

Comune di Livorno

Staff Programmazione, controllo di gestione
e contabilità analitica

Ufficio Finanza e investimenti

Relazione e report relativi alla “Contabilità
analitica”

Anno 2007

Il presente rapporto ha lo scopo di delineare le procedure seguite per la gestione del processo di “contabilità analitica” oltre che presentare i dati finali del primo anno di sperimentazione.

Nel rapporto vengono evidenziati gli obiettivi che l'amministrazione si è posta con il sistema di “contabilità analitica” e si descrive l'organizzazione interna del controllo di gestione che ha consentito il raggiungimento dell'obiettivo.

In sintesi, quindi, si parte dal sistema adottato dal controllo di gestione, per l'implementazione della contabilità analitica nel Comune di Livorno, partendo dallo studio dei centri di costo e del piano dei conti; si passa, poi, ad analizzare il piano dei conti e dei centri di costo adottato, e tutto il processo organizzativo conseguente, compresa la formazione del personale di tutto l'Ente.

Successivamente verranno spiegati i report prodotti evidenziando elementi di criticità rilevati e proposte per il miglioramento delle attività da introdurre in futuro.

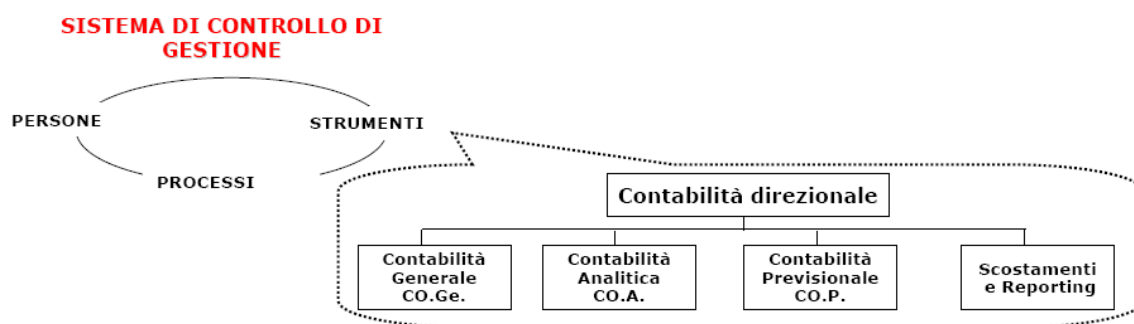
La “contabilità analitica”

Gli enti locali sono stretti fra due contrapposte esigenze: mantenere elevati i livelli quantitativi e qualitativi dei servizi e garantire l'equilibrio del bilancio. Perciò occorre recuperare un più elevato livello d'efficienza attraverso processi di razionalizzazione degli assetti gestionali e dei processi di lavoro interni e una migliore conoscenza delle risorse impiegate, dei risultati ottenuti per indirizzare la gestione, apportare correzioni, e innovare. Uno dei processi attivabili che corrisponde a questa finalità è l'introduzione, nella struttura organizzativa, di adeguati sistemi di controllo con lo scopo di favorire l'attuazione degli indirizzi e gli obiettivi degli organi di governo dell'ente e sovrintendere alla gestione perseguendo livelli ottimali di efficacia ed efficienza.

La contabilità analitica è uno di questi sistemi, fa parte della contabilità direzionale, cioè della contabilità diretta alle esigenze di chi dirige o governa l'ente.

Usualmente consiste in una tecnica amministrativa contabile riguardante la predeterminazione, la rilevazione, la localizzazione, l'imputazione, l'assegnazione, il controllo e l'analisi dei costi e dei ricavi di gestione.

Ha origine e si sviluppa dall'esigenza di conoscere meglio determinati aspetti produttivi interni, come, ad esempio, i costi dei prodotti, i costi delle singole attività svolte e i costi di ciascuna struttura, linea produttiva, ufficio, ecc. È, in estrema sintesi, una contabilità economica focalizzata su fenomeni specifici particolarmente significativi e diretta a fornire utili informazioni per coordinare in modo più razionale i fattori produttivi a disposizione, anche ai fini di una corretta programmazione in sede di predisposizione del bilancio di previsione annuale e triennale.



L'aspetto organizzativo

Come è noto l'assetto organizzativo del Comune si configura come un assetto dipartimentale con centri di responsabilità denominati Unità organizzative i cui Dirigenti sono titolari delle risorse di PEG (budget).

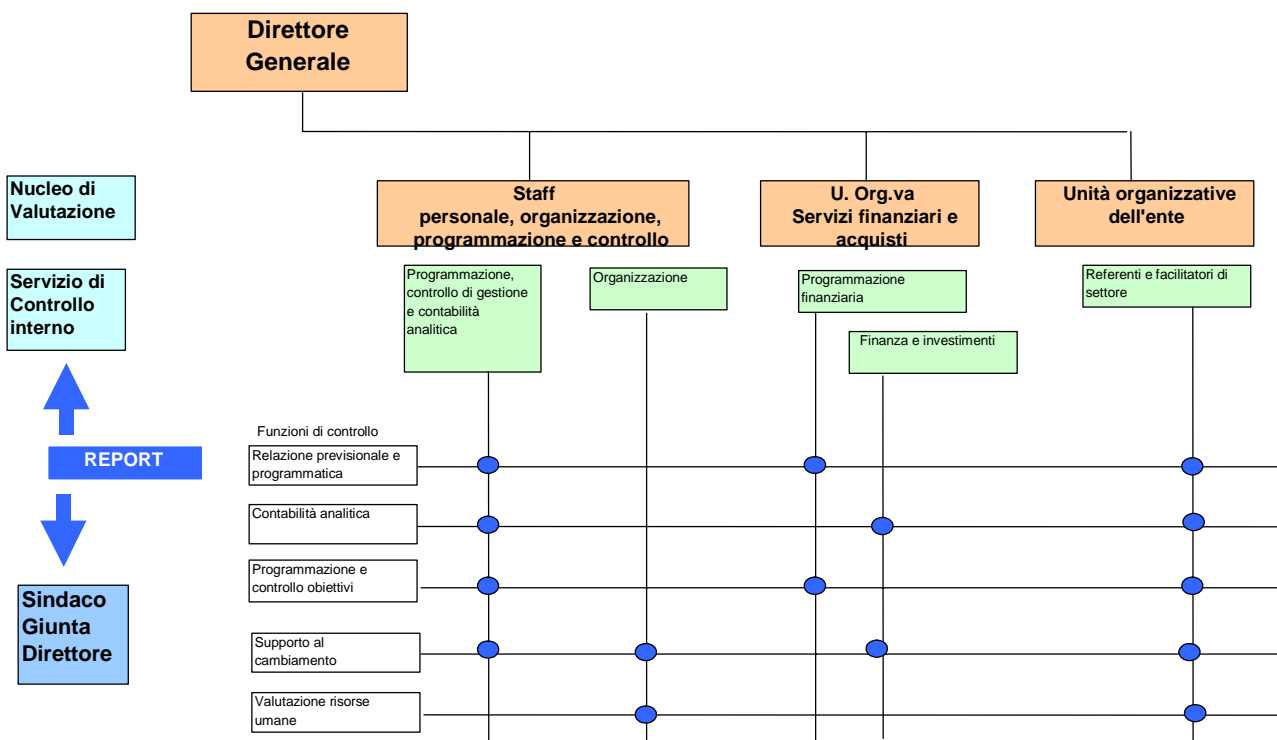
Esiste inoltre una apposito Staff denominato Programmazione, Controllo di gestione e Contabilità analitica inserito nello Staff Personale, Organizzazione, Programmazione e controllo che in accordo con l'Unità Organizzativa Servizi Finanziari e acquisti ha costituito l'ossatura portante del progetto per l'introduzione della contabilità analitica.

Dal punto di vista organizzativo l'assetto costituito per introdurre il sistema di contabilità analitica si è delineato attraverso i seguenti presupposti:

- l'assetto organizzativo del controllo è l'organizzazione del Comune, almeno nel suo riferimento macro in quanto il controllo di gestione è uno strumento utile e utilizzabile da tutti i responsabili gestionali. Differisce dall'organigramma perché esso fotografa l'Ente in maniera molto più analitica (centri di costo e di provento);
- l'organizzazione del controllo è soprattutto una organizzazione di processi complessi che tagliano trasversalmente l'Ente e disciplinano in modo preciso i momenti della programmazione, della rilevazione e della divulgazione delle informazioni;
- l'attività da svolgere risulta di alto profilo progettuale;
- le attività si caratterizzano quindi per un alto fabbisogno di professionalità e specializzazione nel campo manageriale, organizzativo ed economico – finanziario;
- la soluzione organizzativa adottata deve consentire un'ampia flessibilità della struttura che contempli la possibilità di avvalersi di molteplici professionalità ad alta specializzazione di settori diversi dell'amministrazione;
- si evidenzia l'importanza degli interlocutori del controllo riferibili al vertice politico e amministrativo dell'Ente.

Di seguito si evidenzia l'assetto organizzativo che il controllo di gestione ha assunto nel nostro Ente:

Matrice delle funzioni organizzative del controllo



Nello schema a matrice si sono evidenziati i processi che entrano a far parte del sistema controllo di gestione e i punti di contatto con le strutture consolidate dell'Ente.

Il quadro sinottico successivo precisa gli elementi di contatto e collaborazione fra le diverse strutture, dove in neretto è evidenziata la parte relativa alla contabilità analitica.

Funzioni	Staff Personale, organizzazione, programmazione e controllo	U. Org.va Servizi finanziari e acquisti	U. Org.va Sistemi informativi	Unità organizzative dell'Ente
Programmazione pluriennale		Bilancio pluriennale, relazione revisionale e programmatica, P.E.G.	Sviluppo sistemi informatici su web	Facilitazione processi di raccordo, verifiche, rendicontazione.
Programmazione e controllo obiettivi	PEG , Valutazione dei risultati, erogazione salario accessorio		Sviluppo e raccordo fra sistemi informatici su web e programma contabilità finanziaria	Facilitazione processi di raccordo, verifiche, rendicontazione.
Contabilità analitica	Introduzione contabilità analitica per centri di costo e provento	Introduzione contabilità economica patrimoniale	Sviluppo sistemi informatici contabilità	Rilevazione e inserimento dati
Supporto al cambiamento	Processi di riorganizzazione	Revisione del piano dei conti e dei centri di ricavo e di costo in fase di gestione	Supporto al miglioramento tecnico nell'Ente	Supporto ai processi di riorganizzazione interni, promozione efficienza e efficacia
Valutazione delle risorse umane	Valutazione dei risultati, erogazione salario accessorio.			Valutazione delle prestazioni

La “contabilità analitica” nel Comune di Livorno

L'introduzione del controllo di gestione (art 196 TUEL) negli enti locali ha quale imprescindibile presupposto lo sviluppo della contabilità analitica.

L'output della CA è un'analisi per competenza economica dei singoli centri di costo e di ricavo. Si arriva cioè a determinare quanto costa un servizio o in che percentuale questo assorbe risorse o le genera.

Inoltre è bene far notare che anche la Corte dei Conti, nella sua veste di organismo di controllo esterno, sta' spingendo i Comuni a dotarsi di un sistema analitico di gestione dei costi. E' indubbio inoltre che una gestione consapevole dei costi porti ad un costante miglioramento della gestione in termini di efficacia, efficienza ed economicità, innestando nella maggior parte dei casi un circuito virtuoso volto al miglioramento continuo di procedure e competenze interne.

Quindi la costruzione di un sistema di CA presuppone:

- un'analisi critica della struttura organizzativa dell'ente
- la condivisione e volontà da parte della direzione di rendere operativo e utilizzare questo strumento.
- il collegamento con il PEG

Nelle sue linee essenziali la contabilità analitica sviluppata nel comune di Livorno ha seguito le seguenti fasi:

- progettazione dei centri di costo e provento in rapporto all' assetto organizzativo.
- definizione del piano dei conti e allineamento con i codici ministeriali utilizzati da tutti i comuni (Sistema Siope) in modo da rendere potenzialmente possibile lo sviluppo del benchmarking;
- definizione dei driver di ribaltamento dei centri di supporto e dei valori comuni
- determinazione dei flussi da trattare extra-contabilmente (es: ammortamenti, personale...etc).
- Pianificazione del sistema di reporting
- Definizione del sistema degli indicatori
- Formazione del personale coinvolto sia a livello di Dirigenti che di impiegati.

Il Piano dei Centri di Costo

Per applicare il sistema di rilevazione, tenendo conto dei centri di responsabilità in essere, si è articolata la struttura organizzativa in centri di costo/provento.

L'intento è stato quello di costruire una struttura con una adeguata profondità analitica sulla quale andare a imputare i costi e i proventi della gestione secondo una classificazione che ne consenta anche una conoscenza dei fattori di costo e di provento più rilevanti ai fini della gestione stessa (vedi "piano dei conti"). Si tratta di una struttura gerarchica che per necessità di informazione parte dai centri di responsabilità dell'Ente e si dettaglia in ambiti sempre più specifici dove si ritiene necessario spingere la conoscenza dei fatti economici in entrata ed in uscita. Per non appesantire il sistema è stato previsto un diverso grado di penetrazione analitica in base alle esigenze di informazione.

La struttura è codificata attraverso la tabella 1 dove sono evidenziati i centri di costo/provento secondo le seguenti specifiche:

- **cod_centro** – codice
- **denominazione centro** – per la denominazione si è cercato ove possibile di mantenere le descrizioni della struttura formale dell'Ente
- **tipo centro** – la classificazione seguita prevede:
 - Centro di costo: ambito organizzativo autonomo ed omogeneo portatore di uno specifico oggetto di analisi (servizio, prodotto..etc).
 - Centri di supporto o ausiliari: erogano servizi ai centri finali svolgendo un ruolo ausiliario. Attraverso il loro ribaltamento sui centri finali si concorre a determinare il costo pieno dei centri finali.
 - Centri Finali: sono centri di costo che producono un'attività di tipo finale rivolta all'esterno dell'ente, si tratta in genere di ambiti organizzativi riferiti a servizi o attività autorizzatorie o certificatorie verso gli utenti esterni.
 - Valori comuni: sono centri i cui dati vengono opportunamente ripartiti fra i centri dello stesso ambito organizzativo. I dati vengono periodicamente svuotati da questi centri e imputati ai centri principali (ausiliari o finali) dello stesso ambito organizzativo in base a percentuali stimate ad hoc.
 - Centri intermedi: i centri di costo possono essere riorganizzati a livello gerarchico secondo i seguenti livelli di sintesi:
 1. Servizio
 2. Unità Organizzativa
 3. Dipartimento Staff
 4. Struttura apicale
 5. Ente

Tali aggregazioni sono definite "centri intermedi" e serviranno in sede di reportistica per l'aggregazione dei dati in aree organizzative omogenee dell'amministrazione. Mentre i centri di costo non saranno soggetti a grosse variazioni i centri intermedi saranno ridefiniti ogni volta che saranno approvate nuove strutture organizzative dell'amministrazione.

	A	B	C	D	E	F	G	H				
2		ORGANIZZAZIONE CENTRI COSTO CONT. ANALITICA - ALL.1										
3												
4		Struttura apicale	Dipartimento/Staff	Unità Organizzativa	Servizio	Centri di Costo	CdC	Destinazione				
5		Comitato operativo				Città Sicura	400	Finale				
6						Mobilità, T.P.L., Parcheggi	335	Finale				
7						Prog. program. complessi	410	Finale				
8						Programmazione OO.PP.	26	Finale				
9						Protezione civile	405	Finale				
10		Direttore Generale	Opere pubbliche e manutenzioni	Edilizia - Impianti		Edilizia - Impianti	350	Finale				
11				Manutenzioni		Manut.ordin.edilizia impianti	380	Ausiliare				
12						Prevenzione e protezione	385	Finale				
13						Servizi tecnici istituzione	390	Finale				
14				Urbanizzazioni		Urbanizzazioni	360	Finale				
15						Verde attinente serv. comunali	370	Ausiliare				
16						Verde e decoro urbano	365	Finale				
17						Ambiente	330	Finale				
18		Pianificazione territoriale	Ambiente			Attività Produttive	175	Finale				
19			Attività Produttive			Edilizia Privata	325	Finale				
20			Edilizia Privata			Urbanistica e qualif. urbana	340	Finale				
21		Politiche del welfare	Attività Educative		Attività Scolastica	0-3 Servizi prima infanzia	220	Finale				
22									3-6 Servizi prima infanzia	225	Finale	
23									Altri servizi educativi	231	Finale	
24									Cred	255	Finale	
25									Servizi statali generali	230	Finale	
26									Supp.gener.attività Serv.Educ.	215	Finale	
27									Ristorazione scolastic	240	Finale	
28									Ristorazione 0-3	245	Finale	
29									Ristorazione 3-6	250	Finale	
30									Ristorazione statali	294	Finale	
31								Promoz.Soc.Sport. Turis.		Affari animali	305	Finale
32										Impianti sportivi	295	Finale
33										Invalidi civili	315	Finale
34										Manifestazioni sport. e promoz	293	Finale
35										Politiche abitative	292	Finale
36						Promozione sociale	310	Finale				
37						Turismo	291	Finale				
38						Welfare per la persona	275	Finale				
39				Serv.Bibl.Museali e Cult.		Cultura	265	Finale				
40						Gestione biblioteche	270	Finale				
41						Musei	280	Finale				
42						Rapp.univers.relaz.inter.Acq.	140	Finale				
43		Progr.ne Econom. Finanziaria				Società e partecipazioni	165	Finale				
44						Gestione Entrate			Affissione e pubblicità	160	Finale	
									Gestione entrate			

Il Piano dei Conti

Presupposto fondamentale di qualsiasi sistema di contabilità è costituito da una tabella contenente tutti i conti utilizzati da un'azienda o una P.A.. Il piano dei conti varia in base alle esigenze informative interne e giuridiche. Il compito generale del piano dei conti è quello di ottenere informazioni analitiche attraverso i sottoconti e al tempo stesso riassuntive, tramite i conti di mastro.

In estrema sintesi Il Piano dei conti serve per accorpate le registrazioni della contabilità analitica per "fattori" aventi la stessa natura. Il piano dei conti è definito con un diverso grado di dettaglio, in base alla finalità che ci si prefigge ed è stato impostato per garantire la stabilità negli anni. A scopo esemplificatorio la tabella 3 propone alcuni conti relativi ai costi di gestione del personale:

VOCE	DESCRIZIONE	NT	ME	D/T	TP.	INC%	TOTALIZZAZIONE	SU	VOCI	L
1000	TOT.COSTI DI GESTIONE	C		T	P					
1100	PERSONALE	C		T	P					
1101	comp fisse x pers.t.i.	C		D	P		1000	1100	9000	
1102	Straord x pers. tempo indeter	C		D	P		1000	1100	9000	
1103	Altre comp./inden.p.t.in.	C		D	P		1000	1100	9000	
1104	Compet.fisse pers.t.det.	C		D	P		1000	1100	9000	
1105	Altre spese x personale	C		D	P		1000	1100	9000	

In sostanza ogni fatto economico di entrata o uscita deve avere due imputazioni: il "centro di costo o di ricavo" e il corrispondente "conto" in modo da poter ottenere in fase di rendicontazione e di predisposizione dei report due chiavi di lettura comunque importanti.

Il "piano dei conti" è stato strutturato utilizzando, come impostazione di base, i codici ministeriali del Progetto "SIOPE" in modo da rendere potenzialmente possibile lo sviluppo del benchmarking (confronto di dati con altri enti), poiché obbligatorio per tutti gli enti pubblici e quindi anche per i Comuni.

Si ricorda, infatti, che il Progetto SIOPE, (acronimo di "Sistema Informativo sulle Operazioni degli Enti pubblici"), è stato previsto dall'art. 28, comma 3°4° e 5° della L.289/2002, e dalla successive circolari applicative del M.E.F..

Il progetto, si poneva come obiettivo quello di codificare in maniera uniforme i conti pubblici (ordinativi di incasso e pagamento), al fine di consentire il monitoraggio "immediato" dei conti medesimi, tramite scambio di cash flow fra ENTI, TESORIERI, BANCA D'ITALIA, e le sedi delle Ragionerie Provinciali dello Stato e di poter verificare in maniera automatizzata la rispondenza alle condizioni previste dall'art. 104 del Trattato istitutivo della Comunità europea.

Per analogia e per la valenza innovativa di questo sistema di codifica dei conti pubblici, si è ritenuto opportuno utilizzare la codifica SIOPE, **codifica uniforme su tutto il territorio nazionale prevista dal sistema SEC95**, e obbligatoria dal 1/1/2006, sfruttando anche le potenzialità dell'attività di benchmarking che si possono strutturare con i dati relativi agli altri Comuni.

Il software della contabilità analitica ha quindi caricato il piano dei centri di costo e il piano dei conti rispettando le esigenze conoscitive su esposte. E' attraverso questi due strumenti che avviene la personalizzazione dell'applicativo informatico alle esigenze conoscitive ed organizzative dell'Ente.

I Driver

I driver sono dei "parametri", ossia degli indicatori sulla base dei quali vengono effettuati i ribaltamenti dai centri di supporto o ausiliari ai centri finali.

Per i centri in cui non è stato possibile stabilire dei driver specifici è stato utilizzato il metodo del personale come base di riparto. Questo metodo ha permesso di ribaltare in termini percentuali il centro ausiliare su quelli finali parametrati in base al numero di persone che lavorano nel centro finale di riferimento.

I centri ausiliari ribaltati con tale metodo sono stati contrassegnati nella tabella 2 dalla sigla "PE" nella colonna "Driver".

Per i restanti centri di costo sono stati utilizzati indicatori specifici di settore. Ad esempio il centro Ausiliare "Autoparco" è stato ripartito sui centri finali in base al numero delle vetture di competenza.

Se non è stato possibile utilizzare il metodo del personale o avere dal sistema di controllo indicatori specifici, si è provveduto a costruire parametri quantitativi basati su calcoli relativi a periodi temporali limitati ma significativi.

Nell'**tabella 2** sono riportati i driver utilizzati per ribaltare tutti i centri di supporto sui centri finali con le relative percentuali. Inoltre sono evidenziate le percentuali di ribaltamento dei valori comuni sui rispettivi aree organizzative.

I driver adottati sono i seguenti:

- Driver 1 Personale (PE);
- Driver 2 Posti Automatizzati (PA);
- Driver 3 Peso arch. E protocollo (AP);
- Driver 4 Peso Contratti (CO);
- Driver 6 Peso Mezzi (PM);
- Driver 8 Peso Verde (PV);
- Driver 9 Peso Manutenzione (MA).

Al fine di illustrare in termini operativi quanto sopra affermato è utile descrivere brevemente la tabella di seguito riportata. Nella prima e seconda colonna sono stati riportati il codice e la descrizione del Centro di Costo, sia finale che ausiliare. Nella terza colonna, in corrispondenza dei centri ausiliari o di supporto, sono stati esplicitati i metodi di ribaltamento utilizzati. Ad esempio, il centro ausiliario n°25 "Direzione Generale" è stato ripartito sugli altri centri di costo finali attraverso il Driver 1, quello del personale (colonna "H" della tabella 2).

Da notare anche la colonna "Valori Comuni". La terza categoria di centri di costo individuata nel nostro sistema di contabilità analitica è quella dei valori comuni. Ad esempio nel caso delle circoscrizioni 1, 2, 3, 4, 5 quando in fase di ribaltamento l'operatore non sa a chi imputare una fattura perché relativa a beni e servizi comuni a tutte le circoscrizioni la attribuisce al centro di costo "Valori comuni circoscrizioni". Questo successivamente verrà ribaltato tra le circoscrizioni in base alle percentuali stabilite nella colonna "valori comuni" dal responsabile programmazione e controllo.

Tabella 2

DRIVER CONT. ANALITICA - ALL.2											
n°	Centri provento costo	Driver	Valori comuni		Quantità	Driver 1 Personale		Posti automat.		Peso Mezzi	
			Personate N.	Pers %		Driver 1 Personale	Posti automat.	Driver 2	Driver 6		
10	Amministratori		9,00	0,59%	9,00	0,68%	11,00	1,24%			
20	Stampa		6,00	0,39%	6,00	0,45%	5,00	0,56%			
25	Direzione Generale	Personale (D1) (PE)	1,00	0,07%							
26	Programmazione OO.PP.		3,00	0,20%	3,00	0,23%					
35	Avvocatura civica e aff. legali		4,00	0,26%	4,00	0,30%	6,00	0,67%			
45	Servizi demografici		63,00	4,10%	63,00	4,78%	63,00	7,08%	6,00	3,00%	
46	Circoscrizione 1		20%	14,00	0,91%	14,00	1,06%	16,00	1,80%		
47	Circoscrizione 2		20%	9,00	0,59%	9,00	0,68%	9,00	1,01%		
48	Circoscrizione 3		20%	10,00	0,65%	10,00	0,76%	10,00	1,12%		
49	Circoscrizione 4		20%	13,00	0,85%	13,00	0,99%	14,00	1,57%		
50	Circoscrizione 5		20%	15,00	0,98%	15,00	1,14%	16,00	1,80%		
59	Valori comuni circoscrizioni	Percentuale stimata	100%	0,00	0,00%						
60	Servizi inform. x altri Enti		0,00	0,00%	0,00						
65	Sistemi Informativi CED	Posti automatizzati (D2) (PA)	16,00	1,04%							
70	Archivio e protocollo	Peso archivio protocollo (D3) (AP)	12,00	0,78%							
75	Sportello unico,urp.		31,00	2,02%	31,00	2,35%	31,00	3,48%			
80	Serv.inform. e telematici	Posti automatizzati (D2) (PA)	9,00	0,59%							
90	Org. e gestione risorse umane	Personale (D1) (PE)	90%	40,80	2,66%						
100	Contratti	Contratti Peso (D4) (CO)	19,00	1,24%							
105	Economato	Peso forniture (D5) (PE)	14,00	0,91%							

Il lavoro presentato potrà essere affinato sulla base dell'esperienza che si acquisirà negli anni attraverso il consolidamento dei processi di stima delle percentuali di ribaltamento.

Descrizione delle procedure di imputazione dei costi e proventi:

Le procedure di imputazione sono le seguenti:

Proventi

- a livello di capitolo di P.E.G. in entrata è stato assegnato il centro di provento e il conto consentendo l'imputazione attraverso un aggancio automatico alla contabilità finanziaria al momento dell'accertamento a seguito di un comando da lanciare periodicamente al programma dell'analitica.

Costi

- l'imputazione dei costi sostenuti con "fattura" del fornitore avviene al momento della liquidazione *informatica* della spesa da parte del responsabile di Unità Organizzativa; la liquidazione avviene generalmente in tempi medi abbastanza brevi. C'è poi il grande vantaggio di registrare solamente le fatture o le note spese già controllate dai relativi responsabili degli uffici;

- l'imputazione dei costi sostenuti "senza fattura" avviene al momento della generazione del mandato da parte della ragioneria a seguito di indicazione del centro e conto sulla liquidazione cartacea della spesa da parte del responsabile di Unità Organizzativa;

- per i costi relativi a capitoli dove è definibile a priori conto e centro di costo, l'imputazione avviene attraverso un aggancio automatico alla contabilità finanziaria al momento della liquidazione a seguito di un comando da lanciare periodicamente al programma della contabilità analitica (in modo simile alle entrate), come ad esempio, per i trasferimenti (int. 5 della spesa corrente).

Procedura di imputazione Extracontabile

Per rilevazioni extracontabili si intendono rilevazioni di costi e di ricavi effettuate al di fuori delle scritture contabili obbligatorie o in parziale derivazione delle stesse, comunque effettuate in modo non sistematico.

Tali procedure sono necessarie quando la rilevazione contabile non consente una adeguata imputazione ai centri di costo.

Oggetto di ribaltamento extracontabile, per l'anno 2007, è stato *il costo del personale e l'ammortamento dei beni.*

Per il personale è indubbio che il controllo dei costi delle risorse umane sia uno degli aspetti di maggior rilievo nell'ambito del controllo di gestione per i ritorni che tale controllo può dare per l'efficienza e la qualità delle attività dell'ente.

La procedura adottata prevede di assegnare ad ogni dipendente un centro di costo integrando l'attuale archivio che prevede l'assegnazione del personale agli uffici.

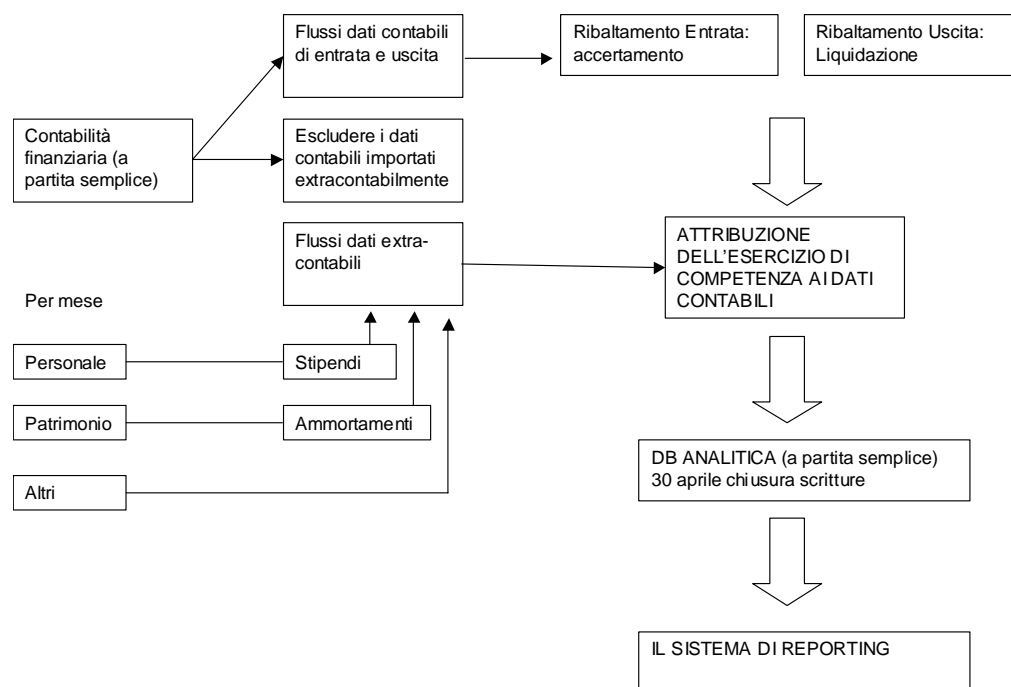
Partendo da questo archivio è stato poi possibile implementare la contabilità analitica con i dati derivanti dagli stipendi.

Sull'argomento è stata coinvolta la società fornitrice del software utilizzato dal personale, che si è dimostrata disponibile a collaborare per integrare gli archivi e ha trasmesso i dati per implementare la contabilità analitica nel programma dei servizi finanziari.

Allo scopo di evitare una ridondanza o duplicazione di imputazioni, si è provveduto, attraverso un apposito comando, a sterilizzare, a livello di capitoli di bilancio, le procedure di imputazione dei costi relative agli stipendi.

Per quanto riguarda i beni, il settore patrimonio ha fornito per l'anno 2007, gli ammortamenti suddivisi per centro di costo e voce di spesa. Anche questi sono stati inseriti nel flusso di contabilità analitica attraverso procedura extracontabile.

Tabella 3: schema di sintesi dei flussi Contabili ed Extracontabili



Presupposti di fondo che stanno alla base della contabilità analitica del Comune di Livorno

Il presupposto di base, sta nella semplificazione delle procedure e nello sviluppo dell'interazione dei software e delle banche dati esistenti. Di seguito si elencano le modalità operative di registrazione delle scritture, in contabilità analitica.

1. Le registrazioni dei proventi e dei costi vengono fatte per *“competenza economica”* nel rispetto del principio dell'*annualità* in cui si è verificata l'entrata o il costo in uscita.
 - Es: Al momento della liquidazione delle fatture l'operatore imputa il pagamento al centro di costo e alla relativa voce di spesa tenendo conto dell'annualità alle quali si riferiscono i *“fattori produttivi”*.
2. Le scritture di contabilità analitica relative alle prestazioni in entrata od in uscita dell'anno precedente, sono chiuse entro il 30 aprile dell'anno successivo in modo da consentire il consolidamento dei dati e la produzione dei report consuntivi in tempi ragionevoli.
3. Tutti i capitoli di uscita i cui costi entrano in Contabilità Analitica attraverso procedure extracontabili, devono essere esclusi dalla procedura affinché si eviti una doppia imputazione degli stessi.
4. Le rilevazioni della contabilità analitica sono relative alla parte corrente del bilancio e precisamente del titolo I, II e III delle entrate e del titolo I delle uscite. Per quanto riguarda le Spese in conto capitale, esse trovano la loro rappresentazione contabile nello Stato patrimoniale dell'Ente, mentre in contabilità analitica vengono evidenziate attraverso gli ammortamenti secondo una procedura extracontabile a seguito di elaborazioni svolte dall'unità organizzativa *“Patrimonio”*. Questo perché l'ammortamento esprime la quota di utilizzo del bene relativa al periodo di riferimento, e quindi, misura un costo di esercizio.
5. I capitoli relativi all'entrata e i capitoli relativi alla spesa, per i quali è possibile predeterminare il centro di provento o il centro di costo sono agganciati automaticamente dalla contabilità finanziaria alla contabilità analitica, in modo che al momento dell'accertamento o della liquidazione il sistema si alimenti in automatico (es. Interessi passivi sui mutui assunti dall'Ente).
6. Tutte le registrazioni relative all'IVA non hanno rilevanza nella contabilità analitica in quanto crediti o debiti per l'Ente, da rilevare nel Conto del Patrimonio, e, quindi, non rappresentative di costi o ricavi, ad eccezione dell'IVA indetraibile che invece viene evidenziata in analitica.
7. Lo stesso discorso vale per le Entrate e Spese da servizi per conto terzi, rispettivamente Titolo VI dell'entrata e Titolo IV della spesa.

Considerazioni particolari su alcuni costi afferenti alle attività economiche (utenze, spese minute, autoparco, pronto cassa)

Alcune voci di costo riferite all'ambito dei servizi economici, per la loro particolare natura, e per l'uso di software non integrati con il sistema contabile, non hanno trovato nel 2007, una immediata integrazione con la contabilità analitica. Si tratta infatti di registrazioni riferite a utenze, spese minute, spese pronta cassa che non sono di facile ed immediata riconduzione alle imputazioni in contabilità analitica in quanto per la loro entità non danno origine a liquidazioni per ogni movimento, ma a provvedimenti autorizzatori di pagamento che cumulano insieme di spese eterogenee.

Queste tipologie di processi sono stati analizzati attentamente con l'ottica di consentire con il tempo miglioramenti e la possibilità di una corretta e dettagliata imputazione.

- Spese Minute e Utenze sono state ripartite con un driver a seguito di elaborazione extracontabile

- Pronto Cassa – attraverso una annotazione dell'economato in sede di liquidazione si è provveduto a suddividere i costi per centro di costo e voce di spesa.

- Autoparco - tutti costi rilevati sono stati imputati sul C/Costo Autoparco e successivamente ribaltati sui centri finali con un driver in base alla percentuale dei mezzi in dotazione per ogni centro.

Il sistema di reporting

La struttura dei report è stata pensata per permettere al fruitore, una rapida lettura e l'individuazione dei punti di forza e di debolezza dei singoli centri di costo.

E' stato inoltre impostato un cruscotto di indicatori modulare che partendo dalla singola scrittura contabile aggrega i dati attraverso bilanci settoriali, voci di spesa/entrata (es. report sul costo del personale, utenze, imposte, tasse...etc) per: Centro di Costo; Servizio; Unità Organizzativa; Dipartimento; Struttura Apicale; Ente.

Il sistema di reporting è stato implementato collegando al software di analitica le funzionalità di Excel. Questo oltre a non aver richiesto risorse aggiuntive da parte dell'ente consente in automatico ed in tempo reale elaborazioni e rappresentazioni grafiche a qualsiasi livello.

Il sistema permette anche un'aggregazione delle scritture contabili per centro di responsabilità e capitolo di PEG.

Il sistema è stato corredato di una batteria di indicatori quantitativi, qualitativi ed economici a livello di centro di costo ed è organizzato su tutti i centri di costo e produce complessivamente 603 indici quantitativi e 163 indicatori frutto di elaborazioni.

Nei report i costi sono stati suddivisi per costi diretti (propri del centro di costo) e costi indiretti (che derivano dal ribaltamento dei centri ausiliari e di supporto sui centri finali). I report sono stati anche strutturati per voce "economica" così come previsto dal DPR 194/96, al fine di determinare anche l'incidenza dei valori comuni sui centri di costo finali.

In particolare ogni livello del sistema di reporting permette di analizzare le Entrate e le Spese in termini:

- *temporali* (mese, bimestre, trimestre, semestre, anno)
- *spaziali* (dato che il piano dei conti è uguale al SIOPE è possibile il confronto tra Enti diversi anche a livello analitico).
- *di confronto* (stesso periodo di anni diversi, confronto annuale tra conti, confronto per livelli o centri di responsabilità)
- *di quantificazione del costo di un servizio* e valutazione del trend in termini di efficacia, efficienza ed economicità.
- *di indicatori economici*: si può facilmente costruire un cruscotto di indicatori ad hoc, per esempio:
 - verificare l'incidenza del costo del personale sul totale dei costi dell'Ente, Dipartimento, del Centro di Costo...etc.
 - Unire le risultanze degli indicatori qualitativi/quantitativi con le risultanze della Contabilità Analitica (es. Totale costi del C.C. Ristorazione "/" N. iscritti mensa)

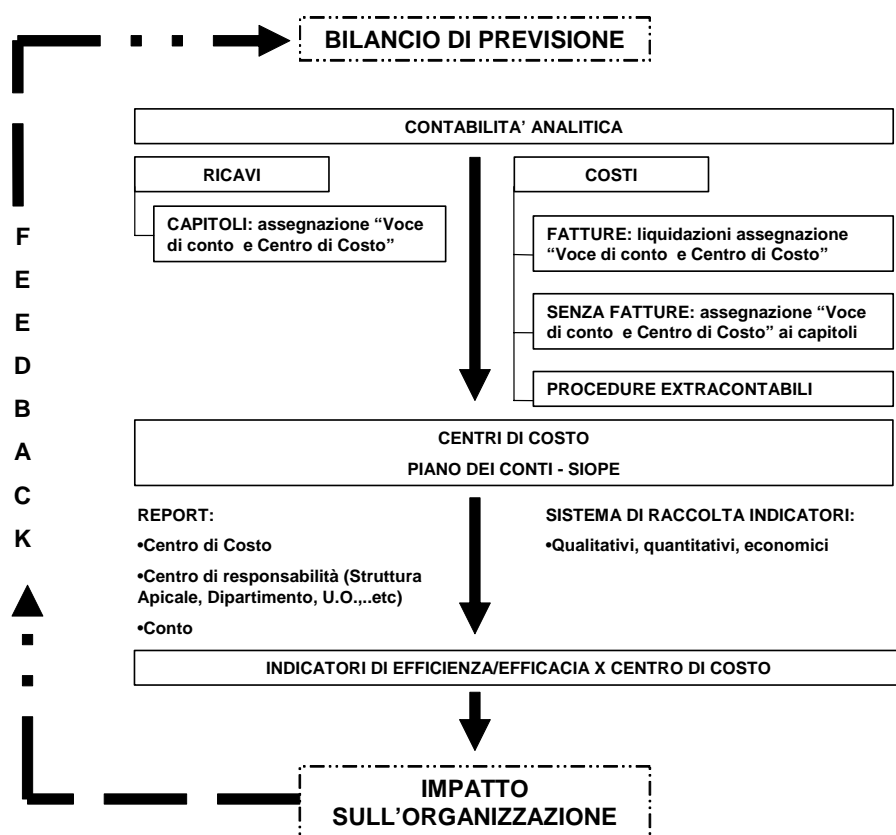
I report si presentano con proventi, costi e saldo contabile e gerarchicamente nel modo seguente:

1. Bilancio analitico generale di ente
2. Bilancio analitico aggregato di area e strutture di staff
3. Bilancio analitico per Unità Organizzativa
4. Bilancio analitico per centro di costo
5. Indicatori per centro di costo

Nei report i costi sono stati suddivisi per costi diretti (propri del centro di costo) e costi indiretti (che derivano dal ribaltamento dei centri ausiliari e di supporto sui centri finali). I report sono stati anche strutturati per voce "economica" così come previsto dal DPR 194/96, al fine di determinare anche l'incidenza dei valori comuni sui centri di costo finali.

Il sistema della contabilità analitica nel Comune di Livorno.

In estrema sintesi il sistema adottato può essere così schematizzato:



Risorse umane coinvolte

All'interno del progetto "Contabilità Analitica" sono state individuati quattro livelli di responsabilità/mansioni:

1. Responsabile del centro di costo e provento che coincide con i dirigenti dei centri di responsabilità PEG (Dirigenti di Unità Organizzativa)
2. Referenti di Unità Organizzativa: il referente, oltre a svolgere i compiti tipici dei facilitatori, deve assicurarsi che gli stessi svolgano i compiti assegnati in modo armonico, nel rispetto delle linee progettuali e delle mansioni dell'U.O. di appartenenza. Un referente specifico segue la parte informatica e i rapporti con la Infor (software house).
3. Facilitatori: sono le persone deputate sulla singola U.O. a inserire materialmente i dati nella contabilità analitica.
4. Staff Programmazione, controllo di gestione e contabilità analitica - responsabile dell'intero processo e Ufficio Finanza e investimenti – responsabile del supporto agli uffici sulla corretta imputazione dei costi e proventi e delle procedure relative.

Il percorso formativo del personale coinvolto

Il personale interessato dai processi di contabilità analitica è stato coinvolto in un corso iniziale di formazione con i seguenti contenuti:

1. Introduzione del controllo di gestione
2. Lineamenti teorici e riferimenti normativi
3. Presupposti organizzativi e istituzionali del Controllo di gestione
4. Area di competenza e strumenti per il controllo di gestione
5. Contabilità analitica: strumenti operativi
6. Costruzione di un sistema di indicatori di risultato per il controllo dell'attività
7. Reportistica e destinatari delle informazioni
8. Addestramento sugli applicativi informatici

I destinatari del corso sono stati i seguenti:

- componenti del Servizio di controllo interno
- referenti/facilitatori dei settori dell'ente

Successivamente, è stato effettuato un apposito corso di formazione per effettuare la c.d. *"Liquidazione elettronica o Validazione"* da fattura, e, sempre nel corso del 2007, sono state effettuate diverse giornate formative, di natura teorico-pratica, al personale interessato dai processi di contabilità analitica, per ottenere la corretta della imputazione ai centri di costo e alle voci di ricavo e di spesa delle singole operazioni contabili. Il corso di formazione, tenuto dal responsabile dell'Ufficio Finanza e Investimenti dei Servizi Finanziari e dal coordinatore di questa U.O.Va del progetto dell'analitica, si è basato sui seguenti contenuti:

1. Introduzione della contabilità analitica nel Comune di Livorno
2. Lineamenti teorici e riferimenti normativi
3. Presupposti organizzativi e istituzionali del Controllo di gestione, finalizzati all'analitica
4. Spiegazione delle logiche di strutturazione del Piano dei Conti e dei Centri di Ricavo/Costo
5. Contabilità analitica: strumenti operativi
6. Addestramento all'uso degli applicativi In.for.
7. Liquidazione elettronica delle fatture: associazione diretta all'impegno, al centro di costo e alla voce di spesa

I destinatari del corso sono stati i seguenti:

- i. componenti del Servizio di controllo interno
- ii. componenti dei Servizi Finanziari
- iii. referenti/facilitatori di tutti i settori dell'ente

Sviluppo delle attività di contabilità analitica per il 2008

A seguito della diffusione del presente documento e dei report relativi all'anno 2007 si porrà la necessità di verificare con i settori la possibilità di introdurre miglioramenti concordati al sistema ed insieme di consolidare le procedure di contabilità dell'ente proponendo tre obiettivi:

- Affinare le registrazioni attraverso il miglioramento della professionalità degli addetti (es. Verificare la possibilità di inserire il dettaglio sintetico della fatture nel sistema, gestire in forma sperimentale i buoni d'ordine);
- l'analisi, la omogeneizzazione e ottimizzazione delle procedure con particolare riferimento ai servizi economici;
- messa in campo di azioni di razionalizzazione e risparmio che abbiano riscontro con analisi degli scostamenti;
- introdurre elementi di periodicità nella produzione dei report all'interno dell'anno.

Verifica delle registrazioni e quadrature con il bilancio

Pur tralasciando in questa sede l'analisi di dettaglio degli scostamenti, relativi ai dati della contabilità finanziaria e ai dati di sintesi di quella analitica riferiti all'anno 2008, è necessario puntualizzare che il sistema analitico adottato dal Comune di Livorno prevede la registrazione dei proventi in fase di accertamento delle entrate e la registrazione dei costi in fase di liquidazione delle spese con la corretta imputazione della competenza.

Ciò determina già di per sé una difficoltà di confronto con i dati della contabilità finanziaria soprattutto relativi alle spese sulle quali insistono anche e non di poco liquidazioni di prestazioni svolte precedentemente all'anno in esame.

La scelta di agire sulle liquidazioni, anziché sugli impegni, è stata dettata dalla necessità di avvicinare la contabilità analitica, il più possibile, al dato economico di competenza. Infatti in molti comuni si ricorre alla registrazione dell'imputazione dei movimenti analitici in sede di impegno consentendo così una perfetta quadratura con i dati della contabilità finanziaria discostandosi però dal risultato economico che invece per il Comune di Livorno si presenta come uno degli obiettivi primari da perseguire nei prossimi anni attraverso l'introduzione della contabilità economico-patrimoniale ad integrazione della contabilità finanziaria.

Inoltre l'aver considerato gli accertamenti in entrata e le liquidazioni in uscita ha creato una differenza di saldo di bilancio a favore delle entrate. Gli accertamenti per loro natura non vengono automaticamente nell'anno ma tendono a procrastinarsi in esercizi futuri.

Si ritiene di affermare in questa sede, che il sistema introdotto mira ad ottenere informazioni di efficienza relative alla gestione analitica dei costi che meglio possono consentire obiettivi di miglioramento e di economicità giungendo ad ottenere un'analisi dettagliata della struttura dell'ente e dei servizi erogati. Nei report al fine di giungere al costo pieno del servizio si sono ribaltati i costi dei centri di servizio o supporto sui centri finali mentre non si è provveduto ad analogo ribaltamento per le entrate.

ENTRATE

TITOLO	Descrizione	A	B	C = A - B	% SCOSTAMENTO SU FINANZIARIA
		ANALITICA	ACCERTATO	DIFFERENZA	
1	IMPOSTE E TASSE	58.403.204	58.403.204	0	
2	CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI	45.913.855	45.913.855	0	
3	ENTRATE EXTRA TRIBUTARIE	44.587.977	46.177.500	-1.589.523	-3,44%
	TOTALE	148.905.036	150.494.559	-1.589.523	-1,06%

USCITE

TITOLO	INTERVENTO	Descrizione	A	B	C = A - B	% SCOSTAMENTO SU FINANZIARIA
			ANALITICA	FINANZIARIA (LIQUIDATO 2007 CP+RS)	DIFFERENZA	
1	1	PERSONALE	51.889.962	51.793.508	96.454	0,19%
1	2	ACQ. BENI	2.283.849	2.170.137	113.712	5,24%
1	3	PREST. SERVIZI	42.486.724	44.357.092	-1.870.368	-4,22%
1	4	UTILIZZO BENI TERZI	1.001.287	1.006.850	-5.563	-0,55%
1	5	TRASFERIMENTI	21.394.714	20.430.424	964.290	4,72%
1	6	INTERESSI PASSIVI E ON. DIV.	4.672.927	4.672.927	0	0,00%
1	7	IMPOSTE E TASSE	4.565.170	4.576.957	-11.787	-0,26%
1	8	ONERI STR. DELLA GESTIONE	613.422	670.112	-56.690	-8,46%
1	10	F/DO SVALUTAZIONE CREDITI	0	0	0	
1	11	F/DO DI RISERVA	0	0	0	
		TOTALE	128.908.056	129.678.007	-769.951	-0,59%
1	9	AMMORTAMENTI	544.289	0	544.289	

SALDO E/U

19.452.691	20.816.552
------------	------------

Comunque lo scostamento relativo alle uscite registrato a chiusura d'anno tra contabilità analitica e contabilità finanziaria è lo 0,59% del totale delle liquidazioni che ammontano a 129.678.007 euro.

Utilità delle informazioni di “contabilità analitica” nel Comune di Livorno

I principali utilizzi legati alla conoscenza economica degli accadimenti aziendali nel Comune sono i seguenti:

- 1) responsabilizzazione dei dirigenti dei centri sull'utilizzo delle risorse;
- 2) valutazioni di convenienza ad esternalizzare alcune attività produttive dell'amministrazione;
- 3) fissazione delle tariffe e/o dei prezzi dei prodotti finali e/o elaborazione di analisi sul grado di redditività o di copertura dei costi;
- 4) realizzazione di comparazioni interaziendali (benchmarking).

Tali utilità vengono ad esprimersi in modo più compiuto se si attivano in modo strutturato le seguenti funzioni:

- a. Controllo della gestione (gestione = integrazione di risorse e compiti interni)
- b. Analisi degli scostamenti
- c. Feedback e adeguamento ai mutamenti ambientali e organizzativi
- d. Feedback in termini di pianificazione strategica (mandato)
- e. Feedback in termini di programmazione di breve termine (annuale)
- f. Individuazione delle aree di miglioramento ed elementi di criticità
- g. Implementazione della reportistica
- h. Rapporti istituzionali
- i. Impatto sulla valutazione del personale e della dirigenza.