altrettanto soddisfacente: questi appaiono scarsamente diffusi, pur in presenza di interessanti iniziative portate avanti dagli enti di maggiori dimensioni.

TREND PROVINCE È raro l'utilizzo del PGS (33,3%) ed anche il PDO non sempre è adottato (66,7%), così come il PTFP (88,9%). Tutti gli altri strumenti obbligatori sono utilizzati da tali enti.

Tra gli strumenti non obbligatori si segnalano le analisi di ambiente interno (33,3%) ed esterno (22,2%). Gli strumenti di programmazione negoziata (programma negoziato e piano strategico di sviluppo del territorio) arrivano al 22,2%. Tra i budget il più diffuso è quello finanziario (22,2%). Interessante è la presenza, anche se poco diffusa (11,1%), di bilanci sociali di inizio mandato.

CAUSE TREND PROVINCE A livello di programmazione di mandato si segnala che tutte le province formalizzano i propri obiettivi quinquennali con le LPM, mentre il PGS è uno strumento negletto, posto in essere solo da una provincia su tre. Occorre tuttavia notare che lo scarso peso assegnato dalle province a tale documento è probabilmente legato alla scarsa descrizione che ne dà la legge, riferimento fondamentale per ogni ente locale (il PGS non ha un proprio articolo nel TUEL, ma è inserito nell'art. 165, che disciplina la struttura del BPA): dall'analisi dei questionari e dalle interviste poste in essere con i dirigenti dei vari enti emerge una scarsa comprensione dell'utilità di tale strumento, visto per lo più come un duplicato delle LPM.

È da sottolineare l'ottima strumentazione delle province in ambito di programmazione gestionale analitica: in tali enti, accanto ad una programmazione di tipo finanziario, è presente anche una di tipo non finanziario, come testimonia la vasta presenza di PEG e, in misura minore, di PDO (presente in due province su tre): la necessità di compresenza di obiettivi e risorse, declinati in senso sia finanziario che non, è dettata dalla forte complessità da gestire, ma anche dalla sensibilità verso tematiche di corretta programmazione mostrata specialmente dai dirigenti di tali enti.

Interessanti in tal senso sono le esperienze di bilancio sociale di inizio mandato, strumento di programmazione sociale semplice, ma anche utile mezzo di rendicontazione e di comunicazione col cittadino, specie se raffrontato al bilancio sociale di fine mandato.

TREND COMUNI GRANDI Si nota una scarsa diffusione del PGS (15,4%) e del PDO (53,8%). Le LPM ed il PTFP sono adottati solo dal 76,9% degli enti di tale fascia dimensionale, mentre PTOPE e PEG, pur essendo più diffusi, non sono adottati solo dal 92,3% dei comuni grandi. I restanti strumenti obbligatori sono redatti da tutti gli enti di grandi dimensioni.

Dal lato degli strumenti non obbligatori il più diffuso è il programma negoziato (38,5%), ma anche le analisi di scenario interne ed il piano strategico di sviluppo del territorio (30,8%) assumono una certa rilevanza. Interessante l'adozione, nel 23,1% dei casi, di analisi di scenario esterne

CAUSE TREND COMUNI GRANDI Lo scarso rilievo dato dalla legge al PGS fa sì che anche nei grandi comuni esso sia poco adottato: la programmazione di mandato avviene (quando esistente) con le LPM.

L'obbligo legislativo, unito alle necessità connesse alla gestione di una città, rendono fondamentale l'introduzione di strumenti di programmazione gestionale analitica. Occorre notare, tuttavia, che solo la metà di tali enti redige il PDO, che, anche dove presente, non sempre è un documento autonomo rispetto al PEG.

Importanti strumenti di "ascolto" delle esigenze dei cittadini e di conseguente finalizzazione delle risorse al raggiungimento di obiettivi realmente rilevanti per i vari stakeholders sono le analisi di scenario, i programmi negoziati e il piano strategico di sviluppo del territorio: cresce la

sensibilità, soprattutto dei tecnici, verso il disegno del futuro della città insieme a tutte le categorie di soggetti che la compongono e che operano in essa.

TREND COMUNI MEDI Quasi nessun ente di **medie dimensioni** redige il PGS (4,8%), mentre il PDO è presente solo nel 66,7% dei casi. Il PTOF viene redatto solo nel 85,7% degli enti di questa fascia dimensionale, mentre le LPM sono presenti in molti comuni medi (90,5%), così come il PEG e il PTFP (in entrambi i casi 95,2%), ma non in tutti.

Tra gli strumenti non obbligatori si segnala la presenza, nel 19,0% dei casi, del piano strategico di sviluppo del territorio e del budget finanziario. Sempre relativamente ai budget, quello economico e quello patrimoniale si riscontrano nel 14,3% dei comuni medi.

CAUSE TREND COMUNI MEDI Nei comuni medi si nota come l'obbligo di formalizzare le linee guida del mandato del sindaco attraverso le LPM, più diffuse rispetto al caso dei comuni grandi, venga spesso rispettato. Si registra nuovamente il mancato rispetto dell'obbligo di redigere il PGS.

In questi enti c'è unicamente attenzione alla programmazione degli obiettivi sottesi agli stanziamenti di spesa, visto il raggiungimento della soglia "critica" dei 15.000 abitanti, e considerata l'effettiva necessità di gestire una forte complessità. Tali enti, pur non potendo contare su ingenti risorse come un comune di grandi dimensioni, si trovano a dover garantire una rilevante quantità di servizi: non si può quindi prescindere dall'utilizzo razionale delle risorse scarse disponibili. In questi enti, nei quali compaiono anche figure dirigenziali (spesso è presente anche un DG), portatrici di rilevanti competenze professionali e di sensibilità verso le tematiche di programmazione, inizia a diffondersi anche la programmazione gestionale analitica attraverso il PDO, che pur rimane spesso compreso all'interno del PEG.

Anche negli enti di medie dimensioni sta iniziando a crescere l'esigenza di programmare la crescita a livello locale insieme ai vari stakeholders, come mostra la presenza del piano strategico di sviluppo del territorio nel 19,0% dei casi. Poco diffusi gli altri strumenti facoltativi.

TREND COMUNI PICCOLI Sono poco diffusi gli strumenti di programmazione di mandato: il PGS è redatto dal 12,3% degli enti di questa fascia, mentre le linee programmatiche non superano il 36,9%. Anche l'obbligo di redigere il PDO è ampiamente disatteso (41,5%). Più diffusi, anche se non presenti in tutti gli enti pure se obbligatori, sono il PTFB (70,8%) ed il PTOF (80,0%). RPP, BPP e BPA sono invece sempre presenti.

Gli strumenti facoltativi sono scarsamente diffusi, ad eccezione del PEG, adottato dall'80% degli enti appartenenti a questa fascia dimensionale.

CAUSE TREND COMUNI PICCOLI La programmazione di respiro quinquennale ha una ridotta diffusione, non vi è una formalizzazione degli obiettivi promessi ai cittadini in specifici documenti, spesso non si comprende la loro utilità. Può anche accadere che i politici decidano di non "assumersi la responsabilità" delle loro promesse, preferendo non formalizzarle in specifiche linee d'azione: non avendo definito precise strategie, essi ritengono di poter agire meglio, non dovendo rendere conto del raggiungimento di obiettivi specifici. In più, a volte, la gestione è volta a rispondere ai problemi contingenti che di giorno in giorno emergono, manca una propensione culturale verso una programmazione strategica di respiro quinquennale.

In questi enti, tuttavia, la programmazione gestionale analitica non è solo contabile, ma in molti casi è corredata dall'introduzione di una parte di natura descrittiva. Positiva è l'adozione del PEG nell'80,0% dei casi, pur in assenza di uno specifico obbligo. Anche nei comuni piccoli il PDO pur essendo obbligatorio non è molto diffuso: a tale documento, poco conosciuto, si sostituisce il PEG.

L'inferiore complessità gestita, unita alla minore sensibilità di organi politici e tecnici e alla scarsità di risorse rende poco sentita la necessità di introdurre strumenti che consentano una partecipazione attiva del cittadino allo sviluppo del territorio.

TREND COMUNI PICCOLISSIMI Rispetto a questi, si noti la ridottissima diffusione del PGS (solo 2 su 70 lo redigono, pari al 2,9%) e del PDO (14,3%). Anche le LPM non hanno un'ampia diffusione, essendo presenti solo nel 34,3% dei casi. Relativamente agli altri strumenti obbligatori si osserva come il PTFP sia presente solo nel 54,3% dei casi, mentre il PTOF venga redatto nel 71,4% degli enti piccolissimi. Gli altri strumenti obbligatori (BPP, RPP e BPA) sono sempre presenti.

Negli enti di questa fascia dimensionale solamente il PEG è discretamente diffuso (50,0%), gli altri strumenti facoltativi sono pressoché assenti.

CAUSE TREND COMUNI PICCOLISSIMI Negli enti piccolissimi emerge uno scarso interesse verso strumenti di programmazione d'ampio raggio: probabilmente vi è una ridotta sensibilità sia della struttura che dei soggetti politici: prevale quindi una “navigazione a vista”, che non avviene nella più ampia cornice fornita dai documenti di programmazione quinquennale.

Il PDO è quasi sempre assente, mentre il PEG è presente nel 50,0% dei casi (valore basso ma comunque di buon livello se confrontato con quanto avviene su scala nazionale). Manca probabilmente un'adeguata conoscenza e sensibilità circa l'utilità di PEG e PDO, i responsabili dei servizi in tali comuni spesso non hanno competenze specialistiche in tema di programmazione. D'altra parte in tali enti è più difficile l'introduzione di logiche manageriali, essendo contesti piccoli e spesso chiusi verso l'innovazione (gli stessi dipendenti sono spesso scarsamente sensibili al cambiamento e le restrizioni alla spesa per il personale imposte dalla legge non favoriscono il ricambio generazionale). Minore è la tensione verso l'obiettivo, per lo più l'attenzione è rivolta al rispetto della legge: in tale situazione i responsabili dei servizi ragionano in termini di mantenimento dell'esistente (per cui strumenti come il PEG o il PDO, utili per pianificare miglioramento e sviluppo dell'ente non sono ritenuti essenziali) ed in più, a tal fine, l'obiettivo diviene “spendere tutte le risorse assegnate”, il risultato finale è visto come conseguenza di ciò. Per questo fine una programmazione solo finanziaria è ritenuta sufficiente. Spesso, inoltre, manca la sensibilità politica verso l'attività di programmazione: in assenza di una spinta forte dell'organo politico, PEG e PDO vedono diminuita la loro portata programmatica.

Coerentemente con quanto detto, negli enti piccolissimi gli strumenti facoltativi sono praticamente sempre assenti, a causa della scarsa sensibilità verso la programmazione, delle ridotte risorse a disposizione e della tendenza a fare unicamente ciò che la legge impone esplicitamente.

TREND La tabella 2, di seguito riportata, mostra la diffusione *per area geografica* dei vari strumenti di programmazione. Il PGS è poco diffuso ovunque, addirittura non è mai presente a Rimini, arriva al massimo al 18,8% dei casi (Forlì Cesena). Mediamente poco diffuso il PDO (36,3%), pressoché inesistente a Piacenza (4,5%) e presente al massimo nel 55,6% dei casi (Modena; accanto a tali valori si colloca l'area di Ravenna, dove il 54,5% delle amministrazioni territoriali adotta tale strumento). Le LPM sono in media presenti solo nel 50,0% degli enti, con punte del 70,0% a Rimini e del 63,6% a Ravenna: scarsa è la loro diffusione a Piacenza (27,3%). Infine, risultano maggiormente presenti, (anche se non giungono mai al 100% dei casi pur se obbligatori) il PTFP (in media 67%, ma a Piacenza 40,9%) ed il PTOP (mediamente poco sopra l'81%, ma basso a Piacenza 59,1%).

Gli strumenti facoltativi sono generalmente poco diffusi, ad eccezione del PEG (che tuttavia è obbligatorio per gli enti con almeno 15.000 abitanti): esso è mediamente presente nel 71,9% degli enti, con punte del 90,9% a Ravenna, mentre è basso il dato di Piacenza (40,9%), di Parma (56,5%) e di Rimini (60,0%). Le analisi di scenario sono pressoché assenti, sorprende il dato di Ravenna, dove il 36,4% fa analisi scenario interne. Scarsamente diffusa anche la programmazione negoziata, che supera il 10% solo a Ravenna, Ferrara, Forlì Cesena e Parma.

TABELLA 3.2 Gli strumenti di programmazione per zona geografica.

STRUMENTI OBBLIGATORI																				
	Bologna		Forlì-Cesena		Ferrara		Modena		Piacenza		Parma		Ravenna		Reggio Emilia		Rimini			
Campione	31	100,0%	16	100,0%	20	100,0%	27	100,0%	22	100,0%	23	100,0%	11	100,0%	18	100,0%	10	100,0%		
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	31	100,0%	16	100,0%	20	100,0%	27	100,0%	22	100,0%	23	100,0%	11	100,0%	18	100,0%	10	100,0%	10	100,0%
Linee Programmatiche di Mandato	14	45,2%	6	37,5%	8	40,0%	17	63,0%	6	27,3%	11	47,8%	7	63,6%	10	55,6%	7	70,0%	7	70,0%
Piano Generale di Sviluppo	3	9,7%	3	18,8%	2	10,0%	4	14,8%	1	4,5%	1	4,3%	1	9,1%	1	5,6%	0	0,0%	0	0,0%
Relazione Previsionale Programmatica	31	100,0%	16	100,0%	20	100,0%	27	100,0%	22	100,0%	23	100,0%	11	100,0%	18	100,0%	10	100,0%	10	100,0%
Bilancio Preventivo Pluriennale	31	100,0%	16	100,0%	20	100,0%	27	100,0%	22	100,0%	23	100,0%	11	100,0%	18	100,0%	10	100,0%	10	100,0%
Programma Triennale Opere Pubbliche	26	83,9%	12	75,0%	17	85,0%	25	92,6%	13	59,1%	19	82,6%	10	90,9%	13	72,2%	8	80,0%	8	80,0%
Programma Triennale Fabbisogno Personale	22	71,0%	10	62,5%	15	75,0%	21	77,8%	9	40,9%	16	69,6%	9	81,8%	11	61,1%	7	70,0%	7	70,0%
Bilancio Preventivo Annuale	31	100,0%	16	100,0%	20	100,0%	27	100,0%	22	100,0%	23	100,0%	11	100,0%	18	100,0%	10	100,0%	10	100,0%
Piano Dettagliato Obiettivi	12	38,7%	4	25,0%	6	30,0%	15	55,6%	1	4,5%	9	39,1%	6	54,5%	7	38,9%	4	40,0%	4	40,0%
STRUMENTI FACOLTATIVI																				
Analisi di scenario esterne	1	3,2%	0	0,0%	1	5,0%	3	11,1%	0	0,0%	1	4,3%	1	9,1%	1	5,6%	0	0,0%	0	0,0%
Analisi di scenario interne	1	3,2%	1	6,3%	1	5,0%	3	11,1%	0	0,0%	1	4,3%	4	36,4%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Bilancio sociale inizio mandato partecipativo	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	7,4%	0	0,0%	0	0,0%	1	9,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Bilancio sociale inizio mandato non partecipativo	1	3,2%	0	0,0%	0	0,0%	1	3,7%	0	0,0%	1	4,3%	1	9,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Piano strategico sviluppo territorio	1	3,2%	2	12,5%	2	10,0%	1	3,7%	0	0,0%	3	13,0%	2	18,2%	1	5,6%	0	0,0%	0	0,0%
Programma negoziato	2	6,5%	0	0,0%	1	5,0%	1	3,7%	1	4,5%	3	13,0%	1	9,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Bilancio preventivo annuale consolidato	0	0,0%	2	12,5%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Piano esecutivo di gestione	26	83,9%	11	68,8%	15	75,0%	24	88,9%	9	40,9%	13	56,5%	10	90,9%	14	77,8%	6	60,0%	6	60,0%
Budget economico	2	6,5%	0	0,0%	4	20,0%	5	18,5%	1	4,5%	2	8,7%	1	9,1%	3	16,7%	1	10,0%	1	10,0%
Budget patrimoniale	0	0,0%	1	6,3%	2	10,0%	5	18,5%	0	0,0%	1	4,3%	1	9,1%	1	5,6%	1	10,0%	1	10,0%
Budget fonti impieghi finanziari	1	3,2%	1	6,3%	2	10,0%	8	29,6%	0	0,0%	3	13,0%	2	18,2%	2	11,1%	1	10,0%	1	10,0%
Altri budget	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	3,7%	1	4,5%	1	4,3%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Altro	1	3,2%	1	6,3%	4	20,0%	1	3,7%	3	13,6%	4	17,4%	2	18,2%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

CAUSE TREND Anche a livello provinciale emerge come in ogni zona, senza eccezioni, si presenti una scarsissima diffusione del PGS in quanto non è chiaro il suo contenuto, la legge non lo definisce puntualmente, mentre le LPM sono maggiormente diffuse in quanto meglio normate.

I territori di Modena, ma soprattutto di Ravenna appaiono i più avanzati: in quest'ultimo vi sono pochi comuni, ma di dimensioni mediamente più ampie: in tale zona sia il PEG che il PDO sono diffusi, ma anche gli strumenti di programmazione strategica assumo qui i valori più alti.

Il territorio di Bologna presenta valori medi, pur essendo ivi presenti enti grandi e avanzati come la provincia ed il comune capoluogo di regione. Occorre osservare che vi sono in tale area molti comuni, di dimensioni diverse tra loro: la buona performance dei comuni medio-grandi si mescola con quelle meno positive dei comuni più piccoli.

Per converso Piacenza appare il territorio più arretrato, in esso vi sono moltissimi comuni ma di dimensioni molto piccole, specialmente nelle zone montuose. In tale provincia sono poco diffusi tutti gli strumenti, prevalgono logiche di programmazione meramente finanziaria, manca attenzione alla programmazione gestionale: né PEG (ma molti enti sono sotto i 15.000 abitanti) né PDO sono adottati ampiamente.

L'aspetto maggiormente significativo, in base a quanto affermato, è legato alla grandezza degli enti: non a caso le performance migliori sono conseguite dalle zone nelle quali si trovano pochi enti,

ma di dimensioni medio-grandi. Viceversa, le aree più arretrate appaiono quelle in cui vi sono molte amministrazioni, ma di piccole dimensioni. Per tale motivo, nel prosieguo della trattazione, ci si concentrerà su un'analisi di tipo dimensionale.

DOMANDA B MODALITA' DI PREDISPOSIZIONE: come vengono ottenuti i dati per la predisposizione degli strumenti di programmazione del vostro ente?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni, vista la maggiore complessità da gestire, dovrebbero utilizzare più database per la predisposizione degli strumenti di programmazione, mentre negli enti più piccoli ciò dovrebbe avvenire tramite un unico database.

TABELLA 3.3 Modalità di ottenimento dei dati per la programmazione per fascia dimensionale

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	178	100,0%	9	100,0%	13	100,0%	21	100,0%	65	100,0%	70	100,0%
Mancate risposte	42	23,6%	0	0,0%	2	15,4%	2	9,5%	17	26,2%	21	30,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	136	76,4%	9	100,0%	11	84,6%	19	90,5%	48	73,8%	49	70,0%
Esiste un unico database da cui si reperiscono i dati necessari per ogni strumento di programmazione	56	41,2%	2	22,2%	1	9,1%	5	26,3%	20	41,7%	28	57,1%
Esistono più fonti informatiche dalle quali si reperiscono i dati necessari per ogni strumento di programmazione	75	55,1%	7	77,8%	10	90,9%	13	68,4%	28	58,3%	17	34,7%
Altro	5	3,7%	0	0,0%	0	0,0%	1	5,3%	0	0,0%	4	8,2%

RISPOSTA RILEVATA Si nota come in enti di dimensioni maggiori vi siano più database dai quali reperire le informazioni utili alla programmazione. Nei comuni più piccoli vi è prevalenza di un unico database per tale attività.

TREND A livello aggregato esistono mediamente più fonti informatiche (55,1%), mentre nel 41,2 % dei casi è presente solo una fonte. Il dato si differenzia fortemente se si analizzano le diverse fasce dimensionali: così le **province** hanno spesso più fonti informatiche (77,8%), lo stesso può essere detto per i **comuni grandi** (ben nel 90,9% dei casi si hanno più fonti informatiche). Man mano che si riduce la dimensione aumenta la percentuale degli enti che adottano un solo database: nei **comuni medi** la percentuale di coloro che utilizzano più fonti si riduce al 68,4% (contro il 26,3% di coloro che hanno una sola fonte), per giungere fino al 58,3% nei **comuni piccoli**. Nei **comuni piccolissimi** la situazione si capovolge: solo nel 34,3% vi sono più fonti, mentre nel 57,1% dei casi si utilizza un solo database per reperire i dati utili alla programmazione.

CAUSE TREND Si può rilevare come, man mano che si riduce la complessità gestita, quindi al diminuire della dimensione, sia sempre più facile gestire l'ente con un solo software che abbraccia tutta la gestione: la presenza di uno o più database è funzione della dimensione dell'ente, anche se sono presenti elementi discorsivi (es. acquisti non coordinati di software per le diverse aree dell'amministrazione) che rendono non sempre verificata tale affermazione.

PARTE II - PEG: DOMANDE C – H4

DOMANDA C MOTIVAZIONI PER LA REDAZIONE DEL PEG: quali sono le motivazioni alla base della predisposizione del PEG?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero redigere il PEG non solo come adempimento di un obbligo normativo, ma anche e soprattutto perché ne hanno compreso la funzionalità di programmazione, guida della gestione e controllo

RISPOSTA RILEVATA La maggior parte degli enti emiliano-romagnoli redige il PEG per meglio programmare la gestione: ciò avviene soprattutto in quelli di maggiori dimensioni.

TABELLA 3.4 Motivazioni per la predisposizione del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Adempimento dell'obbligo legislativo previsto dall'art. 169 del T.U.E.L. (D.Lgs. 267/2000)	68	53,1%	9	75,0%	10	83,3%	17	85,0%	20	38,5%	12	34,3%
Rispetto della raccomandazione del principio contabile n. 1 emanato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali	61	47,7%	6	50,0%	9	75,0%	13	65,0%	20	38,5%	13	37,1%
Migliore programmazione della gestione	104	81,3%	9	75,0%	11	91,7%	17	85,0%	42	80,8%	25	71,4%
Guida della gestione	86	67,2%	7	58,3%	10	83,3%	18	90,0%	32	61,5%	19	54,3%
Facilitazione del successivo controllo di gestione	65	50,8%	8	66,7%	7	58,3%	13	65,0%	24	46,2%	13	37,1%
Altro	6	4,7%	0	0,0%	0	0,0%	1	5,0%	5	9,6%	0	0,0%

TREND A livello aggregato si nota come il rispetto della legge sia una motivazione sempre di grande importanza (53,1%), ma non è quasi mai la principale: la maggior parte degli enti che predispongono il PEG (128 in tutta la regione) lo fanno perché esso consente una migliore programmazione della gestione (ben 81,3%) o perché esso sia una guida della gestione (67,2%). Da notare che il 50,8% degli enti che redigono il PEG lo fanno in quanto esso rappresenta il punto di partenza per il successivo controllo di gestione: l'Emilia Romagna si conferma regione avanzata non solo dal punto di vista della programmazione, ma anche della sensibilità verso il controllo.

Le **province** predispongono il PEG per rispettare le disposizioni legislative e perché esso consente una migliore programmazione della gestione (75,0%); per questi enti, le necessità connesse al controllo (66,7%) superano la funzione del PEG come guida della gestione (58,3%).

I **comuni grandi** confermano il dato medio, con la netta prevalenza del PEG come strumento di corretta programmazione (91,7%), ma di grande importanza sono anche il rispetto della legge e l'utilizzo del PEG come strumento di guida della gestione (83,3% in entrambi i casi).

Nei **comuni di medie dimensioni** si ha una leggera inversione di tendenza, con la prevalenza del PEG quale strumento di guida della gestione (90,0%), che supera il rispetto della legge e l'utilizzo del PEG per migliorare la programmazione (entrambi all'85,0%).

Un cambiamento più netto si ha a partire dai **comuni piccoli**, per i quali la redazione del PEG non è un obbligo: coloro che predispongono il PEG lo fanno principalmente per meglio programmare (80,8%). La motivazione secondaria è la guida della gestione, che si ferma al 61,5%.

La medesima dinamica si osserva per i **comuni piccolissimi**, nei quali prevale "migliore programmazione della gestione" (71,4%), seguito da "guida della gestione" (54,3%).

CAUSE TREND In generale, dall'analisi dei dati, emerge che gli enti emiliano-romagnoli comprendono l'utilità del PEG quale strumento di programmazione e guida della gestione: esso non viene predisposto solamente in quanto obbligatorio, ma perché se ne è compresa e condivisa la funzione di supporto alla programmazione, alla guida e al controllo di gestione, per accrescere l'efficacia e l'efficienza.

Occorre poi osservare che coloro che attuano il controllo di gestione vedono il PEG come presupposto per il controllo stesso; ciò avviene soprattutto per gli enti di maggiori dimensioni.

È da sottolineare positivamente, infine, come coloro che redigono il PEG siano correttamente motivati a farlo; essi lo pongono in essere in quanto credono nella sua funzione programmatoria e migliorativa della gestione: emerge nuovamente la diffusa sensibilità a livello regionale verso tematiche di adeguata programmazione.

DOMANDA D **ANNI DI REDAZIONE DEL PEG:** per quali anni è stato redatto il PEG?

RISPOSTA ATTESA Gli enti più grandi dovrebbero aver adottato il PEG da un maggior numero di anni rispetto agli enti più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA La maggior parte degli enti ha introdotto il PEG già a partire dal 1996. L'interpretazione dei dati presentati nella tabella 5 deve essere intesa come gli anni a partire dai

quali il PEG è stato introdotto nei vari enti nell'ipotesi (sempre verificata nelle risposte fornite dagli enti) che tale strumento sia sempre stato predisposto negli anni successivi alla sua introduzione.

TABELLA 3.5 Anni di redazione del PEG per fascia dimensionale.

	<i>Generale</i>		<i>Province</i>		<i>Comuni grandi</i>		<i>Comuni medi</i>		<i>Comuni piccoli</i>		<i>Comuni piccolissimi</i>	
Campione	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	1	0,8%	0	0,0%	0	0,0%	1	5,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	127	99,2%	9	100,0%	12	100,0%	19	95,0%	52	100,0%	35	100,0%
1996	40	31,5%	3	33,3%	5	41,7%	9	47,4%	13	37,1%	10	28,6%
1997	25	19,7%	2	22,2%	4	33,3%	6	31,6%	8	22,9%	5	14,3%
1998	27	21,3%	3	33,3%	3	25,0%	2	10,5%	14	40,0%	5	14,3%
1999	11	8,7%	0	0,0%	0	0,0%	1	5,3%	4	11,4%	6	17,1%
2000	10	7,9%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	7	20,0%	3	8,6%
2001	6	4,7%	0	0,0%	0	0,0%	1	5,3%	3	8,6%	2	5,7%
2002	5	3,9%	1	11,1%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,9%	3	8,6%
2003	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
2004	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
2005	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
2006	3	2,4%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	5,7%	1	2,9%

TREND I dati mostrano come in tutte le fasce dimensionali vi sia una prevalenza, più o meno netta, dell'introduzione del PEG già a partire dal 1996, anno della sua prima definizione da parte del Decreto Legislativo 25 Febbraio 1995, n. 77, con l'unica eccezione dei **comuni piccoli**, in cui prevale il 1998 (40,0% contro il 37,1% del 1996). A livello aggregato ben il 31,5% degli enti che redigono il PEG lo hanno introdotto a partire dal 1996. Gli enti si sono quindi da subito adeguati alle nuove discipline: ben il 72,5% degli enti ha introdotto il PEG tra il 1996 e il 1998.

Emerge quindi l'innovatività della regione Emilia Romagna: l'adozione, in molti casi, del PEG già dal 1996 testimonia la non refrattarietà delle amministrazioni emiliano-romagnole al cambiamento e la forte sensibilità al miglioramento.

Oltre all'eccezione dei comuni piccoli è da notare come nei **comuni piccolissimi**, pur rimanendo prevalente il 1996 come anno di prima introduzione (28,6%), aumenti il peso degli anni ad esso successivi: in particolare diversi enti di questa fascia dimensionale ha introdotto il PEG a partire dal 1999 (17,1%).

CAUSE TREND Emerge una buona risposta a quanto disposto dalla legge: già da quando il PEG è divenuto obbligatorio la maggior parte degli enti emiliano-romagnoli si è adeguata. I ritardi maggiori si segnalano al ridursi della dimensione, anche se occorre osservare che in realtà gli enti più piccoli non hanno l'obbligo di redigere il PEG: coloro che hanno scelto di introdurlo comunque hanno mostrato di credere nell'utilità strumento.

DOMANDA E DATE DI APPROVAZIONE DEL PEG: in quale data, nell'ambito di ogni anno, il PEG è stato ufficialmente approvato? (Scostamento rispetto al 31.12.n)

RISPOSTA ATTESA Posto che tutti gli enti dovrebbero approvare il PEG entro il 31.12.n, quelli più grandi dovrebbero essere in grado di approvare il PEG in tempi più contenuti rispetto agli enti di minori dimensioni.

RISPOSTA RILEVATA Gli enti emiliano-romagnoli mediamente approvano il PEG con al massimo un mese di ritardo rispetto al 31.12.n.

TABELLA 3.6 Date di approvazione del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	22	17,2%	0	0,0%	4	33,3%	3	15,0%	10	19,2%	5	14,3%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	106	82,8%	9	100,0%	8	66,7%	17	85,0%	42	80,8%	30	85,7%
≤ 0 giorni	203	23,8%	30	39,0%	19	27,1%	27	17,0%	91	27,3%	36	16,9%
1 – 31 giorni	213	25,0%	16	20,8%	16	22,9%	48	30,2%	68	20,4%	65	30,5%
32 – 59 giorni	151	17,7%	17	22,1%	7	10,0%	21	13,2%	72	21,6%	34	16,0%
60 – 90 giorni	135	15,8%	8	10,4%	8	11,4%	21	13,2%	59	17,7%	39	18,3%
91 – 120 giorni	78	9,2%	2	2,6%	8	11,4%	19	11,9%	18	5,4%	31	14,6%
121 – 151 giorni	35	4,1%	4	5,2%	5	7,1%	12	7,5%	9	2,7%	5	2,3%
152 – 181 giorni	23	2,7%	0	0,0%	7	10,0%	7	4,4%	7	2,1%	2	0,9%
> 181 giorni	14	1,6%	0	0,0%	0	0,0%	4	2,5%	9	2,7%	1	0,5%

TREND Data l'eterogeneità delle risposte fornite alla domanda in oggetto, sono stati creati alcuni intervalli temporali all'interno dei quali inserire la performance dei diversi enti (es. approvazione nei tempi di legge, con un ritardo tra 1 e 31 giorni ecc.). I valori assoluti inseriti in tabella rappresentano il numero totale di amministrazioni, per le diverse fasce dimensionali, che hanno approvato il PEG nei tempi definiti dall'intervallo temporale, considerando il periodo che va dal 1996 al 2006. Così, ad esempio, il primo valore (30), relativo alle province, esplicita che per 30 volte le province interpellate hanno approvato il PEG nei tempi di legge nell'intervallo temporale 1996 – 2006. La percentuale rappresenta, invece, il peso del valore assoluto sul numero totale di risposte fornite dagli enti della fascia dimensionale considerata.

In generale si osserva che la maggior parte delle amministrazioni approva il PEG entro il 31/12 oppure con circa un mese di ritardo rispetto alla scadenza fissata dalla legge (quest'ultima opzione prevale leggermente, 25,0%). Nelle **province** è netta la prevalenza di approvazioni entro il 31/12, mentre ciò avviene anche nei **comuni grandi e piccoli**, nei quali tuttavia il gap tra le due opzioni si riduce (occorre osservare, tuttavia, che nel caso dei comuni piccoli cresce la percentuale di coloro che approvano il PEG anche con 2 o 3 mesi di ritardo). I **comuni medi e piccolissimi** mediamente giungono con un ritardo di un mese, ma nell'ultimo caso aumenta il numero di coloro che lo approvano anche più di 31 giorni dopo il 31/12.

CAUSE TREND La presenza, a livello aggregato, di un ritardo medio di un mese, pur essendo di fatto un'infrazione alle previsioni di legge, non è da leggere come dato eccessivamente negativo, laddove si consideri che in molte altre regioni i ritardi sono anche maggiori, specie negli enti di minori dimensioni. Spesso i rallentamenti nell'approvazione del PEG sono "trainati" dai ritardi inerenti l'iter del BPA: può infatti avvenire che, con apposito decreto del Ministero dell'Interno, d'intesa con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, il termine per l'approvazione del BPA venga differito "in presenza di motivate esigenze" (art. 151 del TUEL). Non è poi da sottovalutare la presenza di diversi enti, specie tra quelli più grandi, in grado di rispettare le tempistiche di legge.

DOMANDA F **RAPPORTI PEG - BILANCIO PREVENTIVO ANNUALE (BPA):** quali rapporti intercorrono tra PEG e BPA?

RISPOSTA ATTESA Nei comuni medio grandi, in ragione del presunto maggior livello culturale, ci si attende che l'iter di costruzione/approvazione dei due documenti segua il corretto processo di programmazione: in base a questo occorrerebbe prima definire il contenuto di massima del BPA, poi dettagliare i contenuti operativi del PEG. Alla luce di questo si dovrebbe poi ricalibrare il BPA e di seguito approvare i due strumenti informativi secondo quanto prevede la legge⁽²⁵⁾. Ci si attende, inoltre, che i comuni di minori dimensioni adottino un iter di costruzione per i due documenti allineato con il loro iter di approvazione: si predispongono prima il BPA. Poi il PEG, e si approvano gli stessi nel medesimo ordine.

⁽²⁵⁾ Art. 169 del TUEL, «Sulla base del bilancio di previsione annuale deliberato dal consiglio, l'organo esecutivo definisce, prima dell'inizio dell'esercizio, il piano esecutivo di gestione».

RISPOSTA RILEVATA Una buona parte degli enti grandi segue il corretto iter di programmazione. Nella maggior parte degli enti piccolissimi si segue l'iter di legge.

TABELLA 3.7 Rapporti BPA – PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	9	7,0%	0	0,0%	2	16,7%	0	0,0%	5	9,6%	2	5,7%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	119	93,0%	9	100,0%	10	83,3%	20	100,0%	47	90,4%	33	94,3%
Viene predisposto ed approvato prima il BPA e poi, sulla base di questo viene predisposto ed approvato il PEG	40	33,6%	3	33,3%	2	20,0%	3	15,0%	15	31,9%	17	51,5%
PEG e BPA vengono predisposti congiuntamente e contemporaneamente, e poi approvati secondo i tempi legislativi	30	25,2%	3	33,3%	3	30,0%	7	35,0%	9	19,1%	8	24,2%
Viene predisposto prima il PEG; poi sulla base di questo viene predisposto ed approvato il BPA; infine, sulla base del BPA approvato viene approvato il PEG	48	40,3%	2	22,2%	5	50,0%	10	50,0%	23	48,9%	8	24,2%
Altro	1	0,8%	1	11,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND A livello aggregato ben il 40,3% degli enti segue l'iter suesposto. Da notare che addirittura non solo la maggior parte dei **comuni grandi** (50,0%), ma anche di quelli **medi** (50,0%) e **piccoli** (48,9%) predispongono prima il PEG e, sulla base di questo, il BPA, per poi approvare i due documenti secondo i tempi di legge.

Parzialmente in controtendenza il dato delle **province**, in cui la predisposizione congiunta dei due documenti eguaglia (33,3%) il caso di redazione prima del PEG, poi del BPA.

Tra i **comuni piccolissimi** prevale invece il rispetto alla lettera del disposto normativo: ben il 51,5% di tali enti redige prima il BPA poi il PEG, solo il 24,2% segue l'iter opposto.

CAUSE TREND Parrebbe che le corrette logiche di programmazione siano maggiormente attuate dagli enti di dimensioni medio-grandi, confermando l'ipotesi iniziale: si noti, tuttavia, che anche nei comuni piccoli vi è una buona comprensione di tali logiche (48,9%). In linea con le attese, molti tra i comuni piccolissimi che redigono il PEG (dato già comunque positivo) si limitano a rispettare l'iter di legge, perdendo in parte le opportunità offerte da una diversa sequenza di predisposizione dei due documenti: diviene più probabile, nel corso dell'anno, che le previsioni non siano sufficientemente accurate, con l'immediata conseguenza di richiedere variazioni (con il coinvolgimento degli organi politici), rischiando così di generare blocchi o ritardi nella gestione.

DOMANDA G **LIVELLI ORGANIZZATIVI DEL PEG:** per quali livelli organizzativi dell'ente viene redatto il PEG?

RISPOSTA ATTESA Gli enti più grandi, avendo una struttura organizzativa più articolata, dovrebbero redigere il PEG per un maggior numero di livelli organizzativi rispetto agli enti più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA I dati confutano la attese, sino al secondo livello, mentre sono limitati i casi di enti medio-grandi che redigono il PEG per il terzo livello e ancor di più per il quarto livello organizzativo.

TABELLA 3.8 Livelli organizzativi del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	8	6,2%	0	0,0%	1	8,3%	2	10,0%	5	9,6%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	120	93,8%	9	100,0%	11	91,7%	18	90,0%	47	90,4%	35	100,0%
Solo per il primo livello organizzativo	39	32,5%	0	0,0%	0	0,0%	2	11,1%	17	36,2%	20	57,1%
Anche per il secondo livello organizzativo	59	49,2%	6	66,7%	7	63,6%	12	66,7%	24	51,1%	10	28,6%
Anche per il terzo livello organizzativo	18	15,0%	2	22,2%	3	27,3%	4	22,2%	5	10,6%	4	11,4%
Anche per il quarto livello organizzativo	4	3,3%	1	11,1%	1	9,1%	0	0,0%	1	2,1%	1	2,9%
Anche per altri livelli organizzativi	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND Considerando tutti gli enti, nel 49,2% dei casi il PEG è redatto solo fino al secondo livello. La percentuale di coloro che redigono il PEG fino al secondo livello organizzativo rimane molto alta nelle **province** (66,7%) e nei **comuni grandi e medi** (rispettivamente 63,6% e 66,7%), prevalente nei **comuni piccoli** (51,1%) mentre negli **enti piccolissimi** ci si ferma spesso al primo livello (57,1%).

CAUSE TREND Si noti che gli enti emiliano-romagnoli hanno dichiarato (rispondendo alla prima sezione del questionario da cui trae origine il presente lavoro) di aver formalizzato prevalentemente due livelli organizzativi, ad eccezione delle province, in cui spesso vi sono tre livelli, e dei comuni piccolissimi, in cui prevale la presenza di un solo livello. Spesso, tuttavia, ai livelli formalizzati nello Statuto se ne aggiungono altri che, pur non essendo riconosciuti ufficialmente in tale documento, rappresentano la realtà più operativa di suddette amministrazioni.

Il dato può avere una duplice lettura: da un lato gli enti più piccoli, meno articolati, quando redigono il PEG, spesso unico documento di programmazione, lo fanno per tutti i propri livelli, che sono uno o due. Gli enti più grandi, maggiormente complessi, redigono il PEG solo per i livelli più elevati, (arrivano al massimo al terzo livello, che non sempre è il livello più basso) non per quelli inferiori. Ci si potrebbe attendere che in questi casi per i livelli inferiori si intervenga programmando attraverso uno specifico documento a essi riservato dall'articolo 197 del Testo Unico degli Enti Locali, il PDO. Come si vedrà dalla lettura dei dati relativi al PDO, tuttavia, attesa risulta non verificata.

DOMANDA H **CONTENUTI DEL PEG:** in quale forma sono esposti i contenuti del PEG?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero adottare un PEG sia contabile che non contabile.

RISPOSTA RILEVATA Gli enti emiliano-romagnoli redigono sempre una PEG contabile, il quale tuttavia non sempre è corredato da una sezione non contabile.

TABELLA 3.9 Contenuti del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	128	100,0%	9	100,0%	12	100,0%	20	100,0%	52	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	3	2,3%	0	0,0%	1	8,3%	0	0,0%	2	3,8%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	125	97,7%	9	100,0%	11	91,7%	20	100,0%	50	96,2%	35	100,0%
Contenuti del PEG espressi in forma contabile	125	100,0%	9	100,0%	11	100,0%	20	100,0%	50	100,0%	35	100,0%
Contenuti del PEG espressi in forma NON contabile	108	86,4%	7	77,8%	10	90,9%	18	90,0%	43	86,0%	30	85,7%
Altro	1	0,8%	1	11,1%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND I dati mostrano come tutti gli enti indagati redigano un PEG che presenta una parte contabile, tuttavia non sempre ad essa si accompagna una parte non contabile (le due parti sono compresenti nell'86,4% dei casi). Dall'analisi per fascia dimensionale emerge un dato in parte sorprendente: se in tutta la regione è ampiamente diffusa la presenza di dati non solo contabili nel

PEG, la “performance” meno soddisfacente è quella delle **province** (solo nel 77,8% dei casi esistono entrambe le parti del PEG, presenti ben nel 85,7% dei **comuni piccolissimi**).

CAUSE TREND Emerge un’ottima tendenza: il PEG in Emilia Romagna non è solo un mero strumento contabile, ma gli enti che lo adottano lo utilizzano anche per programmare in tutti i suoi aspetti (contabili e non) la gestione dell’anno successivo. Sorprende il dato dei comuni piccoli e piccolissimi; coloro che hanno adottato il PEG, non obbligatorio per gli enti di tali fasce dimensionali, l’hanno fatto comprendendone l’utilità programmatica, e non solo come articolazione contabile del BPA.

DOMANDA H1 **CONTENUTI CONTABILI DEL PEG:** quali sono i dettagli contabili del PEG?

RISPOSTA ATTESA Tra coloro che hanno dichiarato di redigere la parte contabile del PEG, gli enti più grandi dovrebbero farlo con un maggior grado di dettaglio rispetto ai comuni più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA I PEG contabili degli enti più grandi hanno un maggior grado di dettaglio rispetto a quelli dei comuni più piccoli.

TABELLA 3.10 Contenuti contabili del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	125	100,0%	9	100,0%	11	100,0%	20	100,0%	50	100,0%	35	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	125	100,0%	9	100,0%	11	100,0%	20	100,0%	50	100,0%	35	100,0%
Riferimento al centro di responsabilità/centro di costo	101	80,8%	8	88,9%	11	100,0%	18	90,0%	43	86,0%	21	60,0%
Indicazione dei centri di responsabilità/centri di costo attivatori della spesa e dei centri utilizzatori dei fattori produttivi	47	37,6%	6	66,7%	9	81,8%	9	45,0%	15	30,0%	8	22,9%
Riferimento al programma/progetto della Relazione Previsionale e Programmatica	64	51,2%	6	66,7%	9	81,8%	8	40,0%	24	48,0%	17	48,6%
Risorse d'entrata/Interventi di spesa	74	59,2%	8	88,9%	11	100,0%	12	60,0%	25	50,0%	18	51,4%
Capitoli d'entrata e di spesa	105	84,0%	8	88,9%	11	100,0%	16	80,0%	42	84,0%	28	80,0%
Articoli d'entrata e di spesa	63	50,4%	7	77,8%	6	54,5%	14	70,0%	24	48,0%	12	34,3%
Altro	5	4,0%	1	11,1%	1	9,1%	2	10,0%	0	0,0%	1	2,9%

TREND Considerando il totale delle risposte si nota come siano molto diffuse l’articolazione in capitoli (84,0%) e il riferimento al centro di responsabilità-centro di costo (80,8%). Più della metà degli enti inserisce un riferimento al bilancio (il 59,2% inserisce risorse d’entrata/interventi di spesa) e alla RPP (51,2%). Il 50,4% inserisce nel PEG anche gli articoli. Bassa l’indicazione dei centri attivatori/utilizzatori delle spese ed entrate (37,6%).

Analizzando i dati per singola fascia dimensionale pare confermata l’attesa iniziale: nelle province e nei comuni grandi sono mediamente più alte le percentuali per ogni voce, percentuali che tendono a ridursi e a concentrarsi su un minor numero di contenuti man mano che diminuisce la dimensione degli enti indagati.

Nel caso delle **province** sono ampiamente presenti tutti i contenuti, prevalgono il riferimento al cdr-cdc, l’articolazione in capitoli ed il riferimento al BPA (88,9%). Il contenuto meno diffuso (66,7%) è l’indicazione dei centri attivatori/utilizzatori, unitamente al riferimento alla RPP.

Un trend molto simile si osserva per i **comuni grandi**, dove però i vari contenuti sono ancor più diffusi, come dimostrano le alte percentuali rilevate. Fa eccezione solo la presenza degli articoli, presente nel 54,5% dei casi.

Nei **comuni medi** iniziano ad essere meno presenti le diverse voci: esse si focalizzano sul riferimento al cdr-cdc (90,0%) e sull’articolazione in capitoli (80,0%). Più contenuto il dato sul l’indicazione dei centri attivatori/utilizzatori (45,0%), basso il riferimento alla RPP (40,0%). Da notare l’ampio ricorso agli articoli (70,0%).

Relativamente ai **comuni piccoli** si osserva una prevalenza del riferimento al cdr-cdc (86,0%) e dell’articolazione in capitoli (84,0%). Tra gli altri solo il riferimento al bilancio raggiunge il 50%.

Infine, nel caso dei **comuni piccolissimi**, i contenuti si polarizzano sull'articolazione in capitoli (80,0%) e sul riferimento al cdr-cdc (60,0%). Poco diffusi gli altri contenuti.

CAUSE TREND Da quanto esposto emerge che generalmente gli enti più grandi hanno parti contabili più dettagliate. Da notare, specialmente in province e comuni medi, la presenza di articoli nel PEG, indice della presenza di un PEG/PDO orizzontale. Si nota che il contenuto diviene meno articolato negli enti piccoli e piccolissimi, nei quali, al diminuire della complessità gestita si riduce l'articolazione: ciò può essere dovuto ad una minore attenzione verso una corretta programmazione verticale (bassi i collegamenti con RPP) oppure, in alcuni casi, al fatto che il PEG dal punto di vista contabile non fa altro che suddividere risorse e interventi in capitoli, senza ulteriori funzionalità informative. Si riduce anche il riferimento ai cdr-cdc, sia per minore sensibilità culturale verso una programmazione capillare, sia perché è oggettivamente più semplice e meno articolata l'organizzazione di tali enti.

DOMANDA H2 **CONTENUTI NON CONTABILI DEL PEG:** quali sono i dettagli non contabili del PEG?

RISPOSTA ATTESA Tra coloro che hanno dichiarato di redigere la parte non contabile del PEG, gli enti più grandi dovrebbero farlo con un maggior grado di dettaglio rispetto ai comuni più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA I PEG contabili degli enti più grandi hanno un maggior grado di dettaglio rispetto a quelli dei comuni più piccoli.

TABELLA 3.11 Contenuti non contabili del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	108	100,0%	7	100,0%	10	100,0%	18	100,0%	43	100,0%	30	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	108	100,0%	7	100,0%	10	100,0%	18	100,0%	43	100,0%	30	100,0%
Riferimento al centro di responsabilità/centro di costo	85	78,7%	7	100,0%	10	100,0%	15	83,3%	35	81,4%	18	60,0%
Riferimento al programma/progetto della Relazione Previsionale e Programmatica	65	60,2%	6	85,7%	9	90,0%	10	55,6%	23	53,5%	17	56,7%
Obiettivi	93	86,1%	7	100,0%	10	100,0%	17	94,4%	34	79,1%	25	83,3%
Tipo di obiettivi (mantenimento, razionalizzazione, sviluppo)	56	51,9%	6	85,7%	4	40,0%	10	55,6%	22	51,2%	14	46,7%
Priorità degli obiettivi	40	37,0%	4	57,1%	2	20,0%	9	50,0%	14	32,6%	11	36,7%
Scadenze degli obiettivi	68	63,0%	7	70,0%	8	80,0%	13	72,2%	25	58,1%	15	50,0%
Indicatori degli obiettivi	62	57,4%	5	71,4%	9	90,0%	14	77,8%	21	48,8%	13	43,3%
Valori degli indicatori degli obiettivi	41	38,0%	5	71,4%	5	50,0%	10	55,6%	14	32,6%	7	23,3%
Indicazione dei programmi, progetti, obiettivi congiunti e trasversali ad altre unità organizzative dell'ente	57	52,8%	4	57,1%	6	60,0%	11	61,1%	23	53,5%	13	43,3%
Attività e fasi intermedie (per la realizzazione degli obiettivi)	43	39,8%	5	71,4%	6	60,0%	9	50,0%	14	32,6%	9	30,0%
Priorità delle attività	18	16,7%	0	0,0%	1	10,0%	8	44,4%	6	14,0%	3	10,0%
Tempistiche e scadenze delle attività	52	48,1%	6	85,7%	6	60,0%	10	55,6%	17	39,5%	13	43,3%
Indicatori delle attività	33	30,6%	4	57,1%	3	30,0%	8	44,4%	11	25,6%	7	23,3%
Valori degli indicatori delle attività	21	19,4%	3	30,0%	3	30,0%	6	33,3%	6	14,0%	3	10,0%
Risorse umane del centro di responsabilità/centro di costo	73	67,6%	7	70,0%	8	80,0%	13	72,2%	28	65,1%	17	56,7%
Risorse strumentali del centro di responsabilità/centro di costo	47	43,5%	5	71,4%	3	30,0%	7	38,9%	20	46,5%	12	40,0%
Servizi esternalizzati del centro di responsabilità/centro di costo	22	20,4%	2	28,6%	3	30,0%	2	11,1%	9	20,9%	6	20,0%
Altro	4	3,7%	1	14,3%	0	0,0%	0	0,0%	1	2,3%	2	6,7%

TREND A livello aggregato prevalgono la definizione di obiettivi (86,1%), il riferimento a cdr-cdc (78,7%), le risorse umane assegnate al cdc (67,6%), le scadenze degli obiettivi (63,0%). Gli indicatori sono presenti nel 57,4% dei casi, ma spesso non sono valorizzati a preventivo (solo nel 38,0% dei casi). Le attività sono presenti nel 39,8% dei casi.

Nei PEG non contabili delle **province** sono presenti molti contenuti, sono particolarmente diffusi il riferimento a cdr-cdc e gli obiettivi (100,0% dei casi). Frequente (85,7%) il legame con la

RPP, mentre nel 71,4% dei casi ci sono valorizzazione degli obiettivi ed attività. Le scadenze di tali obiettivi e le risorse umane assegnate al cdc sono presenti nel 70,0% di tali enti.

Tutti i **comuni grandi** inseriscono obiettivi e riferimento a cdr-cdc, il 90,0% definisce indicatori per gli obiettivi e legami con la RPP. Alta è la percentuale delle scadenze degli obiettivi (80,0%). Ben nel 60,0% dei casi si indicano le attività, che a volte (30,0%) sono anche misurate da indicatore. Buona anche la trasversalità: nel 60,0% dei casi si indica il legame con programmi, progetti e obiettivi comuni a più cdc.

Nel caso dei **comuni medi** prevalgono la definizione di obiettivi (94,4%), il riferimento a cdr-cdc (83,3%), le scadenze (72,2%) e gli indicatori degli obiettivi (77,8%, parametrizzati nel 55,6% dei casi) nonché le risorse umane dei cdc (72,2%). Diffusi anche i legami trasversali tra programmi, progetti e obiettivi comuni a più cdc, presenti nel 61,1% dei casi. Le attività sono presenti nel 44,4% dei casi.

Iniziano a ridursi e a polarizzarsi i contenuti nei PEG non contabili dei **comuni piccoli**. Netta prevalenza di riferimento a cdr-cdc (81,4%), di obiettivi (79,1%) e di risorse umane (65,1%) assegnate al cdr-cdc. Gli altri contenuti sono poco diffusi.

Per quanto riguarda i **comuni piccolissimi** si nota come prevalgano la definizione di obiettivi (83,3% dei casi) ed il riferimento a cdr-cdc (60,0%). Anche in questo caso gli altri contenuti sono poco diffusi.

CAUSE TREND Generalmente gli enti di dimensioni maggiori hanno parti non contabili più dettagliate. Emerge un buon quadro, dove i risultati migliori sono ottenuti dai comuni grandi. In essi si ottiene un buon legame anche a livello non contabile con altri strumenti utilizzati dall'amministrazione e una programmazione più adeguata con misurazione già a preventivo degli obiettivi (anche se la valorizzazione degli indicatori è presente solo nel 50,0% dei casi). Buono anche il dato delle province, ma con valori mediamente più contenuti. Al diminuire della dimensione si riducono i contenuti: i comuni piccoli e piccolissimi si limitano spesso all'indicazione di obiettivi per le varie unità organizzative (al massimo con l'aggiunta delle risorse umane disponibili), a volte senza adeguati indicatori, raramente con una efficace parametrizzazione degli stessi. Emerge una diffusione di PEG/PDO orizzontale: gli enti grandi, che fanno una programmazione più dettagliata, lo fanno direttamente con il PEG.

DOMANDA H3 **RELAZIONE TRA CONTENUTI CONTABILI E NON CONTABILI DEL PEG: esistono delle relazioni tra contenuti contabili e non contabili del PEG?**

RISPOSTA ATTESA Almeno negli enti più avanzati (quelli di maggiori dimensioni) che redigono entrambe le parti del PEG dovrebbe sussistere un collegamento tra di esse.

RISPOSTA RILEVATA Nella maggior parte dei casi in cui sono presenti entrambe le parti del PEG, esse sono collegate tra loro.

TABELLA 3.12 Relazione tra contenuti contabili e non contabili del PEG per fascia dimensionale.

	<i>Generale</i>		<i>Province</i>		<i>Comuni grandi</i>		<i>Comuni medi</i>		<i>Comuni piccoli</i>		<i>Comuni piccolissimi</i>	
Campione	108	100,0%	7	100,0%	10	100,0%	18	100,0%	43	100,0%	30	100,0%
Mancate risposte	1	0,9%	0	0,0%	0	0,0%	1	5,6%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	107	99,1%	7	100,0%	10	100,0%	17	94,4%	43	100,0%	30	100,0%
Si	102	95,3%	7	100,0%	10	100,0%	17	100,0%	41	95,3%	27	90,0%
No	5	4,7%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	2	4,7%	3	10,0%

TREND Nella presente domanda il campione coincide col numero degli enti che redige la parte non contabile del PEG, in quanto si è rilevato che in tutti i casi in cui era presente una parte non contabile, essa era sempre affiancata da una contabile.

Si nota, per precisione, che nella quasi totalità dei casi la presenza di una parte contabile e di una non contabile nel PEG è accompagnata da un collegamento tra di esse (95,3%).

CAUSE TREND Emerge quindi un dato estremamente positivo: gli enti emiliano-romagnoli che redigono entrambe le parti del PEG lo fanno in modo collegato. Il mancato collegamento, presente in un numero limitato di casi, appare funzione della dimensione.

DOMANDA H4 TIPO DI RELAZIONE TRA CONTENUTI CONTABILI E NON CONTABILI DEL PEG: che tipo di relazione esiste tra contenuti contabili e non contabili del PEG?

RISPOSTA ATTESA Gli enti più grandi, che redigono PEG più articolati, dovrebbero avere un numero di collegamenti tra le due parti maggiore rispetto a ciò che avviene nei comuni più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA Negli enti di maggiori dimensioni le due parti hanno un maggior numero di collegamenti

TABELLA 3.13 Tipo di relazione tra contenuti contabili e non contabili del PEG per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	102	100,0%	7	100,0%	10	100,0%	17	100,0%	41	100,0%	27	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	102	100,0%	7	100,0%	10	100,0%	17	100,0%	41	100,0%	27	100,0%
Entrate e spese sono collegate al centro di responsabilità/centro di costo	83	81,4%	6	85,7%	9	90,0%	15	88,2%	35	85,4%	18	66,7%
Entrate e spese sono collegate al programma/progetto	53	52,0%	6	85,7%	8	80,0%	7	41,2%	19	46,3%	13	48,1%
Entrate e spese sono collegate all'obiettivo	48	47,1%	2	28,6%	5	50,0%	10	58,8%	17	41,5%	14	51,9%
Entrate e spese sono collegate all'attività/fase intermedia	8	7,8%	2	28,6%	1	10,0%	3	17,6%	1	2,4%	1	3,7%
Altro	1	1,0%	1	14,3%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND Prevale nettamente, come si nota dalla tabella 21, di seguito riportata, il legame tra entrate e spese sono collegate al cdc (81,4%). Nel 52,0% dei casi le entrate e le spese sono collegate al programma/progetto.

Relativamente alle **province** si osserva che nel 85,7% dei casi tali enti mettono in comunicazione le due parti del PEG con entrate e spese collegate al cdc ed entrate e con spese collegate al programma/progetto.

Nel 90,0% dei casi i **comuni grandi** hanno entrate e spese sia collegate al cdc e sia al programma/progetto. Nel 50,0% dei casi le entrate e le spese sono legate all'obiettivo.

Anche i **comuni medi** confermano il trend, infatti nell'88,2% di tali enti c'è collegamento tra entrate e spese e cdc. Nel 58,8% le due parti del PEG sono messe in comunicazione tramite entrate e spese collegate all'obiettivo.

Un tendenza in parte diversa si registra per i **comuni piccoli**, laddove si osserva che il collegamento avviene quasi esclusivamente (85,4%) tramite entrate e spese collegate al cdc, mentre tutte le altre opzioni scendono sotto il 46,3%.

Infine, anche nei **comuni piccolissimi** le due parti del PEG, laddove presenti, sono messe in relazione quasi esclusivamente (66,7%) tramite entrate e spese collegate al cdc. Da notare che nel 51,9% dei casi tali enti dichiarano di collegare entrate e spese all'obiettivo, dato apparentemente poco credibile alla luce della diffusa arretratezza dei sistemi contabili di tali enti.

CAUSE TREND Il legame tra le due parti del PEG avviene di norma con spese ed entrate collegate al cdc. Gli enti più grandi, maggiormente sensibili alle logiche di programmazione arrivano a collegare spese ed entrate ai programmi e ai progetti: in questo caso emerge una maggiore sensibilità verso logiche di programmazione sequenziale, ovvero, verso la declinazione, partendo da programmi generali, di obiettivi operativi da assegnare alle singole unità organizzative dell'ente. Solo gli enti di dimensioni medio grandi cercano di legare entrate e spese agli obiettivi, potendo contare su maggiori risorse umane (meglio formate e aventi una maggiore cultura) e finanziarie per porre in essere tale complessa operazione.

PARTE III - PDO: DOMANDE I – N4

DOMANDA I **MOTIVAZIONI PER LA REDAZIONE DEL PDO:** quali sono le motivazioni alla base della predisposizione del PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero redigere il PDO non solo perché obbligatorio, ma anche per utilizzarlo come strumento di programmazione, guida della gestione e controllo.

RISPOSTA RILEVATA Il PDO è visto dagli enti emiliano-romagnoli soprattutto come strumento di migliore programmazione e guida della gestione.

TABELLA 3.14 Motivazioni per la predisposizione del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Adempimento dell'obbligo legislativo previsto dall'art. 197 del T.U.E.L. (D.Lgs. 267/2000)	35	54,7%	4	66,7%	5	71,4%	9	64,3%	11	40,7%	6	60,0%
Migliore programmazione della gestione	45	70,3%	5	83,3%	7	100,0%	10	71,4%	16	59,3%	7	70,0%
Guida della gestione	42	65,6%	4	66,7%	7	100,0%	10	71,4%	16	59,3%	5	50,0%
Facilitazione del successivo controllo di gestione	37	57,8%	5	83,3%	6	85,7%	8	57,1%	14	51,9%	4	40,0%
Altro	6	9,4%	1	16,7%	2	28,6%	2	14,3%	1	3,7%	0	0,0%

TREND La motivazione principale che spinge gli enti locali emiliano-romagnoli a predisporre il PDO è che esso consente una migliore programmazione della gestione (70,3%), seguita dalla funzionalità di guida della gestione (65,6%). Nel 57,8% dei casi il PDO è visto come mezzo per facilitare il controllo di gestione (cdg), mentre soltanto nel 54,7% dei casi gli enti dichiarano di redigere il PDO perché è un obbligo di legge.

Per le **province** il PDO è principalmente uno strumento di programmazione (“migliore programmazione della gestione” pari all’83,3%) e di controllo (“facilitazione del successivo cdg” 83,3%).

Tutti i comuni di **grandi** dimensioni utilizzano il PDO per meglio programmare e guidare la gestione, anche se rimane forte anche l’utilizzo di tale strumento ai fini del cdg (85,7%).

Nel caso dei **comuni medi** prevalgono ancora le motivazioni “migliore programmazione della gestione” e “guida della gestione” (71,4%), ma cresce il peso della motivazione legata al rispetto della legge (64,3%).

Particolare il caso dei **comuni piccoli** nei quali, contrariamente alle attese, si riduce il peso del rispetto della legge (40,7%, valore più basso tra tutte le fasce dimensionali), e prevalgono le motivazioni legate alla migliore programmazione e alla guida della gestione (59,3%).

Infine, nei **comuni piccolissimi**, il PDO è visto principalmente come strumento per programmare la gestione (70,0%), ma cresce notevolmente l’importanza del rispetto della legge (60,0%), mentre rimane discretamente elevata anche la motivazione legata al PDO quale guida della gestione (50,0%).

CAUSE TREND In generale gli enti che redigono il PDO lo fanno in quanto comprendono e intendono utilizzare la sua funzione programmatoria: la motivazione legislativa non è mai la principale ragione alla base dell’adozione del PDO, anche in quanto molti enti non sono a conoscenza dell’obbligatorietà di tale documento.

Il PDO è quindi visto principalmente come mezzo di programmazione e guida della gestione. Negli enti più grandi, che dichiarano di disporre del controllo di gestione, il PDO è percepito anche come strumento di partenza per il cdg: ciò spesso non avviene negli enti di minori dimensioni, anche perché in essi raramente è presente il controllo di gestione stesso.

DOMANDA J ANNI DI REDAZIONE DEL PDO: per quali anni è stato redatto il PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero aver introdotto il PDO da un maggior numero di anni rispetto ai comuni più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA Emerge un dato altalenante, molti enti hanno iniziato a redigere il PDO, o un equivalente strumento di programmazione analitica, già dal 1996 ma non vi è una nettissima prevalenza di un anno sugli altri.

TABELLA 3.15 Anni di redazione del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
1996	11	17,2%	0	0,0%	2	28,6%	3	21,4%	2	7,4%	4	40,0%
1997	6	9,4%	3	50,0%	0	0,0%	0	0,0%	3	11,1%	0	0,0%
1998	9	14,1%	1	16,7%	2	28,6%	2	14,3%	4	14,8%	0	0,0%
1999	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
2000	5	7,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	4	14,8%	1	10,0%
2001	7	10,9%	0	0,0%	1	14,3%	1	7,1%	5	18,5%	0	0,0%
2002	6	9,4%	1	16,7%	0	0,0%	2	14,3%	2	7,4%	1	10,0%
2003	6	9,4%	1	16,7%	0	0,0%	1	7,1%	3	11,1%	1	10,0%
2004	7	10,9%	0	0,0%	2	28,6%	1	7,1%	2	7,4%	2	20,0%
2005	3	4,7%	0	0,0%	0	0,0%	2	14,3%	0	0,0%	1	10,0%
2006	4	6,3%	0	0,0%	0	0,0%	2	14,3%	2	7,4%	0	0,0%

TREND L'anno in cui più amministrazioni hanno iniziato a redigere il PDO è il 1996, tuttavia solo il 17,2% degli enti lo ha introdotto in tale anno. Si nota come nei primi tre anni si concentra il 40,6% di coloro che hanno iniziato a predisporre il PDO.

Delle sei **province** che redigono il PDO la metà (50,0%) lo ha introdotto nel 1997, mentre nei **comuni grandi** si equivalgono come date di introduzione il 1996, il 1998 ed il 2004 (28,6%).

Nei **comuni medi** vi è una leggera prevalenza del 1996 (21,4%) contro il 14,3% di altri quattro anni (anche se ben il 64,3% ha introdotto il PDO a partire dal 2001), mentre nei **comuni piccoli** il dato è ancor più disperso: il valore maggiore è raggiunto nel 2001 (18,5%).

Infine, nei **comuni piccolissimi** prevale nettamente l'introduzione già dal 1996 (40%).

CAUSE TREND Vi è una marcata tendenza alla dispersione dei dati: molti enti, probabilmente quelli maggiormente orientati alla programmazione e con una maggiore sensibilità, lo hanno introdotto da subito (specie i grandi), mentre gli altri, specialmente di dimensioni minori, hanno impiegato più tempo a capire l'utilità dello strumento, magari osservando le realtà loro vicine. Escono da tale logica una parte dei comuni piccolissimi: solo dieci di essi redigono il PDO, ma quasi la metà di loro lo ha introdotto fin dal 1996, mostrando un'ottima sensibilità verso lo strumento. I dati rilevati confermano la propensione degli enti locali emiliano-romagnoli verso le logiche di programmazione.

DOMANDA K PROCEDURA DI APPROVAZIONE DEL PDO: esiste una procedura di approvazione del PDO nel vostro ente?

RISPOSTA ATTESA Pur in assenza di una previsione legislativa, almeno gli enti grandi dovrebbero aver formalizzato una specifica procedura d'approvazione del PDO.

RISPOSTA RILEVATA Quasi tutti gli enti emiliano-romagnoli che redigono il PDO hanno una specifica procedura d'approvazione per tale documento.

TABELLA 3.16 Esistenza di una procedura di approvazione del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Si	61	95,3%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	26	96,3%	8	80,0%
No	3	4,7%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	3,7%	2	20,0%

TREND È possibile affermare che quasi tutti gli enti hanno una procedura di approvazione del PDO (95,3%): fanno eccezione solo un ente piccolo (3,7% degli enti di tale fascia dimensionale) e due piccolissimi (20,0%).

CAUSE TREND Il PDO, in Emilia Romagna, viene quasi sempre approvato formalmente, dando maggior valore e ufficialità al documento. Il dato, sempre alto, è legato alla dimensione come prova che solo alcuni piccoli e piccolissimi non hanno una procedura di approvazione.

DOMANDA K1 TIPO DI PROCEDURA DI APPROVAZIONE: quale procedura di approvazione del PDO viene seguita nel vostro ente?

RISPOSTA ATTESA Negli enti di dimensioni maggiori, più avanzati, il PDO dovrebbe essere approvato dal Direttore Generale. Negli enti più piccoli il PDO è approvato dalla giunta.

RISPOSTA RILEVATA Si rileva che nella maggior parte dei casi il PDO è approvato dalla giunta, solo nei comuni grandi prevale l'approvazione da parte del DG.

TABELLA 3.17 Tipo di procedura di approvazione del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	61	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	26	100,0%	8	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	61	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	26	100,0%	8	100,0%
Approvazione del PDO da parte della giunta congiuntamente all'approvazione del PEG	38	62,3%	3	50,0%	2	28,6%	7	50,0%	21	80,8%	5	62,5%
Approvazione del PDO da parte della giunta distintamente dall'approvazione del PEG	13	21,3%	2	33,3%	0	0,0%	4	28,6%	5	19,2%	2	25,0%
Approvazione del PDO da parte del Direttore Generale o del Segretario Generale	8	13,1%	1	16,7%	5	71,4%	2	14,3%	0	0,0%	0	0,0%
Altro	2	3,3%	0	0,0%	0	0,0%	1	7,1%	0	0,0%	1	12,5%

TREND A livello aggregato si nota come il PDO sia quasi sempre approvato dalla giunta (83,6% dei casi): nel 62,3% congiuntamente al PEG, nel 21,3% separatamente rispetto ad esso.

Nelle **province** prevale l'approvazione da parte della giunta, assieme al PEG (50,0%), solo in un caso (16,7%) il PDO è approvato dal DG.

Nei **comuni grandi** vi è una forte dissonanza rispetto al caso precedente: tali enti si differenziano notevolmente rispetto alla media regionale, in quanto addirittura nel 71,4% dei casi si ha l'approvazione del PDO da parte del DG.

Nei **comuni medi** torna a prevalere l'approvazione giuntale, (78,6% di cui 50,0% congiuntamente al PEG, 28,6% distintamente da quest'ultimo).

Nei **comuni piccoli e piccolissimi** è netta la prevalenza dell'approvazione congiuntamente al PEG (rispettivamente nel 80,8% e nel 62,5% dei casi).

CAUSE TREND Emerge chiaramente come la maggior parte degli enti emiliano-romagnoli rediga un PEG/PDO che di fatto sono considerati un unico documento. Quand'anche il PDO abbia vita separata rispetto al PEG, l'approvazione è spesso giuntale. Ciò è sempre vero per i piccoli e piccolissimi, quasi sempre vero per medi e province, raramente per i grandi.

Emerge come i comuni più grandi siano gli enti più dinamici, in essi i due documenti sono separati ed il PDO ha carattere non politico ma strettamente gestionale. Si conferma che gli enti più

grandi hanno una maggiore comprensione e cultura sull'uso degli strumenti, superiore anche alle province che, pur essendo dotate di idonei strumenti, appaiono più legate a logiche burocratiche e politiche.

DOMANDA L **RAPPORTI PEG - PDO:** quali rapporti intercorrono tra PEG e PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti più grandi dovrebbero differenziare PEG e PDO: nel primo dovrebbero inserire previsioni generali relative ai livelli organizzativi superiori, nel secondo previsioni specifiche relative ai livelli organizzativi inferiori. Ci si attende quindi che le amministrazioni di maggiori dimensioni utilizzino il modello verticale presentato nel capitolo 2.

RISPOSTA RILEVATA Nella maggior parte dei casi non esiste una differenza precisa tra i due documenti, seppur con notevoli differenze legate alla dimensione dell'ente. Ciò fa pensare ad una prevalenza di modelli orizzontali, pur in presenza di alcuni casi virtuosi, soprattutto tra i comuni grandi.

TABELLA 3.18 Rapporti PEG – PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	63	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	26	100,0%	10	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	63	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	26	100,0%	10	100,0%
Nel PEG sono contenute le previsioni generali relative ai livelli organizzativi superiori (ad esempio, programmi, progetti, obiettivi generali), mentre nel PDO sono contenute le previsioni specifiche relative ai livelli organizzativi inferiori (ad esempio, obiettivi specifici, attività a fasi intermedie)	20	31,7%	1	16,7%	3	42,9%	6	42,9%	9	34,6%	1	10,0%
Non esiste una differenziazione precisa tra PEG e PDO	27	42,9%	1	16,7%	0	0,0%	4	28,6%	15	57,7%	7	70,0%
Altro	16	25,4%	4	66,7%	4	57,1%	4	28,6%	2	7,7%	2	20,0%

TREND Dalla lettura dei dati aggregati si nota che nella maggior parte dei casi (42,9%) i due documenti tendano a coincidere, nel 31,7% pare esservi rapporto verticale tra i due documenti. A livello **provinciale** prevale nettamente la soluzione “altro” (66,7%): ogni ente definisce in modo a sé stante il rapporto tra i due documenti, adottando spesso soluzioni intermedie tra quella verticale ed orizzontale.

Anche nei **comuni grandi** avviene ciò, anche se è più forte la presenza di una soluzione verticale “pura” (42,9%).

Nei **comuni medi** il rapporto è spesso verticale (42,9%), le altre soluzioni arrivano al 28,6%.

Nei **comuni piccoli** (il campione è dato da 26 enti e non 27 perché uno di essi redige il PDO ma non il PEG) e, soprattutto, nei **comuni piccolissimi**, prevale l'assenza di una precisa differenza tra i due documenti (rispettivamente nel 57,7% e nel 70,0% dei casi).

Da notare il forte nesso esistente tra la presenza di soluzioni verticali pure o intermedie con la dimensione dell'ente: man mano che essa si riduce ci si avvicina alla soluzione orizzontale.

CAUSE TREND Molti enti non comprendono appieno i vantaggi legati alla separazione tra i due documenti e spesso non hanno nemmeno le competenze e le figure dirigenziali (e la sensibilità politica, ancor più accentratrice nei comuni minori) per farlo. Negli enti più grandi si inizia ad andare verso soluzioni verticali, più snelle, alcune spurie (specie per le province): al crescere della complessità gestita pare crescere l'attenzione verso una gestione più fluida, che sarebbe intaccata dalle continue variazioni richieste dal modello orizzontale (si ricordi, tra l'altro, che questi enti fanno una programmazione molto dettagliata). Ancora una volta gli enti più avanzati sono i comuni grandi, dove non è infrequente la presenza di PEG e PDO come due documenti separati.

DOMANDA M LIVELLI ORGANIZZATIVI DEL PDO: per quali livelli organizzativi dell'ente viene redatto il PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti più grandi, avendo un'organizzazione più articolata, dovrebbero redigere il PDO per più livelli organizzativi.

RISPOSTA RILEVATA Prevale la redazione del PDO soprattutto per il primo ed il secondo livello, in tutte le fasce dimensionali.

TABELLA 3.19 Livelli organizzativi del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Mancate risposte	4	6,2%	1	16,7%	0	0,0%	1	7,1%	1	3,7%	1	10,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	60	93,8%	5	83,3%	7	100,0%	13	92,9%	26	96,3%	9	90,0%
Solo per il primo livello organizzativo	23	38,3%	0	0,0%	0	0,0%	4	30,8%	14	53,8%	5	55,6%
Anche per il secondo livello organizzativo	23	38,3%	2	40,0%	5	71,4%	6	46,2%	7	26,9%	3	33,3%
Anche per il terzo livello organizzativo	10	16,7%	2	40,0%	1	14,3%	2	15,4%	4	15,4%	1	11,1%
Anche per il quarto livello organizzativo	3	5,0%	1	20,0%	0	0,0%	1	7,7%	1	3,8%	0	0,0%
Anche per altri livelli organizzativi	1	1,7%	0	0,0%	1	14,3%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND A livello aggregato si nota come il PDO sia redatto principalmente per il primo ed il secondo livello (38,3%). Se per le province vi è un'equivalenza tra secondo e terzo livello (40,0%), per i comuni grandi il PDO è quasi sempre redatto fino al secondo livello (71,4%).

Anche nei **comuni medi** prevale il secondo livello (46,2%), anche se cresce la percentuale di coloro che si fermano al primo (30,8%).

Per i **piccoli e piccolissimi** enti la situazione cambia: in entrambi i casi vi è netta prevalenza (rispettivamente 53,8% e 55,6%) del PDO redatto solo per il primo livello. Leggendo i dati in modo coordinato rispetto a quanto dichiarato sui livelli del PEG, emerge una sovrapposizione dei due documenti per le amministrazioni di questa fascia dimensionale.

CAUSE TREND Per il PDO vale quanto detto per il PEG, viene redatto soprattutto fino al secondo livello, solo le province e in parte minore i comuni grandi e medi lo redigono per i livelli inferiori.

Ciò pare contrastare, soprattutto per i comuni grandi, con la presenza di un PEG/PDO verticale che pure sembrerebbe emergere dalle domande precedenti. La spiegazione può essere data dall'adozione di modelli ibridi, in cui PEG e PDO vengono redatti per tutti i livelli, ma con gradi di dettaglio differenti. Nei comuni più piccoli prevale nettamente la predisposizione del PDO solo per il primo livello in quanto il PEG/PDO orizzontale viene predisposto per tutti i livelli, che in tali enti difficilmente sono più di uno o due.

DOMANDA N CONTENUTI DEL PDO: in quale forma sono esposti i contenuti del PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti più avanzati (quelli di maggiori dimensioni) dovrebbero redigere un PDO sia contabile sia non contabile.

RISPOSTA RILEVATA Il PDO ha quasi sempre contenuto non contabile, che tuttavia non sempre è accompagnato da una parte contabile.

TABELLA 3.20 Contenuti del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	64	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	27	100,0%	10	100,0%
Mancate risposte	2	3,1%	0	0,0%	0	0,0%	2	14,3%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	62	96,9%	6	100,0%	7	100,0%	12	85,7%	27	100,0%	10	100,0%
Contenuti del PDO esposti in forma contabile	37	59,7%	4	66,7%	1	14,3%	7	58,3%	19	70,4%	6	60,0%
Contenuti del PDO esposti in forma NON contabile	57	91,9%	6	100,0%	7	100,0%	12	100,0%	23	85,2%	9	90,0%
Altro	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND Dall'analisi dei dati emerge come il PDO abbia principalmente contenuti non contabili (91,9%), solo nel 59,7% dei casi si ha anche una parte contabile. Tutti gli enti di maggiori dimensioni (**province e comuni grandi**) redigono un PDO non contabile, ma solo le province adottano spesso anche una parte contabile (66,7% contro il 14,3% dei comuni grandi).

Nei **comuni medi** prevale la presenza di una parte non contabile (100,0%), mentre nel 58,3% dei casi vi è una sezione contabile.

Nei comuni **piccoli e piccolissimi** è maggiormente diffusa anche la parte contabile (70,4% nei piccoli, 60,0% nei piccolissimi), mentre rimane ampiamente adottata anche la sezione non contabile (85,2% piccoli, 90,0% piccolissimi).

CAUSE TREND A livello aggregato la presenza di una parte extracontabile non accompagnata da una parte contabile rafforza l'idea che il PDO sia l'anima non contabile di un PEG/PDO orizzontale o comunque di natura ibrida, con il PDO che costituisce una specifica degli obiettivi di PEG.

Quest'ultima affermazione pare vera soprattutto per i comuni grandi, in cui la forte articolazione programmatica è ottenuta con un PEG che ha in sé sia aggregati che dettagli contabili, ed un PDO che rappresenta una specificazione degli obiettivi più generali definiti nel PEG. Forse ciò è dovuto al fatto che le giunte vogliono avere possibilità di controllare, mediante autorizzazione, entrate e spese, lasciando libertà ai tecnici (con un PDO approvato dal Direttore Generale) solo sulla specificazione degli obiettivi.

Nei comuni più piccoli la presenza di dati contabili potrebbe essere riconducibile, più che ad una poco probabile presenza di PEG/PDO verticale, alla coincidenza tra i due documenti.

DOMANDA N1 **CONTENUTI CONTABILI DEL PDO:** quali sono i dettagli contabili del PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero redigere una parte contabile del PDO più dettagliata rispetto a quanto avviene negli enti più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA I PDO contabili degli enti più grandi sono mediamente più dettagliati rispetto a quelli degli enti di dimensioni minori.

TABELLA 3.21 Contenuti contabili del PDO per fascia dimensionale.

	<i>Generale</i>		<i>Province</i>		<i>Comuni grandi</i>		<i>Comuni medi</i>		<i>Comuni piccoli</i>		<i>Comuni piccolissimi</i>	
Campione	37	100,0%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	19	100,0%	6	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	37	100,0%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	19	100,0%	6	100,0%
Riferimento al centro di responsabilità/centro di costo	27	73,0%	3	75,0%	1	100,0%	6	85,7%	15	78,9%	2	33,3%
Indicazione dei centri di responsabilità/centri di costo attivatori della spesa e dei centri utilizzatori dei fattori produttivi	12	32,4%	2	50,0%	1	100,0%	3	42,9%	5	26,3%	1	16,7%
Riferimento al programma/progetto della Relazione Previsionale e Programmatica	16	43,2%	3	75,0%	0	0,0%	4	57,1%	8	42,1%	1	16,7%
Riferimento al PEG	20	54,1%	2	50,0%	1	100,0%	3	42,9%	13	68,4%	1	16,7%
Risorse d'entrata/Interventi di spesa	17	45,9%	4	100,0%	1	100,0%	3	42,9%	5	26,3%	4	66,7%
Capitoli d'entrata e di spesa	21	56,8%	4	100,0%	1	100,0%	6	85,7%	8	42,1%	2	33,3%
Articoli d'entrata e di spesa	14	37,8%	3	75,0%	1	100,0%	4	57,1%	5	26,3%	1	16,7%
Altro	1	2,7%	1	25,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND Analizzando i dati aggregati si osserva come prevalgano il riferimento al cdr-cdc (73,0%), la suddivisione in capitoli (56,8%) ed il riferimento al PEG (54,1%).

Le **province** inseriscono nel PDO contabile tutti i contenuti presenti nella suesposta tabella, con prevalenza (100,0%) di riferimento al bilancio preventivo annuale e articolazione in capitoli. Riferimento al cdr-cdc e presenza di articoli si hanno nel 75% dei casi.

Solo un **comune grande** redige la parte contabile del PDO, il campione non appare sufficientemente rappresentativo per poter trarre conclusioni valide per la fascia dimensionale.

Nei **comuni medi** prevale la presenza di capitoli ed il riferimento al cdr-cdc (85,7%). Nel 57,1% dei casi sono presenti gli articoli, così come il riferimento alla RPP.

A partire dai **comuni piccoli** le voci tendono a polarizzarsi. Il contenuto più diffuso è il riferimento a cdr-cdc (78,3%), seguito dal riferimento al PEG (68,4%). Tra gli altri contenuti solo il riferimento alla RPP e la presenza degli articoli arrivano al 42,1%, gli altri sono molto meno diffusi.

Infine, nei **comuni piccolissimi**, la parte contabile del PDO presenta principalmente risorse ed interventi (66,7%), meno frequenti il riferimento al cdr-cdc e la suddivisione in capitoli (33,3%).

CAUSE TREND In alcuni casi, specie per le province, gli enti che fanno il PDO contabile arrivano a suddividere ulteriormente i capitoli di PEG in articoli secondo corrette logiche verticali.

Nei comuni medi è presente la suddivisione in articoli, che tuttavia erano presenti in moltissimi casi anche nel PEG, sottolineando spesso le difficoltà nel discernere i due strumenti. Nei comuni più piccoli le parti contabili sono meno articolate (specie per i piccolissimi, nei quali è presente ampiamente solo il riferimento al BPA), cioè è dovuto in parte alla minore complessità da gestire, ma anche ad una minore comprensione dell'utilità dello documento, che perde parte della propria efficacia laddove non sia integrato verticalmente con gli altri strumenti di programmazione.

DOMANDA N2 **CONTENUTI NON CONTABILI DEL PDO:** quali sono i dettagli non contabili del PDO?

RISPOSTA ATTESA Gli enti di maggiori dimensioni dovrebbero redigere una parte non contabile del PDO più dettagliata rispetto a quanto avviene negli enti più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA I PDO non contabili degli enti più grandi sono mediamente più dettagliati di quelli degli enti di dimensioni minori.

TABELLA 3.22 Contenuti non contabili del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	57	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	12	100,0%	23	100,0%	9	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	57	100,0%	6	100,0%	7	100,0%	12	100,0%	23	100,0%	9	100,0%
Riferimento al centro di responsabilità/centro di costo	47	82,5%	6	100,0%	7	100,0%	11	91,7%	17	73,9%	6	66,7%
Riferimento al programma/progetto della Relazione Previsionale e Programmatica	30	52,6%	5	83,3%	6	85,7%	7	58,3%	9	39,1%	3	33,3%
Riferimento al PEG	35	61,4%	4	66,7%	6	85,7%	9	75,0%	12	52,2%	4	44,4%
Obiettivi	54	94,7%	6	100,0%	7	100,0%	11	91,7%	22	95,7%	8	88,9%
Tipo di obiettivi (mantenimento, razionalizzazione, sviluppo)	35	61,4%	5	83,3%	6	85,7%	8	66,7%	12	52,2%	4	44,4%
Priorità degli obiettivi	27	47,4%	4	66,7%	4	57,1%	7	58,3%	8	34,8%	4	44,4%
Scadenze degli obiettivi	43	75,4%	6	100,0%	6	85,7%	10	83,3%	14	60,9%	7	77,8%
Indicatori degli obiettivi	38	66,7%	5	83,3%	6	85,7%	10	83,3%	12	52,2%	5	55,6%
Valori degli indicatori degli obiettivi	29	50,9%	4	66,7%	4	57,1%	7	58,3%	10	43,5%	4	44,4%
Indicazione dei programmi, progetti, obiettivi congiunti e trasversali ad altre unità organizzative dell'ente	40	70,2%	5	83,3%	6	85,7%	10	83,3%	13	56,5%	6	66,7%
Attività e fasi intermedie (per la realizzazione degli obiettivi)	30	52,6%	5	83,3%	7	100,0%	8	66,7%	8	34,8%	2	22,2%
Priorità delle attività	13	22,8%	1	16,7%	4	57,1%	4	33,3%	2	8,7%	2	22,2%
Tempistiche e scadenze delle attività	36	63,2%	5	83,3%	7	100,0%	10	83,3%	10	43,5%	4	44,4%
Indicatori delle attività	23	40,4%	4	66,7%	3	42,9%	7	58,3%	7	30,4%	2	22,2%
Valori degli indicatori delle attività	18	31,6%	2	33,3%	3	42,9%	5	41,7%	6	26,1%	2	22,2%
Risorse umane del centro di responsabilità/centro di costo	35	61,4%	5	83,3%	6	85,7%	8	66,7%	9	39,1%	7	77,8%
Risorse strumentali del centro di responsabilità/centro di costo	22	38,6%	3	50,0%	2	28,6%	5	41,7%	8	34,8%	4	44,4%
Servizi esternalizzati del centro di responsabilità/centro di costo	10	17,5%	2	33,3%	4	57,1%	1	8,3%	2	8,7%	1	11,1%
Altro	3	5,3%	1	16,7%	1	14,3%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%

TREND Considerando tutti gli enti emiliano-romagnoli, prevale la presenza di obiettivi (94,7%) e riferimento al cdr-cdc (82,5%). Diffuse anche scadenze obiettivi (75,4%) e indicazione di programmi, progetti e obiettivi collegati (70,2%). Sono spesso presenti anche indicatori per gli obiettivi (66,7%), risorse umane del cdc e riferimento al PEG (questi ultimi due entrambi al 61,4%). Le attività sono presenti nel 52,6% dei casi.

Per quanto riguarda le **province** vi è ampia diffusione di riferimento a cdr-cdc, obiettivi, e loro scadenze (100,0%). Forte la presenza del riferimento alla RPP, al tipo di obiettivi, agli indicatori di questi ultimi, alla definizione di programmi e progetti congiunti, alle risorse umane di ogni cdc, nonché alle attività (83,3%).

Tutti i **comuni grandi** indicano riferimento al cdr-cdc, ma anche obiettivi, così come attività e loro tempistiche (100%). Diffuse anche le tempistiche relative agli obiettivi (85,7%, come riferimento alla RPP, indicatori, scadenze e tipo di obiettivi e indicazioni di programmi, progetti e obiettivi condivisi).

Prevale nei **comuni medi** la presenza di obiettivi (91,7%, come avviene anche per il riferimento al cdr-cdc). La definizione di programmi, progetti e obiettivi condivisi è presente nel 83,3% dei casi, così come le scadenze e gli indicatori degli obiettivi stessi. Diffuso anche il riferimento al PEG (75,0%). Le attività sono presenti nel 66,7% dei casi (erano presenti nel PEG del 44,4% degli enti di tale fascia dimensionale).

I dati sono molto eterogenei per i **comuni piccoli**, sintomo di applicazione di soluzioni molto diverse tra loro. Nella maggior parte dei casi vi è riferimento a obiettivi (95,7%), al cdr-cdc (73,9%), alle scadenze degli obiettivi stessi (60,9%). Le attività si fermano al 34,8%.

Infine, nei **comuni piccolissimi**, prevalgono gli obiettivi (88,9%) e loro scadenze (77,8%), nonché il riferimento al cdr-cdc (66,7%). Le attività si fermano al 22,2%. Si nota come i valori tendano a concentrarsi attorno a pochi contenuti.

CAUSE TREND Si nota ulteriormente che le soluzioni ibride adottate da diversi comuni sono sostanzialmente accettabili per la parte non contabile: vi è molto spesso la presenza delle attività e delle loro scadenze, ma anche una loro misurazione con indicatori (che però raramente sono valorizzati a preventivo), anche se le misure temporali sono di gran lunga prevalenti.

Nei comuni grandi, oltre alla capacità di definire e misurare obiettivi e attività, positiva è anche la trasversalità del PDO e il suo collegamento non contabile con i programmi e progetti più generali, secondo corrette logiche di programmazione.

Anche i comuni medi hanno una parte non contabile di buon livello, a testimonianza della crescita culturale di questi ultimi e della contaminazione positiva tra enti. Anche per il PDO, come per il PEG, al diminuire della complessità gestita si riducono i contenuti. Nei comuni più piccoli appare chiara la coincidenza tra contenuti di PEG non contabile e PDO non contabile: probabilmente le due sezioni coincidono, sono parte di un unico documento.

DOMANDA N3 RELAZIONE TRA CONTENUTI CONTABILI E NON CONTABILI DEL PDO: esistono delle relazioni tra contenuti contabili e non contabili del PDO?

RISPOSTA ATTESA Almeno negli enti più avanzati (quelli di maggiori dimensioni) dovrebbe sussistere un collegamento tra le due parti del PDO.

RISPOSTA RILEVATA La maggior parte degli enti che redigono le due parti del PDO crea un collegamento tra le stesse.

TABELLA 3.23 Relazione tra contenuti contabili e non contabili del PDO per fascia dimensionale.

	<i>Generale</i>		<i>Province</i>		<i>Comuni grandi</i>		<i>Comuni medi</i>		<i>Comuni piccoli</i>		<i>Comuni piccolissimi</i>	
Campione	34	100,0%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	17	100,0%	5	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	34	100,0%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	17	100,0%	5	100,0%
Sì	30	88,2%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	14	82,4%	4	80,0%
No	4	11,8%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	3	17,6%	1	20,0%

TREND Per la presente risposta il campione è dato dall'insieme degli enti che hanno dichiarato di redigere entrambe le parti del PDO: tale dato, ricavato manualmente, non è rinvenibile nelle risposte precedenti in quanto vi sono diversi esempi di amministrazioni che predispongono la parte contabile ma non quella non contabile e viceversa.

A livello aggregato prevale nettamente il collegamento tra le due parti (88,2%), si nota come tutti gli enti di dimensioni medio grandi leghino sezione contabile e non contabile del PDO.

Il mancato legame tra tali sezioni emerge in parte nei comuni piccoli (17,6%) e piccolissimi (20,0%).

CAUSE TREND Si nota un dato estremamente positivo: gli enti emiliano-romagnoli che redigono entrambe le parti del PDO lo fanno in modo collegato. Il mancato collegamento, circoscritto ad un numero limitato di casi, appare funzione della dimensione.

DOMANDA N4 TIPO DI RELAZIONE TRA CONTENUTI CONTABILI E NON CONTABILI DEL PDO: che tipo di relazione esiste tra contenuti contabili e non contabili del PDO?

RISPOSTA ATTESA Tra coloro che predispongono entrambe le parti del PDO, gli enti più grandi, che redigono PDO più articolati, dovrebbero avere un numero di collegamenti tra le due parti maggiore rispetto a ciò che avviene nei comuni più piccoli.

RISPOSTA RILEVATA Negli enti di maggiori dimensioni le due parti hanno un maggior numero di collegamenti.

TABELLA 3.24 Tipo relazione tra contenuti contabili e non contabili del PDO per fascia dimensionale.

	Generale		Province		Comuni grandi		Comuni medi		Comuni piccoli		Comuni piccolissimi	
Campione	30	100,0%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	4	100,0%
Mancate risposte	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte non valide	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
Risposte	30	100,0%	4	100,0%	1	100,0%	7	100,0%	14	100,0%	4	100,0%
Entrate e spese sono collegate al centro di responsabilità/centro di costo	24	80,0%	4	100,0%	1	100,0%	6	85,7%	10	71,4%	3	75,0%
Entrate e spese sono collegate al programma/progetto	16	53,3%	3	75,0%	1	100,0%	4	57,1%	6	42,9%	2	50,0%
Entrate e spese sono collegate all'obiettivo	18	60,0%	2	50,0%	0	0,0%	6	85,7%	9	64,3%	1	25,0%
Entrate e spese sono collegate all'attività/fase intermedia	5	16,7%	2	50,0%	0	0,0%	2	28,6%	1	7,1%	0	0,0%
Altro	1	3,3%	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	1	7,1%	0	0,0%

TREND Dall'osservazione dei dati si nota la prevalenza del collegamento di spese e entrate al cdc (80,0%), ma vi è anche un elevato collegamento di spese ed entrate agli obiettivi (60,0%) e ai programmi/progetti (53,3%).

Nelle **province** in tutti i casi c'è collegamento di spese e entrate al cdc, nel 75,0% legame ai programmi e progetti, nel 50,0% agli obiettivi e all'attività/fase intermedia. Relativamente ai **comuni grandi** si osserva un dato legato alle modalità di collegamento tra le due parti del PDO dell'unico ente di tale fascia che redige un PDO sia contabile che non.

Nei **comuni medi** prevale la connessione di spese e entrate al cdc e agli obiettivi (85,7%), nel 57,1% dei casi ai programmi e progetti.

Per i **comuni piccoli** il legame è dato soprattutto dal collegamento di spese e entrate al cdc (71,4%), nel 64,3% dei casi c'è connessione con gli obiettivi.

Infine, relativamente ai **comuni piccolissimi**, si nota la prevalenza del collegamento di spese e entrate al cdc 75,0%, mentre gli altri contenuti sono meno diffusi.

CAUSE TREND Emerge un dato interessante: se in tutti gli enti vi è prevalenza del collegamento di spese ed entrate al cdc, è diffuso a tutti i livelli il collegamento di spese ed entrate agli obiettivi e ai programmi e progetti. Sembra in parte disattesa la funzione del PDO: essendo un piano dettagliato degli obiettivi, ci si potrebbe attendere una prevalenza di collegamenti tra entrate e spese e gli obiettivi stessi, cosa che in realtà avviene solo nel 60,0% dei casi. Tuttavia, gli enti (non sono molti) che decidono di dar vita ad un PDO sia contabile che non e che collegano le due parti mostrano di aver ottima sensibilità, di aver compreso l'utilità dello strumento e di saperlo funzionalizzare ad una più efficace programmazione.

3.3) I casi di eccellenza

In chiusura del capitolo 3 si segnalano, all'interno di ciascuna fascia dimensionale, alcune amministrazioni territoriali che si sono particolarmente distinte per la loro capacità di comprendere le corrette logiche di programmazione e di adottare i connessi strumenti.

Tra le **province** emerge la *Provincia di Bologna*, soprattutto per la sua capacità di adottare una buona strumentazione a livello di programmazione gestionale analitica. Tale ente ha iniziato ad introdurre un rapporto verticale tra PEG e PDO: nel primo sono contenute le previsioni finanziarie relative ai centri di costo nonché gli obiettivi prioritari, mentre nel PDO tali obiettivi sono dettagliati in attività così come sono specificate le risorse per attività per i diversi centri di costo; sempre nel PDO vengono inseriti gli indicatori, che vengono parametrizzati a preventivo. L'efficacia dello strumento è accresciuta dal fatto che il PEG è approvato dalla giunta, mentre il PDO viene approvato dal DG, ottenendo così il duplice obiettivo di programmare in modo capillare, ma senza dover ricorrere continuamente all'organo esecutivo per le piccole variazioni che si rendono necessarie in corso d'anno.

Relativamente ai **comuni grandi** si segnala il caso del *Comune di Cesena*, che ha introdotto molteplici strumenti, sia annuali sia pluriennali, per meglio soddisfare le esigenze dei vari stakeholders locali: sono infatti presenti analisi di scenario esterno, funzionali alla redazione delle LPM e del PGS, ma anche un vero e proprio piano strategico di sviluppo del territorio. Gli obiettivi pluriennali trovano adeguata specificazione negli obiettivi annuali presenti nel PEG e nel PDO, legati da un rapporto ibrido che tuttavia si avvicina molto al modello verticale: nel PEG infatti troviamo un parte contabile ben articolata, che oltre all'inserimento di risorse e capitoli, indica il riferimento ai cdc/cdr, alla RPP (ottimo quindi il legame tra i vari livelli della programmazione) e l'indicazione dei cdr-cdc attivatori della spesa e dei centri utilizzatori dei fattori produttivi. La sezione non contabile del PEG definisce gli obiettivi (sempre legandoli agli altri livelli della programmazione e a programmi, progetti, obiettivi congiunti e trasversali ad altre unità organizzative dell'ente), nonché le loro scadenze e gli indicatori per misurarne il raggiungimento, che vengono parametrizzati a preventivo.

Il PDO, nella sua versione descrittivo/parametrica (per questo non si può parlare di modello verticale puro), specifica gli obiettivi in attività, alle quali sono assegnati indicatori anch'essi parametrizzati a preventivo. Da notare che tale impianto programmatico è rafforzato dal fatto che il PDO è approvato dal DG, con tutti i vantaggi da ciò derivanti in termini di minor ricorso agli organi politici.

Il buon livello degli strumenti discende dall'adozione di un processo di programmazione sequenziale: si parte da una programmazione strategica di mandato che, sulla base di apposite analisi ambientali, definisce le linee guida che ispireranno il quinquennio. Queste ultime vengono dettagliate in programmi e progetti tramite la RPP. I programmi e progetti stessi, con la programmazione gestionale generale (BPA) ed analitica (PEG e PDO) vengono declinati in specifici obiettivi operativi. In tal modo, tramite il raggiungimento dei singoli obiettivi operativi, si giungerà alla realizzazione dei programmi e progetti e, di conseguenza, alla realizzazione del disegno di mandato.

Di grande interesse è, tra i **comuni medi**, il caso del *Comune di Fidenza (PR)*: esso, già dal 1996, si è dotato non solo delle LPM, ma anche del un PGS e da tale anno utilizza strumenti quali i programmi negoziati, che sorreggono un vero e proprio piano strategico di sviluppo del territorio.

Tra gli strumenti di programmazione sono presenti budgets economici e patrimoniali, che accompagnano il PEG ed il PDO: questi ultimi appaiono molto particolareggiati, praticamente tutti i contenuti sono presenti in tali documenti, che sono sia contabili che non contabili. In tale ente il PDO rappresenta una specificazione di quanto presente nel PEG, sia a livello contabile che non contabile, ed è approvato dal DG. Grazie alla succitata strumentazione il Comune di Fidenza si colloca tra gli enti più avanzati della regione.

Come inizialmente rilevato, scendendo sotto la soglia dei 15.000 abitanti si riduce sensibilmente la qualità della programmazione; tuttavia, tra i **comuni piccoli** non mancano esempi

virtuosi, come nel caso del *Comune di Castelvetro di Modena* (MO). Il comune, pur non redigendo LPM o PGS, come spesso avviene per gli enti di questa fascia dimensionale, pone in essere analisi di scenario interne ed esterne. In più, in tale ente, vi sono un PEG e un PDO, che, pur essendo legati da rapporto orizzontale ed essendo approvati dalla giunta, mostrano il tentativo di programmare in modo capillare la gestione dell'anno successivo: in tali documenti si riscontrano la definizione di obiettivi, le scadenze, gli indicatori e la parametrizzazione di questi ultimi; lo stesso avviene per le attività. Anche la parte contabile dei documenti è ben delineata, con l'indicazione di cdr-cdc, il riferimento alla RPP e la segmentazione di entrate e spese fino al livello degli articoli. Le due parti dei documenti sono ben legate tra loro, con collegamenti anche a livello di obiettivi. Il tentativo di programmare in maniera capillare è sicuramente apprezzabile, anche se rischia di avere come pericolosa contropartita la necessità di ricorrere alla giunta per ogni variazione ai documenti che si renderà necessaria in corso d'anno.

Infine, tra i **comuni piccolissimi**, si segnala il caso dei comuni di *Bagnara di Romagna* (RA) e di *Grizzana Morandi* (BO). Nel primo è da notare lo sforzo teso a dar vita ad analisi di scenario interne ed esterne, finalizzate alla redazione delle LPM: queste ultime sono presenti anche nel comune di Grizzana Morandi, ma in assenza di qualsiasi tipo di analisi di scenario. Sempre a Bagnara di Romagna interessante è l'adozione di un bilancio sociale di mandato, anche se non partecipativo. In entrambi i casi si ha la redazione di budgets fonti e impieghi finanziari. Relativamente alla sequenza di approvazione di BPA e PEG, il Comune di Bagnara di Romagna, segue l'iter proposto dalla dottrina economico-aziendale, mentre nel caso del Comune di Grizzana Morandi si segue l'iter di legge.

I PEG/PDO dei due comuni sono di buon livello (pur essendo orizzontali ed approvati dalla giunta), con un'indicazione di obiettivi, scadenze, indicatori e loro parametrizzazione, nonché definizione dei programmi, progetti, obiettivi congiunti e trasversali ad altre unità organizzative dell'ente. La presenza di attività, loro scadenze e loro indicatori (non parametrizzati) si ha solo nel PEG del Comune di Grizzana Morandi. In quest'ultimo comune è maggiormente analitica la parte contabile (con legame con la RPP e segmentazione di entrate e spese fino agli articoli) e precisi sono anche i collegamenti tra le due parti dei documenti.

4) Il livello di adeguatezza dei processi e degli strumenti di programmazione degli enti locali emiliano-romagnoli: la conferma o la ricalibrazione del modello normativo-dottrinale [FASE DI FEED-BACK]

La fase di feed-back intendeva dare risposta al quesito di ricerca a2): *Il modello teorico, ovvero l'insieme dei processi e degli strumenti e di programmazione (obbligatori e facoltativi), previsti come obbligatori dalla normativa e/o raccomandati dai principi contabili e/o proposti dalla dottrina economico-aziendale, è adeguato agli enti locali (Province e Comuni) emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?*

Le risposte possibili erano 4 e le combinazioni intermedie molteplici:

- SI, CONFERMA DEL MODELLO TEORICO: il modello è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti obbligatori di programmazione.
- SI, CONFERMA DEL MODELLO TEORICO: il modello è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti facoltativi di programmazione.
- NO, RICALIBRAZIONE DEL MODELLO TEORICO: il modello NON è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti obbligatori di programmazione.
- NO, RICALIBRAZIONE DEL MODELLO TEORICO: il modello NON è adeguato agli enti locali emiliano-romagnoli, con riferimento ai processi e agli strumenti facoltativi di programmazione.

Con riferimento ai processi e agli strumenti OBLIGATORI di programmazione, la risposta è stata prevalentemente negativa (INADEGUATEZZA), soprattutto in ragione dell'esistenza di strumenti standard per enti di fasce dimensionali e con caratteristiche radicalmente differenti; si segnalano alcune ECCEZIONI POSITIVE (soprattutto rispetto agli strumenti di programmazione gestionale analitica) trasversali, in misure diverse, a tutte le fasce dimensionali e a tutte le zone geografiche; la presenza di processi e strumenti di programmazione gestionale analitica ritenuti adeguati dai soggetti intervistati è riconducibile alla possibilità di personalizzare, sulla base delle esigenze dell'ente, struttura e forma delle procedure e dei documenti di PEG e PDO.

Con riferimento ai processi e agli strumenti FACOLTATIVI di programmazione, la situazione non è valutabile in modo lineare a causa del basso livello di utilizzo (si veda la fase induttiva) e soprattutto dell'estrema eterogeneità delle soluzioni programmatiche adottate dai diversi enti.

In sintesi, il modello normativo-dottrinale dei processi e degli strumenti di programmazione (obbligatori e facoltativi), appare in linea generale inadeguato agli enti locali emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali, poiché composto da strumenti sostanzialmente uguali per tutti gli enti.

La conseguenza della generale inadeguatezza del modello normativo-dottrinale alle specifiche esigenze e caratteristiche delle amministrazioni delle diverse fasce dimensionali è la necessità di ricalibrazione del suddetto modello. Si ricorda che il **quesito di ricerca b)** intendeva verificare: in presenza di processi e strumenti ritenuti adeguati, come questi avrebbero potuto essere replicati per le amministrazioni di altre regioni; in presenza di processi e strumenti reputati inadeguati, come questi avrebbero potuto essere modificati.

Poiché la fase di feed-back ha esplicitato la descritta inadeguatezza dei processi e degli strumenti di programmazione normativo-dottrinali, la risposta al quesito b) si concentra sulla formulazione di generali linee di miglioramento degli stessi.

La ricalibrazione dell'architettura procedurale e strumentale potrebbe avvenire in due diversi momenti e modi:

- SOLUZIONE DI BREVE TERMINE: si dovrebbero apportare delle modifiche marginali ai processi e agli strumenti obbligatori di programmazione esistenti, accompagnate da interventi di riqualificazione culturale del personale che andrà ad utilizzare gli stessi; il tutto al fine di adeguare leggermente il modello di derivazione normativa alle più pressanti esigenze degli enti locali ⁽²⁶⁾.

⁽²⁶⁾ Per approfondimenti tecnici sulle soluzioni adattive di breve termine si veda DEIDDA GAGLIARDO E., *Il sistema di multidimensionale di programmazione a supporto della governance locale*, op. cit., pagg. 321-581.

- SOLUZIONE DI MEDIO/LUNGO TERMINE: si potrebbe ridisegnare radicalmente l'architettura dei processi e degli strumenti di programmazione, preparando il terreno attraverso pianificate operazioni di ricambio generazionale e mirati e progressivi processi di formazione professionale; ciò al fine di adeguare integralmente il modello di derivazione normativa alle reali esigenze degli enti locali (27).

TABELLA 4.1 *Le soluzioni di breve e di medio/lungo termine per la ricalibrazione del modello normativo-dottrinale di programmazione locale*

Criteri d'indagine	Modello normativo-dottrinale	SOLUZIONI DI B.Termine	SOLUZIONI DI M/L Termine
		Ipotesi evolutive ADATTIVE	Ipotesi evolutive RADICALI
Numero e tipo strumenti	<ul style="list-style-type: none"> • Molti obbligatori • Pochi facoltativi disorganici non collegati 	<ul style="list-style-type: none"> • Molti obbligatori coordinati con diversi strumenti facoltativi 	<ul style="list-style-type: none"> • Architettura unica di pochi strumenti obbligatori progettata integralmente ex-novo
Relazione	<ul style="list-style-type: none"> • Debole 	<ul style="list-style-type: none"> • Coordinamento 	<ul style="list-style-type: none"> • Integrazione
Contenuti informativi	<ul style="list-style-type: none"> • Mono-dimensionali • Multi-dimensionali non coordinati 	<ul style="list-style-type: none"> • Multi-dimensionali (contabili e non) coordinati 	<ul style="list-style-type: none"> • Multi-dimensionali integrati
Qualità Informazioni	<ul style="list-style-type: none"> • Inattendibilità informazioni • Eterogeneità comportamenti e informazioni 	<p style="text-align: center;">Principi (contabili e non) Pubblici per omogeneizzare comportamenti e informazioni</p> <hr/> <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;">Adozione graduale</div> <div style="text-align: center;">Adozione in toto</div> </div>	
Livello di standardizzazione	<ul style="list-style-type: none"> • Documenti standard 	<p style="text-align: center;">Documenti proporzionali, ovvero commisurati alla dimensione ed alla complessità degli enti</p>	
Intelligibilità	<ul style="list-style-type: none"> • Documenti tecnici per addetti ai lavori 	<p style="text-align: center;">Documenti duttili</p> <ul style="list-style-type: none"> • Strumenti tecnici • Strumenti di accountability, duttilmente personalizzabili in funzione delle caratteristiche degli enti e delle esigenze informative dei destinatari 	
Livelli informativi	<ul style="list-style-type: none"> • 1 livello info obbligatorio (trade-off) 	<p style="text-align: center;">Documenti semistrutturati</p> <div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> <ul style="list-style-type: none"> • 2 livelli info - I livello standard - II livello personalizzabile </div> <div style="text-align: center;"> <ul style="list-style-type: none"> • + livelli informativi - I livello standard - Altri livelli personalizzabili </div> </div>	
Supporto alla governance	<ul style="list-style-type: none"> • Documenti di programmazione, rilevazione e controllo indifferenziati 	<ul style="list-style-type: none"> • Strumenti tecnici • Strumenti di supporto ai 4 specifici modelli di governance 	
Incidenza variabile informatica	<ul style="list-style-type: none"> • Discreta 	<ul style="list-style-type: none"> • Importante 	<ul style="list-style-type: none"> • Essenziale

Con particolare riferimento alla numerosità ed alla tipologia dei documenti, la soluzione di breve periodo dovrebbe prevedere di collegare i molti strumenti di programmazione obbligatori esistenti con i pochi e disorganici strumenti facoltativi; la soluzione di medio/lungo periodo potrebbe invece sostanziarsi nel ridisegno integrale di un'architettura unica, progettata ex novo e modularmente composta da pochi strumenti obbligatori.

Rispetto alla relazione tra i documenti, l'ipotesi evolutiva adattiva dovrebbe limitarsi a ricercare il coordinamento a posteriori degli strumenti attualmente in vigore, mentre l'ipotesi radicale potrebbe puntare già in fase di riprogettazione all'integrazione tra i nuovi auspicabili documenti programmatici.

In merito ai contenuti informativi, la proposta di breve termine dovrebbe limitarsi a superare l'attuale incompletezza delle mono-dimensioni informative finanziarie sia con informazioni contabili programmatiche di tipo economico-patrimoniale che con maggiori informazioni non contabili di natura quantitativa, qualitativa, ecc.; la proposta di medio/lungo termine potrebbe invece orientarsi direttamente verso strumenti multidimensionali tra loro integrati che consentano la

(27) Sulle soluzioni radicali di medio/lungo termine si veda DEIDDA GAGLIARDO E., *Il sistema di multidimensionale di programmazione a supporto della governance locale*, op. cit., pagg. 583-642.

lettura congiunta e il presidio sinergico delle informazioni contabili di varia natura, delle informazioni non contabili di diverso tipo, e soprattutto delle prime con le seconde.

Con riferimento alla qualità delle informazioni, la soluzione consisterebbe nell'adozione dei Principi Contabili Nazionali, da realizzarsi con gradualità nel breve periodo e in toto nel lungo termine; il rispetto delle raccomandazioni contabili potrebbe omogeneizzare i comportamenti contabili e le connesse informazioni, aumentando attendibilità e qualità di queste ultime.

Passando al livello di standardizzazione dei documenti, l'ipotesi migliorativa si sostanzierebbe nel passaggio sempre più deciso da una strumentazione standard, uguale per gli enti di tutte le grandezze e complessità, a delle architetture proporzionalmente commisurate alle caratteristiche e alle risorse delle diverse fasce dimensionali.

Con specifico focus sull'intelligibilità dei documenti, la soluzione si ricondurrebbe all'affiancamento dei documenti tecnici, destinati ai soli addetti ai lavori, con duttili strumenti di accountability, ovvero plasmabili a seconda delle esigenze informative dei destinatari: ciò per consentire l'osservazione, in tempo reale, di uno stesso oggetto informativo secondo diverse viste logiche (per programmi/progetti, per centri di responsabilità, per processi, per servizi) e permettere la personalizzazione dell'informazione per ogni utente (per i politici, per i dirigenti, per i vari stakeholders).

Concentrandoci sui livelli informativi dei documenti, la soluzione consisterebbe nel passaggio dalle attuali strutture informative tendenzialmente basate su un unico livello obbligatorio a documenti semi-strutturati, ovvero articolati su 2 (nel breve) o più (nel medio/lungo) livelli informativi inferiori: il primo rigido e standard (finalizzato alla comunicazione, alla confrontabilità spazio-temporale ed al consolidamento), gli altri flessibili e personalizzabili (per favorire la confezionabilità su misura del sistema di guida dell'ente).

In riferimento al grado di supporto ai diversi modelli di governance, le ipotesi evolutive dovrebbero affiancare ai tradizionali strumenti tecnici anche nuovi mezzi informativi via via più adeguati a supportare i modelli di governance: in economia, in outsourcing, in filiera verticale con gli enti di livello superiore, in partnership orizzontale con i soggetti del territorio.

Naturalmente, con l'evolversi e il radicalizzarsi delle soluzioni la variabile informatica diverrà sempre più imprescindibile.

Conclusioni

Il lavoro giunto qui alle sue conclusioni costituisce il primo estratto dei prodotti della ricerca dal titolo "*I processi e gli strumenti di programmazione e controllo degli enti locali emiliano-romagnoli*".

In particolare, il presente Quaderno di Dipartimento si è incentrato sullo specifico tema della **programmazione locale**. Avvalendosi del metodo deduttivo-induttivo, la ricerca aveva l'obiettivo di verificare il *livello di utilizzo* e di stimare il *livello di adeguatezza* dei processi e degli strumenti di programmazione tra le Province e i Comuni dell'Emilia Romagna.

In particolare, la **research question** era stata declinata nei seguenti termini:

- a) *I processi e gli strumenti di programmazione locale (obbligatori e facoltativi), previsti dalla normativa vigente e proposti dalla dottrina economico-aziendale:*
 - 1) *...sono utilizzati tra gli enti locali emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?*
 - 2) *...sono adeguati agli enti locali emiliano-romagnoli delle diverse fasce dimensionali e zone geografiche?*
- b) *In caso di adeguatezza, come si potrebbero replicare? In caso di inadeguatezza, come si potrebbero modificare?*

Il presente Quaderno di Dipartimento ha mostrato delle risposte effettive sostanzialmente allineate con le risposte attese.

Con riferimento alla *research question a1*), ovvero al *livello di utilizzo dei processi e degli strumenti di programmazione locale*, le risposte effettive confermano, in generale, le risposte attese con qualche eccezione.

Gli enti locali emiliano-romagnoli utilizzano quasi tutti gli strumenti obbligatori di programmazione previsti dalla normativa e/o raccomandati dai Principi Contabili Nazionali. Costituiscono eccezione negativa eclatante: il Piano Generale di Sviluppo (utilizzato solo dal 9,0% del campione), il Piano Dettagliato degli Obiettivi (utilizzato solo dal 36,0% del campione), le Linee Programmatiche di Mandato (utilizzate solo dal 48,3% del campione). Rispetto alla variabile dimensionale, si rileva che il livello di utilizzo cresce proporzionalmente all'aumentare della grandezza dell'ente, con un netto balzo in avanti a partire dalla dimensione spartiacque dei 15.000 abitanti dei comuni medi; ciò in ragione del livello maggiore di cultura e professionalità e della disponibilità crescente di risorse finanziarie, umane e strumentali, presenti negli enti grandi e medi rispetto a quelli piccoli e piccolissimi. Rispetto alla variabile geografica, si rileva che in tre aree geograficamente confinanti (Ravenna, Modena, Bologna) il livello di utilizzo degli strumenti è particolarmente significativo: ciò è probabilmente imputabile alla presenza di fenomeni strutturali di contaminazione culturale delle best practices, di dinamicità economica, di diffusione di valide soluzioni informatiche.

Gli enti territoriali emiliano-romagnoli utilizzano solo alcuni degli strumenti facoltativi di programmazione proposti dalla dottrina economico-aziendale o promananti da prassi locali virtuose. Tra quelli più diffusi troviamo il Piano Esecutivo di Gestione - non obbligatorio per gli enti con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti – (utilizzato addirittura dal 64,4% degli enti non soggetti all'obbligo). Rispetto alla variabile dimensionale, si nota anche in tale caso che il livello di utilizzo aumenta proporzionalmente al crescere della grandezza dell'ente, con un deciso salto in avanti a partire dai comuni di fascia media in su, per le stesse ragioni precedentemente illustrate.

Con riferimento alla *research question a2*), ovvero al *livello di adeguatezza dei processi e degli strumenti di programmazione locale*, le risposte effettive confermano, in generale, le risposte attese, con poche eccezioni.

Rispetto ai processi e agli strumenti *obbligatori* di programmazione, la risposta è stata prevalentemente negativa (*inadeguatezza*), a causa dell'esistenza di procedure e soprattutto di strumenti standard per enti di fasce dimensionali e con caratteristiche radicalmente differenti; si segnalano alcune eccezioni positive, soprattutto rispetto agli strumenti di programmazione gestionale analitica, trasversali a tutte le fasce dimensionali e a tutte le zone geografiche, in ragione della personalizzabilità di strumenti quali PEG e PDO in funzione delle esigenze e dei profili dell'ente.

Rispetto ai processi e agli strumenti *facoltativi* di programmazione, la situazione non è valutabile in modo lineare a causa del basso livello di utilizzo degli stessi e soprattutto dell'estrema eterogeneità delle soluzioni programmatiche adottate dai diversi enti.

Come risposta al *quesito b*), la conseguenza della generale inadeguatezza del modello procedurale e strumentale di derivazione normativo-dottrinale alle specifiche esigenze e caratteristiche delle amministrazioni delle diverse fasce dimensionali è la *necessità di ricalibrazione del suddetto modello*.

La ricalibrazione del modello normativo-dottrinale potrebbe avvenire secondo due differenti linee guida, a seconda che se ne ipotizzi una marginale modifica nel breve periodo oppure un radicale ridisegno nel medio/lungo termine.

Nel breve termine, si dovrebbero apportare delle modifiche marginali ai processi e agli strumenti e obbligatori di programmazione esistenti, accompagnate da processi di riqualificazione culturale del personale; il tutto al fine di adeguare leggermente il modello procedurale e strumentale alle più urgenti esigenze degli enti locali.

Nel medio/lungo termine, si potrebbe ridisegnare radicalmente ex novo l'architettura degli strumenti e dei processi di programmazione, preparando il terreno attraverso pianificate operazioni di ricambio generazionale e mirati e progressivi processi di formazione professionale; ciò al fine di adeguare integralmente il modello procedurale e strumentale alle reali esigenze e caratteristiche degli enti locali indagati.

Bibliografia

- ANSELMI L., MIOLO VITALI P., *La programmazione nelle Pubbliche Amministrazioni. Linee evolutive*, Giuffrè, Milano, 1989.
- ANSELMI L., *Il controllo di gestione nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1997.
- AZZONE G., DENTE B., *Valutare per governare. Il nuovo sistema dei controlli nelle Pubbliche Amministrazioni*, Etas, Milano, 1999.
- BERTINI U., *Il sistema d'azienda. Schema di analisi*, Giappichelli, Milano, 1990.
- BORGONOVÌ E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano, 2005.
- CARAMIELLO C., *Programmi e piani aziendali*, Giuffrè, Milano, 1993.
- CHIAPPINELLI C., CONDEMI L., *Programmazione e controlli nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè, Milano, 2004.
- D'ALESSIO L., *Il budget nel sistema di bilancio dello Stato*, Giappichelli, Torino, 2002.
- DEIDDA GAGLIARDO E., *La creazione del valore nell'ente locale. Il nuovo modello di governo economico*, Giuffrè, Milano, 2002.
- DEIDDA GAGLIARDO E., *Il sistema di multidimensionale di programmazione a supporto della governance locale*, Giuffrè, Milano, 2007.
- DONATO F., *La programmazione e il controllo della qualità negli enti locali*, Giuffrè, Milano, 2000.
- FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale. Il nuovo bilancio, il PEG, la contabilità economica, il controllo di gestione, il rendiconto, la revisione*, Maggioli, Rimini, 1999.
- FARNETI G., *Gestione e contabilità dell'ente locale. Il nuovo bilancio, il PEG, la contabilità economica, il controllo di gestione, il rendiconto, la revisione*, Maggioli, Rimini, 1999.
- FLAMHOLTZ E.G., *Effective Management Control. Theory and Practice*, 1996, in *Il controllo manageriale. Teoria e pratica*, edizione italiana a cura di SPANO A. Giuffrè, Milano, 2002.
- GARLATTI A., PEZZANI F., *I sistemi di programmazione e controllo negli enti locali. Progettazione, sviluppo, impiego*, Etas, Milano, 2000.
- GIANNESI E., *Possibilità e limiti della programmazione*, Opera Universitaria, Pisa, 1981.
- GIOVANELLI L., *Il nuovo sistema di bilancio strumento di guida del Comune*, in ANSELMI L. (a cura di), *L'azienda comune. Seconda edizione riveduta e ampliata anche alla luce del D.Lgs. n. 77/95*, Maggioli, Rimini, 1995.
- GRUENING G., *Origin and Theoretical Basis of New Public Management*, International Public Management Journal, n. 4/2001.
- HINNA L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, Cedam, Padova, 2002.
- HOOD C., *A public administration for all seasons?*, Public Administration, Vol. n. 69, Spring, 1991.
- HOOD C., *Emerging Issues in Public Administration*, Public Administration, Spring, 1995.
- IFAC, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano, 2003.
- KETTL D.F., *The Global Public Management Revolution: a Report on the Transformation of Governance*, Brooking Institution, Washington DC, 2000.
- MARASCA S., *Il controllo di gestione negli enti locali: strumenti di analisi e di sintesi*, Giappichelli, Torino, 1998.
- MAZZARA L., *Processi e strumenti di misurazione dei risultati negli enti locali. Profili e schemi di analisi*, Giappichelli, Torino, 2003.
- MCLAUGHLIN K., OSBORNE D., FERLIE E., *New Public Management. Current Trends and future Prospects*, Routledge, London, 2002.
- MODUGNO G., *Il sistema informativo per il controllo di gestione dell'ente locale. Linee di sviluppo e aspetti contabili*, FrancoAngeli, Milano, 2001.
- MUSSARI R., *Il management delle aziende pubbliche. Profili teorici*, Cedam, Padova, 1994.
- ORELLI R.L., VISANI F., *Analisi e gestione dei costi negli enti locali. Stato dell'arte, modelli e applicazioni di cost management*, FrancoAngeli, Milano, 2005.
- OSBORNE D., GAEBLER T., *Reinventing Government: how the Entrepreneurial Spirit is Trasforming the Public Sector*, Reading, Addison-Wesley Publishing, 1992.
- PAVAN A., *Programmazione e controllo nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Gestione per obiettivi e contabilità economica*, Giuffrè, Milano, 2004.
- PERSIANI N., *Modelli di programmazione e sistemi di controllo interno nella pubblica amministrazione*, FrancoAngeli, Milano, 2002.
- PODDIGHE F., *L'azienda nella fase istituzionale*, Edizioni Plus, Pisa, 2001.
- POZZOLI S., *Il controllo direzionale negli enti locali, dall'analisi dei costi alla balanced scorecard*, FrancoAngeli, Milano, 2001.
- POZZOLI S., *Un nuovo percorso per l'accountability negli enti locali: i principi contabili*, in FARNETI, POZZOLI (a cura di), *Principi e sistemi contabili negli enti locali italiani*.
- REBORA G., MENEGUZZO M., *Strategia delle amministrazioni pubbliche*, Utet, Torino, 1990.
- SARACINO P., *Evoluzione del controllo di gestione nel comune*, Giuffrè, Milano, 2003.
- TEDESCO M., *Pianificare e controllare le attività nei comuni*, FrancoAngeli, Milano, 2003.
- ZIRUOLO A., *Il supporto informativo-contabile degli enti locali nel processo di programmazione e controllo*, Giappichelli, Torino, 2000.

Indice

Abstract

Introduzione.....	1
1) Il perimetro e l'obiettivo della ricerca: “Gli strumenti e i processi di programmazione e controllo degli enti locali emilano-romagnoli”.....	2
1.1) <i>L'oggetto generale e le ragioni della ricerca.....</i>	2
1.2) <i>Il quesito di ricerca.....</i>	3
1.3) <i>I risultati attesi della ricerca.....</i>	3
1.4) <i>I confini spazio-temporali della ricerca.....</i>	4
1.5) <i>L'approccio alla ricerca.....</i>	4
1.6) <i>La scelta del campione.....</i>	4
1.7) <i>La metodologia e le fasi della ricerca.....</i>	5
1.8) <i>La struttura della ricerca.....</i>	7
1.9) <i>I risultati generali della ricerca.....</i>	8
1.10) <i>L'oggetto specifico del presente quaderno di Dipartimento.....</i>	9
2) I processi e gli strumenti di programmazione degli enti locali: inquadramento normativo e prospettiva economico-aziendale [FASE DEDUTTIVA].....	9
2.1) <i>Il modello normativo-dottrinale della programmazione pubblica locale.....</i>	9
2.2) <i>Il modello normativo-dottrinale di programmazione gestionale analitica: il PEG e il PDO. 16</i>	16
2.3) <i>La sezione 2) “Programmazione” del questionario di ricerca.....</i>	23
3) Il livello di utilizzo dei processi e degli strumenti di programmazione degli enti locali emiliano-romagnoli: l'analisi empirica [FASE INDUTTIVA].....	24
3.1) <i>La sintesi dei risultati.....</i>	24
3.2) <i>L'analisi dei risultati.....</i>	25
3.3) <i>I casi di eccellenza.....</i>	49
4) Il livello di adeguatezza dei processi e degli strumenti di programmazione degli enti locali emiliano-romagnoli: la conferma o la ricalibrazione del modello normativo-dottrinale [FASE DI FEED-BACK].....	51
Conclusioni.....	53
Bibliografia.....	55