

[A.2000]

#### 4.

### **Il bilancio di programma: che cosa è, a che cosa serve**

Dalla **Lezione 12** del *Compendio di programmazione strategica* (Corso per la Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (Anno 2000)).

**Franco Archibugi**

#### **1. Il bilancio di programma a fronte della tradizionale contabilità di stato**

Dopo l'ingegnerizzazione delle operazioni collegate all'attuazione del programma e degli obiettivi che esso persegue (**Lezione 9** precedente), il ciclo del processo di programmazione strategica (vedi sempre l'**Illustrazione 6.2**) si sviluppa nella contabilizzazione dei *costi* del programma e delle sue singole azioni o progetti, e in quella dei suoi eventuali *ricavi*; cioè, più in generale, nella costruzione di un *bilancio* delle sue risorse e dei suoi risultati finanziari (*uscite ed entrate*).

Ma prima di esaminare come si passa a quella che chiameremo *la costruzione di un bilancio di programmazione*, come ulteriore momento del processo o ciclo della programmazione strategica, è bene anteporre qualche sommaria considerazione sul *bilancio pubblico* in generale, il suo significato e, soprattutto, la sua evoluzione nella costituzione degli stati moderni.

##### **1.1. Il "bilancio" dell'ente pubblico**

Ogni ente pubblico già da tempo si fonda su un bilancio. Si potrebbe dire che *da sempre* ogni entità pubblica ha fondato la sua esistenza sulla potestà di prelevare ricchezza con un sistema di entrate e di utilizzarla in qualche modo a finalità pubblica con un sistema di uscite.

Ma il rapporto si è perfezionato con la nascita degli stati democratici moderni. Per certi aspetti la stessa *democrazia*, cioè la potestà di scegliere e decidere dei prelievi da effettuare e degli

impieghi di tali mezzi da parte di tutti, attraverso loro diretti rappresentanti, ha coinciso con la costruzione di un bilancio<sup>1</sup>

E la costruzione (e relativa strutturazione) del bilancio pubblico è divenuta il cuore della vita degli stati costituzionali moderni; la sua discussione, funzionamento, efficienza sono stati i fattori stessi di vita e sopravvivenza delle compagini e ordinamenti statuali, nei momenti e attraverso gli eventi più sconvolgenti da essi attraversati: distruzioni, guerre, rivoluzioni, occupazioni, ecc.

Tuttavia, nato come espressione e strumento stesso di democrazia, il bilancio pubblico, (a qualsiasi ente o comunità politica si riferisca), con l'andar del tempo ha perduto questo suo carattere: ha perso quel carattere iniziale di espressione di momento della scelta democratica della relazione stretta tra il *costo sopportato* dai membri delle comunità di riferimento e i *benefici* o per lo meno le *scelte di impiego* che detta comunità ne ricavava. Per “relazione o connessione stretta” qui intenderemmo la consapevolezza chiara dei risultati in termini di benefici pubblici recati dai sacrifici privati sopportati.

Come nelle antiche società autocratiche, in cui il *potere di decidere* dei governanti proveniva non dal “popolo”, cioè dagli stessi membri delle comunità, ma da fattori o da diritti “esterni” alla volontà degli stessi governati (da “Dio”, o per discendenze di sangue, di casta, o dal potere delle armi, o dalla proprietà terriera, etc.), anche nella più recente evoluzione degli stati “democratici” moderni, il tributo privato dei cittadini alla comunità, allo stato, è divenuto sempre più un atto dissociato dalla consapevolezza e dalla scelta dei suoi obiettivi e dei suoi risultati. Ciò che ha fatto dubitare molti teorici della politica e molti riformatori sociali, del carattere *autenticamente* democratico delle società che si vantano di essere “democratiche” solo per

---

Questa Lezione 12 del “Compendio” (come anche la prossima Lezione 12 bis) attinge liberamente alla Parte V del *Manuale di Programmazione strategica*, e alle sue varie Sezioni. Per il ruolo delle Sezioni si veda quanto detto nella Lezione 6 precedente. Alla Parte V del Manuale ha contribuito anche il Prof. Pietro Merli-Brandini.

<sup>1</sup> Questo è il caso sicuramente della rivoluzione democratica americana – la prima in ordine di tempo ad accadere nella storia moderna, che fu motivata proprio da una questione di simmetria di bilancio: “ci rifiutiamo di pagare le tasse se nel contempo non siamo chiamati a decidere come si spendono i nostri soldi”).

l'esistenza di meccanismi formali di elezione delle istituzioni rappresentative.<sup>2</sup>

### ***1.2. La dissociazione del bilancio pubblico dai suoi effettivi risultati***

Il bilancio pubblico, - a qualsiasi livello (salvo forse per quanto riguarda i livelli più bassi, ma questo solo quando il numero delle attività e delle spese conseguenti è molto piccolo e la natura delle entrate molto semplice) - una volta sede delle scelte più importanti di governo delle comunità, è diventato invece – date le “dimensioni” quantitative delle comunità statali odierne - una *routine*, governata da una consuetudine di impieghi annuali, con scarse possibilità di variazioni annuali, nessuna prospettiva pluriennale, e, soprattutto, nessuna capacità di *conoscere bene* le correlazioni fra *significato delle entrate e la destinazione reale delle uscite*.

E la cosa più sorprendente e desolante è che questa assenza di *conoscenza* e di *consapevolezza* non è riscontrabile solo presso i *cittadini contribuenti* (divenuti comunità di massa chiamata a dare voti e consensi a scadenze molto rade, e certamente non fondate su una chiara problematica di scelte), ma *anche da parte dei loro stessi rappresentanti politici* (i membri eletti), e perfino da parte degli stessi *governanti esecutivi* (membri dei governi e strutture amministrative) i quali sono spesso incapaci di andare oltre la comprensione della spesa che nel bilancio complessivo viene direttamente sottoposta al loro controllo, e incapaci di avere una chiara visione dei *risultati* di tale spesa, e quindi di poter *decidere in modo pertinente* fra alternative configurazioni della stessa spesa, a fronte di un generico ammontare di entrate assegnato.

Paradossalmente l'aumento pauroso complessivo della spesa pubblica (e delle entrate complessive – dette anche “pressione fiscale” – che la consentono ) ha costituito il fattore di una “specializzazione” della spesa che – anziché favorire una sua maggiore conoscenza, ha invece provocato l'aumento della sua sconoscenza o ignoranza; e ciò perfino da parte di coloro che dovrebbero essere i *tecnici deputati a*

---

<sup>2</sup> Attivando molteplici diverse posizioni che però spesso si riconducono alla celebre battuta di Winston Churchill che la democrazia parlamentare è il peggiore dei regimi politici, ma di cui però ancora non è stato inventato uno migliore.

*conoscerla* e a illustrarne ai politici le caratteristiche (diciamo: i funzionari “ragionieri” dei conti pubblici).

Si è giunti così oggi a *livelli di incompetenza* (nel conoscere come e per che cosa vengono spesi i soldi delle comunità pubbliche) da parte di governanti e tecnici della contabilità pubblica, *mai raggiunti* prima nella storia della contabilità pubblica. E ciò malgrado che le tecnologie contabili si siano negli ultimi decenni enormemente migliorate dal punto di vista degli strumenti!

Al massimo si è progredito – in fatto di contabilità pubblica – alla classificazione delle entrate e delle uscite per categorie “economiche”, classificazione che tuttavia non permette certo nessuna importante considerazione sulla natura della relazione fra entrate e uscite dal punto di vista *sostanziale*: cioè dei servizi resi, dei loro costi, e dei loro risultati.

### ***1.3. Gli effetti di “inganno” o “fuorvianti” della dissociazione***

Ora, la *routine* cui si è fatto cenno ha prodotto e produce degli effetti “di inganno” o “fuorvianti” (*misleading*) alquanto gravi nella gestione dei bilanci

Infatti, nella realtà *routiniere* delle gestioni correnti, ricevute dalla consuetudine (e in assenza di un concetto di programmazione strategica come siamo venuti sviluppandolo in questo Compendio), avviene che si dà quasi per scontato che *esista già* una diretta relazione o connessione tra obiettivi e strutture del bilancio finanziario dell’ente in questione. In realtà non è così.

Si ha solo l’*illusione* che aumentando una quantità di mezzi finanziari ad una determinata posta di bilancio si aumentano i risultati di quella gestione o le opportunità di conseguire gli obiettivi di cui quella gestione è nominalmente mandataria e assegnataria.

In realtà questo non avviene, perché non vi è nessuna *correlazione* fattuale fra l’ammontare della spesa (di ieri, di oggi o di quella programmata o decisa per il futuro) e i concreti *risultati* della gestione stessa in termini di quantità di servizi erogati, di condizioni di standard di efficienza o di produttività con i quali vengono erogati, e soprattutto nessuna prova che la erogazione di quei servizi corrisponde alle preferenze dei beneficiari o agli obiettivi per la quale fu, nel tempo, ed è, oggi, messa in opera e, per così dire, *finalizzata*.

In tal modo il bilancio finanziario, anche nelle sue più dettagliate articolazioni in capitoli di spesa, risulta solo come un “tetto” di disponibilità a conseguire certe aspirazioni o meglio obiettivi generici, o ad agire in certi “campi di intervento”, senza che tali obiettivi vengano esplicitamente definiti e, possibilmente, *misurati*.

Certamente un qualche nesso c'è tra l'allocazione di una spesa, poniamo, per la pubblica istruzione, la giustizia, la difesa, e connessi obiettivi impliciti che muovono la decisione e l'azione pubblica. Qualsiasi parlamento nazionale o regionale, qualsiasi istituzione che approva, disapprova o emenda, un documento di spesa pubblica, a qualsiasi livello operi (cioè di qualsiasi Udp si tratti), decide di approvare o modificare tale spesa, in base a un qualche criterio. Ora si tratta di trovare i mezzi per qualche nuova iniziativa ritenuta prioritaria, ora di tagliare spese ritenute superflue, ora di far fronte a nuove emergenze, ora di dare la dimostrazione che si prende in debita considerazione un “campo” di interventi prima negletto, etc.

Ma, onestamente, il grosso della spesa è quello ereditato da passate spese che hanno consolidato pratiche ed operazioni che *nessuno si prende cura di sottoporre ad un esame di validità* dal punto di vista sia della efficacia (conformità ad obiettivi sempre validi e opportunamente e validamente perseguiti) che della efficienza (con prestazioni al minimo costo rispetto al prodotto che ne risulta).

Ed anche per quella parte delle decisioni che non riguarda precorsi canali di spesa consolidati nel tempo, ma che riguardano *nuovi* interventi e *nuovi* capitoli di spesa, raramente l'ammontare proposto in un qualsiasi programma è corredato della indicazione di *come effettivamente saranno spesi* tali mezzi e risorse, *quale è la struttura dei costi* che ha portato a valutare la spesa proposta, e quali sono i *risultati che si attendono per ogni unità di spesa* proposta, in modo da permettere in seguito (in itinere e ex post) con facilità il controllo di gestione di tali risultati.

In altri termini, ancora più semplici, in che modo le spese iscritte normalmente nei bilanci di un ente pubblico (Ministero o parti di esso, Assessorato regionale, o provinciale o urbano, ecc) si traducono in *risultati*? Quali sono, quantitativamente espressi, e se è impossibile esprimerli in termini quantitativi, almeno in termini qualitativamente ben definiti, i *risultati* cui con tali spese si perviene?

Certamente l'azione esecutiva delle strutture amministrative può tentare di utilizzare al meglio le risorse finanziarie o fisiche disponibili

nei limiti dei tetti di spesa per conseguire una serie di obiettivi. Senza un *piano strategico*, (che li espliciti in modo sistematico e onnicomprensivo), e un *piano di performance* (che ne esprima gli strumenti e le misure per registrarne il conseguimento), è già un buon risultato conseguire la maggiore produzione possibile di prestazioni consentite dalle risorse impiegate.

Ma il conseguimento di obiettivi (in termini solo di efficienza) costituisce una sorta di variabile dipendente dello *status quo ante* dell'Udp e del suo *management*, che prescinde da ogni preventiva valutazione, soprattutto qualitativa, degli obiettivi stessi, che *solo un piano strategico* e connessa struttura di programma potranno conseguire (in termini di efficacia).

Infatti, non è detto che l'output ottenuto, anche se incrementato, rappresenti l'obiettivo desiderato, definito in base a valutazioni consapevoli o che, così conseguito, risponda a quella coerenza degli obiettivi che può essere ottenuta attraverso le prime fasi del processo programmatico.

Per di più, come ricordato, la ridefinizione dei mandati e degli obiettivi di piano serve ad assicurare, nel tempo, la coerenza degli obiettivi tra loro e la rispondenza di essi agli obiettivi generali o specifici delle Udp coinvolte.

La dinamica degli obiettivi di piano condiziona dunque la struttura di bilancio intesa come processo di allocazione di risorse.

#### ***1.4. Lo spreco delle risorse***

La prima conseguenza negativa di una situazione siffatta è che nessuna decisione di spesa sarà presa nella presumibile sicurezza che alla decisione, magari iscritta solennemente in bilancio, seguirà la capacità degli organismi preposti all'attuazione della spesa stessa a prendere quelle misure, o intraprendere quelle azioni, atte a dare alla decisione quei séguiti in termini di risultati attesi genericamente dalla decisione stessa. E tale capacità potrebbe venire meno sia perché la presa di decisione non è stata corredata *preventivamente* dei concreti "indicatori di prestazione" in base a cui misurare l'attuazione, l'effettuazione, il conseguimento degli obiettivi della decisione stessa; (si veda la **Lezione 9** di questo Compendio) sia perché non è stata accompagnata dalla indicazione delle modalità concrete di attuazione, e quindi della garanzia (magari con qualche sperimentazione) che tali

modalità non incontrino condizioni negative per la loro attuazione (di cui si è trattato nelle lezioni 10 e 11 di questo Compendio).

Insomma, per usare il vecchio proverbio, “*tra il dire e il fare*” si è lasciato “*di mezzo il mare*”!

Le altre conseguenze negative di una siffatta situazione sono nella miriade di incongruenze operative che si possono riassumere nella espressione: spreco di mezzi, di risorse.

Scambiando l’effettuazione della spesa, comunque fatta come una acquisizione, per se stessa, di risultati, un male inteso “efficientismo” e “decisionismo” degli amministratori porta a canalizzare la spesa verso sbocchi senza risultati, o con risultati misurati solo *ex post* in base a quello che si è ottenuto. Sono detti – nel gergo della programmazione strategica - risultati “auto-referenziati”, in quanto decretati tali attraverso misuratori tratti dai risultati stessi. Bel tipo di auto-valutazione!

Così avviene che, nell’assenza della programmazione strategica, la costruzione dei bilanci senza la preventiva indicazione dei risultati attesi, favorisce sprechi in ogni senso.

Gli amministratori “oculati” – e spesso gli organi di controllo di legittimità della spesa svolgono tale ruolo: si rifiutano di promuovere o accettare spese non suffragate da seria indicazione dei risultati attesi.

Mentre gli amministratori più zelanti, o desiderosi di efficientismo nelle loro funzioni, interpretano come loro doverosa funzione quella di “dar fondo” al completo programma di spese previsto dal loro bilancio preventivo.<sup>3</sup>

In entrambi i casi le risorse si sprecano.

### ***1.5. La programmazione strategica e il bilancio degli enti***

Ebbene, nelle lezioni precedenti abbiamo visto:

come si possono e si devono – per rendere *efficace* la spesa pubblica - *programmare i risultati* (**Lezione 7 e 8**);

---

<sup>3</sup> Questo è il caso di “buoni” amministratori, che avendo a loro disposizione mezzi (messi disposizione da atti legislativi o amministrativi, nella attesa di stimolare un qualche loro attivismo), pensano - e misurano la loro efficienza a ciò - che il loro dovere è comunque di *spendere*, senza che vi siano sufficienti indicazioni per conoscere i *risultati* di tale spesa, e le modalità di attuazione ritenute pertinenti alla acquisizione di risultati. Tutto ciò si traduce in una semplice erogazione di risorse “al buio”, senza risultati, che equivale a spreco. Figuriamoci poi che cosa avviene se quegli amministratori saranno un po’ meno...”buoni”!

come si possono *misurare i risultati* (**Lezione 9**);  
 come si progettano *le azioni* capaci di *conseguire* quei risultati (**Lezioni 10 e 11**).

Ora (in questa **Lezione 12**) dobbiamo vedere come si devono e possono *finanziare* le azioni e i programmi che mirano a conseguire quei risultati; e come il *bilancio* debba essere costruito e strutturato *preventivamente* in funzione della programmazione di quei risultati programmatici; e come la loro *strutturazione* entra in relazione, attiva e fattiva, con il loro finanziamento.

Finora – anche in tema di revisione di procedure che permettano di capire meglio dove vanno a finire i soldi dello Stato o (che è lo stesso) dei contribuenti, - si è parlato molto di revisione dei “conti dello Stato”, e di costruzione di essi in termini di *classificazioni funzionali della spesa*, più aderenti agli scopi della stessa. Ma *finché non si conoscono i rapporti* – obiettivo per obiettivo della spesa – tra i *costi e i risultati*, in termini unitari, tutte le classificazioni nasconderanno la realtà e non perderanno il loro carattere e effetto che dicevamo: fuorviante e di inganno.

## **2. Verso la riforma della contabilità pubblica: il “bilancio di programmazione”**

Oggi, infatti, si è alla vigilia di una “riforma” contabile che è una autentica “rivoluzione” non solo della contabilità pubblica, ma anche della *governabilità* (capacità di valutare e decidere “a ragion veduta” sulle scelte di impiego delle risorse), della quale quella contabilità dovrebbe essere, in teoria, lo strumento.

La legge americana “*del risultato*” (il GPRA, che introduce la programmazione strategica nelle amministrazioni pubbliche, è un primo importante passo per il controllo di gestione della spesa di ciascuna amministrazione, che dovrà essere completato anche dalla introduzione di una *programmazione economica a scala societale* (non solo pubblica)<sup>4</sup> per poter valutare le interazioni fra l’economia

---

<sup>4</sup> Alla programmazione economica societale, intesa come “estensione” della programmazione strategica pubblica di cui ci occupiamo in questo Compendio è stata dedicata dall’autore una line speciale di ricerca. Si veda il lavoro di Franco Archibugi: *Un Quadro contabile per la programmazione socio-economica nazionale*. Roma, 1992. (op. cit.)

pubblica e gli altri sistemi di attività non pubblici, che costituiscono la vita di una società pluralistica moderna: sistemi che abbiamo riassunto nel sistema dei rapporti imprese e famiglie e della economia associativa (*non profit*).

Questa rivoluzione della contabilità pubblica prende le mosse, dalla introduzione della programmazione strategica nelle amministrazioni e agenzie pubbliche attraverso tutte le fasi del ciclo della pianificazione che abbiamo finora studiato, e la loro trasformazione diretta in un *Bilancio di programmazione*, cioè un bilancio in cui entrate e uscite, costi e benefici di ogni tipo di spesa o programma pubblico vengono confrontati e valutati.

Fermiamoci ancora sul concetto di *bilancio di programmazione*.

Ogni programma, (o operazione o azione) infatti si traduce in costi da sopportare e da mettere in conto, da *contabilizzare*. Un programma articolato in operazioni ed in progetti, deve esprimersi nella contabilità dei costi di tali operazioni e progetti. Se no, che programma è?<sup>5</sup>

### ***2.1. Una contabilità di bilancio dedotta dalle varie fasi precedenti del processo di programmazione strategica.***

Se si congiungono tali *costi* con gli *indicatori di output* (traguardi), questi ultimi con gli *indicatori di prestazione* (*performance*), e questi ultimi con gli *indicatori di programma e di obiettivo*, la contabilità di cui parliamo ci permette di conoscere e di valutare i costi *per output*, quindi *per performance*, quindi *per obiettivo*.

Ebbene, questa contabilità si chiama “Bilancio di programmazione” o “di programma” (*Program’s Budget*); o meglio ancora: “costruzione del bilancio<sup>6</sup> di programma” (*Program Budgeting*).

Si chiama così perché si tratta di un bilancio delle spese che è *strutturalmente costruito sugli obiettivi e sui risultati del programma*: progettati, stimati, “previsti” *ex ante*; oppure registrati, accertati, conseguiti *ex post*.

---

<sup>5</sup> Ancora una volta, è da rimanere stupefatti della facilità con la quale si definiscono comunemente piani e programmi pubblici che mancano totalmente di una analisi dei loro costi, che sembra un requisito elementare ed essenziale per definirsi tali.

<sup>6</sup> Sarebbe accettabile introdurre in italiano le brutte parole: “bilancizzazione” oppure “budgetizzazione”? Ad libitum...

Se l'Udp ha ricevuto una chiara *missione* e un chiaro *mandato*; se i suoi dirigenti hanno costruita per non eludere tale mandato una buona *struttura di programma*; se a tale struttura ha fatto seguito la selezione di un *sistema di misurazione* appropriato degli *obiettivi*; se si sono studiati a dovere i *mezzi* o le *risorse* (uomini, capitali, tecnologie) le *modalità* o *politiche* per conseguirli; e se – infine -si è proceduto a dovere a “*tempificare*”, con tempi appropriati, l'*esecuzione* o la *messa in opera* dei mezzi e delle azioni progettate; allora si giunge alla soglia della *strutturazione di bilancio* nelle condizioni migliori.

## **2.2. Conformità formale e difformità sostanziale fra le strutturazioni di bilancio di Udp di diverso livello**

Una prima avvertenza necessaria nell'introdurre il concetto di costruzione del “bilancio di programma”, e quella che, come qualsiasi altra operazione che abbiamo finora descritto del processo di programmazione strategica (missione, strutturazione, misura, ingegnerizzazione o re-ingegnerizzazione, tempificazione, anche l'operazione “strutturazione di bilancio” è una operazione strettamente collegata al tipo, e al livello della Udp cui è applicata, e subisce tutti i condizionamenti che gli provengono da tale collegamento.

Per prendere per esempio quello fra i più appariscenti di tali condizionamenti, ricorderemo le differenze che possono scaturire fra una strutturazione di bilancio applicata ad un programma di dimensioni modeste o locali, che opera ai livelli più “bassi” di una strutturazione di programma, e quella che si applica ad un programma generale, per esempio quello di una intera comunità nazionale o di un intero governo di tale comunità. In entrambi i casi si parlerà di “bilancio di programmazione” o di “programma” ma la struttura di tale bilancio, benché formalmente la stessa, sarà nella sostanza totalmente diversa, nelle sue voci o poste contabili, e nelle sue articolazioni. Ma sarà la stessa nelle intenzioni e nel significato.

In linea di massima, i gradi di libertà nell'indicare *entrate e uscite* di un programma di alto profilo saranno superiori a quelli di un programma di basso profilo.

Ma spesso è dalla buona impostazione dei programmi di basso livello e dalla loro conseguente buona impostazione dei bilanci relativi che può migliorare la qualità delle determinazioni dei programmi di

elevato livello. Questo è un punto molto importante, sul quale conviene soffermarci.

### ***2.3. Interazione fra la strutturazione di bilancio di programmi di basso e di elevato livello***

Se come si è detto lo scopo fondamentale dell'introduzione di bilanci di programmazione, e in generale della programmazione strategica nelle amministrazioni pubbliche, è quello di migliorare la conoscenza *sostanziale* dei *risultati* della spesa pubblica e del rapporto fra entrate e uscite, occorre prendere coscienza che questi *risultati* possono misurarsi assai meglio nei programmi di basso livello, che sono direttamente coinvolti e applicati alla scala degli utenti beneficiari dei programmi pubblici, che nei programmi di alto livello. Questi ultimi, infatti, è raro che possano fornire direttamente indicazioni su modalità e politiche che non abbiano la necessità di essere verificate, alla scala pragmatica dell'applicazione, circa la loro fattibilità. Ed anche se nei programmi di elevato livello si dovessero formulare indicazioni di validità generale, come è peraltro compito istituzionale di tali programmi, anche tali indicazioni sarebbero *sussunte* da qualche pratica sperimentazione a scala operativa, cioè di basso livello.

L'errore che fanno alcuni "economisti" (anzi molti) è quello di ipotizzare, nei grandi aggregati, dei *comportamenti standard* neppure fra variabili personalizzate (consumatori, utenti, investitori, lavoratori, contribuenti, etc.) ma addirittura dando un ruolo di soggetti comportamentali "pensanti" alle categoria economiche stesse, quali consumi, investimenti, salari, redditi, risparmio, etc. sulla base dei quali si elaborano "politiche" capace di avere degli effetti – di natura normalmente indiretti - riguardo alle strategie e alle intenzioni dei governanti. Ciò ha portato ad una tale inflazione di teorie e politiche economiche di *tipo aggregato*, che se non fondate su una analisi attenta delle strutture delle società e delle economie cui si riferiscono, e dei singoli campi operativi in cui gli operatori si muovono (e nel nostro caso, in particolare, gli operatori della pubblica amministrazione, i loro utenti e beneficiari, e i loro fornitori), non possono produrre che decisioni fuorvianti, e spesso inutili e insignificanti, e – sullo stesso piano teorico – alla doverosa

introduzione di una tale congerie di limitazioni e vincoli, da rendere assolutamente inutile la formulazione teorica di partenza.

Ma il fondare tale teorie sull'analisi attenta delle strutture induce a pensare che sarebbe assai meglio che tali teorie si sviluppassero piuttosto per esperienza dalla aggregazione di operazioni concrete di programmazione strategica ai livelli operativi stessi, che sono i più adatti all'analisi delle condizioni, opportunità, risorse, minacce aspirazioni degli operatori, e più vicini all'azione e ai risultati attesi da essa.

Ciò non toglie che dovrebbe essere dato sempre un occhio alle possibilità di introdurre "novità", portate avanti in *altri* ambienti e condizioni, a scala nazionale e internazionale. In ambienti, ovviamente, che presentino caratteri di forte analogia strutturale con quello in cui si vuole operare.

Fa anzi parte del ruolo dell'intero processo di programmazione strategica, assumere i risultati di un processo di *benchmarking*, che come si è visto più volte nelle lezioni precedenti, è basato sull'*esempio migliore* esistente a disposizione, di possibile generalizzazione, cioè di possibile trasferimento agli altri corrispondenti livelli della funzionalità operativa. In quel processo, tuttavia, è imperativo che il programma di alto livello – per non rischiare un fallimento generale – si assicuri che esistano possibilità effettive di trasferimento del "buon esempio" di un basso livello, a tutti gli altri casi di uguale livello; per esempio, che non esistano nel caso "eccellente" da trasferire condizioni specialissime a quel caso, che lo rendano irripetibile in condizioni diverse. Questo è il caso di una intelligente e prudente reingegnerizzazione; la quale, tuttavia, non deve arrivare per troppa prudenza ad impedirsi di premere con esempi vincolanti, le trasformazioni nell'efficienza e nella razionalità dei servizi, se questa è stata sufficientemente sperimentata in alcuni casi.

In ogni modo è sempre dalla sperimentazione, e dalla emulazione che ne deriva, *a basso livello*, che si attende l'effetto di una valutazione di efficienza e di efficacia dei programmi di alto livello, i cui "bilanci" – abbiamo asserito sopra con un certo coraggio – sono tradizionalmente e attualmente muti e ignoranti circa i loro veri risultati

#### ***2.4. L'interazione fra struttura di programma e bilancio di programma***

Dall'altra parte occorre che le istituzioni di rango superiore che nella strutturazione di programma rappresentano nella sequenza “obiettivi/strumenti” i livelli gerarchici superiori di gestione, chiamati per le rispettive parti, a decidere sugli obiettivi come sulla allocazione delle risorse, sappiano assolvere alla funzione di giudicare, valutare i piani strategici, delle Udp di livello inferiore e decidere sui mandati e sulle missioni della fase successiva del processo di programmazione strategica. Ciò significa che ci si deve proporsi, al termine del ciclo di elaborazione del programma, di riconsiderare anche mandato, missione ed obiettivi del piano strategico, o, forse, solo la tempificazione del programma stesso. (Queste considerazioni sono state svolte già nella **Lezione 7**.)

Come si ricorderà l'intero ciclo è incardinato su due fondamentali esigenze:

1. recuperare attraverso il miglioramento della razionalità delle decisioni, una chiara specificazione degli obiettivi e della loro coerenza;
2. realizzare una migliore conoscenza e valutazione dei mezzi a disposizione, e necessari per conseguirli.

Se la “struttura di programma” e i piani di *performance* identificano il “*che cosa fare?*”, e “*come misurarlo?*” avvalendosi di tutte le tecniche necessarie, la “struttura di bilancio” deve saper valutare, distribuire e quantificare le risorse finanziarie che consentono la messa in opera dei mezzi identificati, per il raggiungimento degli obiettivi indicati.

Tutto ciò che non riesce ad essere oggetto di *strutturazione di bilancio* deve essere riveduto anche nella *strutturazione di programma*, o per lo meno essere oggetto di quella “*tempificazione*”, di cui si è fatto cenno nella **Lezione 9** (e a cui nel Manuale è dedicata la lezione III-6).

L'incontro tra obiettivi di programma e bilanci di programma ha lo scopo di mettere concretamente in rapporto risorse e risultati, che diventeranno poi – come si vedrà (**Lezione 14**) - l'oggetto del monitoraggio e della valutazione.

### ***2.5. Il bilancio di programmazione come verifica di coerenza della struttura di programma.***

Infatti, l'esame dei mezzi e dei costi di realizzazione degli obiettivi, in relazione alle disponibilità che in sede di bilancio vengono conosciute e valutate, offre una importante occasione di "razionalizzazione" degli obiettivi di programma, nell'insegna degli imperativi di fattibilità.

Infatti, occorre che le operazioni identificate in sede di articolazione degli obiettivi della struttura di programma, vengano verificate ugualmente alla luce di una data struttura del bilancio finanziario. Solo questa valutazione critica consentirà di valutare se e quanto deve essere mutato nella "esplicitazione" degli obiettivi per rispondere meglio alla fattibilità della loro realizzazione.

E' questo il momento in cui la programmazione strategica, - ai diversi livelli in cui è applicata, ovvero qualsiasi sia l'Udp che la sta adottando - assumendo da un lato obiettivi valutati nel loro insieme e resi espliciti, ma nello stesso tempo valutati nella loro fattibilità finanziaria, si apre la strada alla realizzazione (*implementation*) e fa del *bilancio di programma* il suo più importante strumento di attuazione.

Con la costruzione del bilanci di programma si apre quindi la seconda fase di analisi critica della programmazione strategica quella volta alla individuazione di un livello di congruità tra le *risorse* e i *risultati* da realizzare.

La migliore conoscenza dei mezzi da impiegare è perciò importante allo scopo di conseguire obiettivi espliciti (non esclusi degli obiettivi di qualità).

Non ci stancheremo mai pertanto di ribadire che non basta conseguire *maggiori prestazioni* a fronte di *risorse date*, ma che è più importante migliorare i *metodi* di identificazione razionale delle prestazioni in ragione degli obiettivi e del loro generale conseguimento.

Ciò consente, non solo di verificare la pertinenza delle prestazioni stesse ma di ottenere un diretto effetto sulla scelta dei minori costi da sopportare per sicuri obiettivi.

O, che è lo stesso detto inversamente, di evitare notevoli costi correnti per obiettivi non prioritari. Ciò permetterebbe di concentrare

gli sforzi dove l'obiettivo è meglio centrato e evidenziato come *prioritario*.

Una riconsiderazione critica sui mezzi e le risorse da impiegare, dovrebbe vertere anche nella ricerca di quella qualità delle risorse che è più idonea a realizzare obiettivi dati.

In modo particolare, ed anche indicativo, si può richiamare l'importanza della *gestione delle risorse umane*, che la procedura permetterebbe di identificare meglio rispetto agli obiettivi, soprattutto per quanto concerne la qualità della sua struttura professionale. necessaria e/o le politiche che consentono di approvvigionarsi della struttura professionale ritenuta necessaria.

Un ragionamento analogo può essere fatto per quanto riguarda le *risorse tecnologiche* che possono essere, per contenuti di innovazione, meglio adatte di altre al conseguimento di obiettivi ricercati.

L'esercizio critico tanto sulla natura degli *obiettivi* (che porta alla ri-definizione di mandati e piano) che sulla natura dei *mezzi* da impiegare, implica necessariamente la ri-definizione della struttura di bilancio.

Seguendo la nostra linea di miglioramento della razionalità possiamo preliminarmente stabilire (si veda **Illustrazione 12.1**) che :

1. la *struttura di bilancio* deve essere ridisegnata in rapporto alla esplicita indicazione degli obiettivi da perseguire ai diversi livelli delle unità di pianificazione e sotto la loro responsabilità. Le autorità responsabili della decisione di bilancio, devono avere piena consapevolezza del processo decisionale proprio del ciclo di piano, e assumere tutte le conseguenti responsabilità;
2. il raggiungimento in questa *nuova struttura di bilancio* (o bilancio di programma) impone dei fasi successivi di adeguamento tanto più complessi, quanto più si parte da esperienze di dissociazione tra allocazione di risorse e indicazione di obiettivi;
3. la nuova struttura di bilancio correlata ad espliciti obiettivi, è più adattiva rispetto ad obiettivi di cambiamento di una qualche ampiezza. Un tale bilancio, per definizione può seguire gli obiettivi e i loro cambiamenti. La spesa storica e incrementale, tipica dei bilanci tradizionali è rigida, e cede il fase ad un bilancio più adatto (e flessibile) a recepire esigenze di mutamenti strutturali;

che la concezione sottostante il bilancio deve essere più di carattere economico (nel senso di legame alla varia natura implicita negli obiettivi del piano) e sostenuta da una forte capacità di gestione operativa da parte del management.

### ***Requisiti di una struttura di bilancio di programma***

1. La *struttura di bilancio* deve essere ridisegnata in rapporto alla esplicita indicazione degli obiettivi da perseguire ai diversi livelli delle unità di pianificazione e sotto la loro responsabilità. Le autorità responsabili della decisione di bilancio, devono avere piena consapevolezza del processo decisionale proprio del ciclo di piano, e assumere tutte le conseguenti responsabilità.
2. Il raggiungimento in questa *nuova struttura di bilancio* (o **Bilancio di programma**) impone dei *passi successivi* di adeguamento tanto più complessi, quanto più si parte da esperienze di dissociazione tra allocazione di risorse e indicazione di obiettivi.
3. La nuova struttura di bilancio correlata ad espliciti obiettivi, è più adattiva rispetto ad obiettivi di cambiamento di una qualche ampiezza. Un tale bilancio, per definizione può seguire gli obiettivi e i loro cambiamenti. La spesa storica e incrementale, tipica dei bilanci tradizionali è rigida, e cede il passo ad un bilancio più adatto (e flessibile) a recepire esigenze di mutamenti strutturali.
4. La concezione sottostante il bilancio di programma deve essere più di carattere economico (nel senso di legame alla varia natura implicita negli obiettivi del piano) e sostenuta da una forte capacità di gestione operativa da parte del management.

### **3. Criteri di costruzione del bilancio di programma**

Nella costruzione del Bilancio di programma dovrebbero essere inoltre tenuti presente alcuni criteri-guida che qui brevemente commenteremo.

#### ***3.1 La congruità dei costi con gli obiettivi***

Nel processo di programmazione strategica il bilancio di programma deve essere funzionale dunque agli obiettivi attesi.

Ribadiremo così alcuni criteri di fondo da tenersi presenti nella costruzione di una struttura di programma circa la *ricerca di congruità dei costi* del programma *con gli obiettivi*.

Innanzitutto è necessario non dimenticare mai che ogni Udp di ogni tipo e livello (dai governi centrali di un paese che scelgono o propongono i grandi capitoli della spesa pubblica complessiva, a quelle ai più bassi livelli di operatività, in cui i vincoli sia di indirizzo che di mezzi finanziari e fisici a disposizione sono alquanto “fissi”) ed anche le Udp e le organizzazioni private, operano sotto il vincolo della *scarsità delle risorse economiche (fisiche e finanziarie)*. Pertanto ogni Udp non solo sarà influenzata dal contesto nella determinazione degli obiettivi da raggiungere; ma *gli obiettivi stessi dovranno commisurarsi alla disponibilità di risorse accertate*.

Sviluppare un piano strategico e un insieme di azioni, senza la verifica e la costruzione di un bilancio di programma, diviene pertanto la negazione dei principi stessi della programmazione strategica.

Inoltre, la concreta realizzazione di un sistema di controllo nella struttura di programma esige la disponibilità di strumenti che permettano di orientare il comportamento dei dirigenti e degli amministratori ad un più elevato livello di funzionalità e consentano di costruire in modo significativo obiettivi di gestione e standard di controllo. Il dirigente si deve rifiutare di eseguire dei mandati se lui stesso e i suoi mandanti fissano obiettivi per i quali – ad un esame approfondito dei costi – è in grado di dimostrare che a tali mandati non corrispondono adeguati mezzi e risorse, finanziarie e tecniche.

La predeterminazione degli obiettivi e delle azioni che dovranno essere attuate per realizzarli, tuttavia vincolano la misurazione dei risultati e delle prestazioni offerte dalle strutture pubbliche stimolando il miglioramento nell’ottenimento di tali prestazioni. Ma il dirigente deve poter essere convinto della possibilità di poter conseguire, attraverso quelle misurazioni, gli obiettivi che lui stesso si è dato, o che è stato invitato ad accettare come traguardo delle operazioni di programma.

### **3.2. L’importanza della tempificazione, e del rapporto tempi-costi-risultati**

Nel processo della programmazione strategica di miglioramento della “razionalità delle decisioni nella gestione sistematica e integrata degli affari pubblici”, il rapporto *tempo-costi (risorse impiegate)-risultati* assume un ruolo centrale.

Questo rapporto dovrà essere tenuto in conto già nella fase programmatica della *scelta delle alternative* e delle azioni che ne consentono il conseguimento.

Tale rapporto deve venire preventivato, controllato e “consuntivato”, appunto, nel suddetto *bilancio di programma*, che possiamo dire sia l’espressione del programma in termini monetari.

È importante, ripetiamo, che sia sempre garantita la congruità delle risorse con gli obiettivi prefissati. Nella **Lezione 9** si è sottolineata la funzione della valutazione come garanzia e controllo delle azioni con l’obiettivo da conseguire.

La strutturazione di bilancio di programmazione deve garantire la fase successivo: quella di stabilire la congruità dei *costi fisici e monetari* delle azioni (risorse) suddette con gli obiettivi/risultati attesi.

L'analisi dei costi (fisici e monetari) dei programmi e delle attività progettate è infatti una condizione pregiudiziale di ogni valutazione strategica. Ed è soprattutto nell'analisi dei *costi di ammortamento*, e dei *costi del personale* che nel modo tradizionale di costruire i bilanci pubblici viene meno quella *informazione* necessaria per operare la valutazione strategica (rapporto costi/tempi/risultati) che è alla base della introduzione di una vera programmazione strategica.

Tale introduzione infatti ha come base una *rivoluzione della contabilità pubblica dei costi*, fondata da un lato sul concetto di "*costo pieno*" (inclusivo di tutte le forme di ammortamento, ed inclusivo anche di una valutazione delle prestazioni personali degli addetti, in qualche modo misurate). Di questa profonda trasformazione della analisi dei costi vi è ampia documentazione nel *Manuale* (più volte annunciato) *di programmazione strategica*. Qui ci limitiamo, nella **Illustrazione 12.2** ad una elencazione e classificazione dei costi suddetti, di ammortamento e di personale.

Il bilancio di programma può essere concepito perciò come un vero e proprio programma nel programma. La ricerca dei mezzi più appropriati, include anche un sforzo di miglioramento organizzativo e gestionale.

La costruzione di un bilancio di programma, come sopra definito, esige che il management dell'Udp, abbia la capacità :

- di individuare i fattori produttivi necessari in qualità e quantità;
- di individuare i costi standard relativi a ciascuno di essi;
- di determinare attraverso il prodotto tra fattori e costo l'entità delle risorse finanziarie occorrenti per ciascun fattore;
- di definire dalla somma dei costi totali dei fattori il bilancio relativo al proprio programma e ai connessi progetti.

Da un tale bilancio di programma scaturiranno le informazioni che consentono di:

- orientare il processo decisionale;
- controllare il grado di efficienza e di efficacia;
- analizzare e controllare il rapporto costi-risultati;

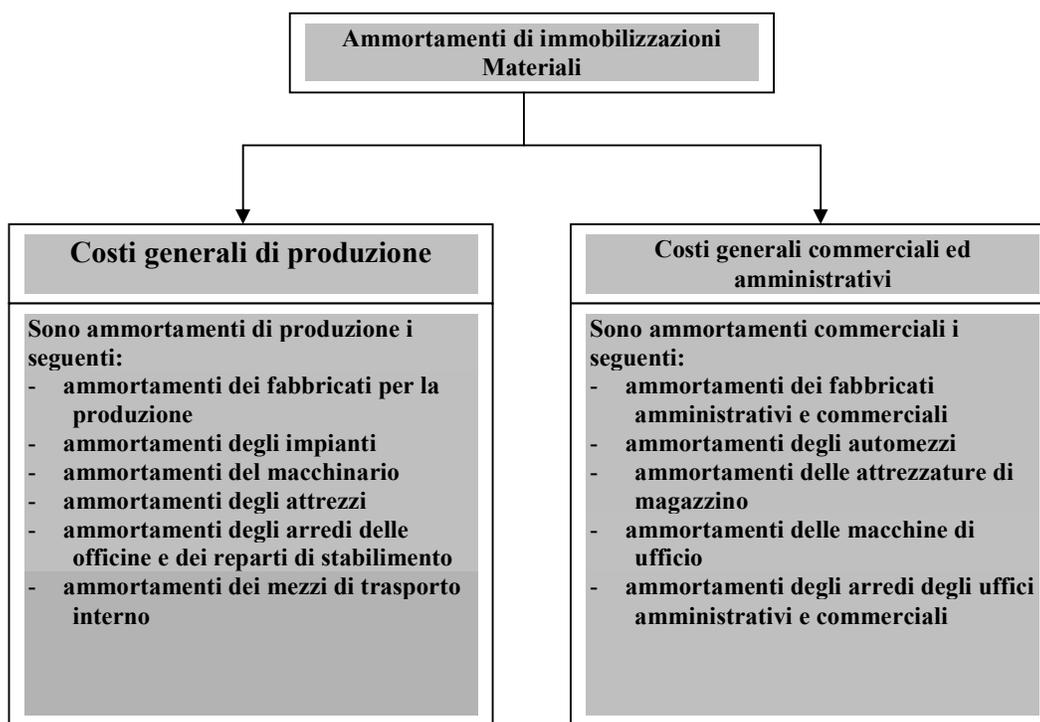
Il bilancio di programma si articola, quindi, secondo le azioni da porre in essere per definirne i finanziamenti e le spese necessarie a conseguire gli obiettivi del programma.

Eventualmente, dovrebbe poi indicare l'ammontare di risorse da destinare alle singole unità operative di cui si compone per porre in essere le specifiche attività programmate, in modo da responsabilizzare i dirigenti circa l'utilizzo efficiente di tali risorse ed il raggiungimento delle finalità stabilite nel bilancio temporale di riferimento.

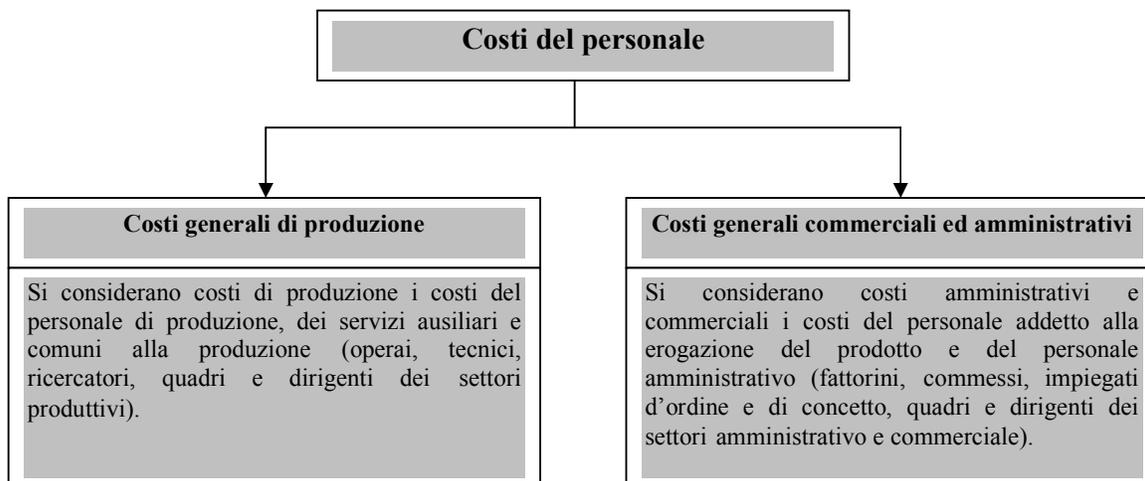
Se vi sono le condizioni adatte ciascuna di queste unità operative potrebbe, a sua volta, predisporre al proprio interno un suo bilancio di programma sul quale basare lo svolgimento della propria attività indirizzata a soddisfare quegli obiettivi. In tal caso si scenderebbe di livello e si tratterebbe di una nuova Udp.

**Struttura dei costi**

Gli ammortamenti dei fabbricati, delle macchine, degli impianti, degli attrezzi, degli automezzi, si classificano per funzione aziendale attribuendoli come segue:



I costi del personale (stipendi e salari, quote TFR, oneri sociali, etc.) si classificano per funzione di programma come segue:



### ***3.3. Il rapporto concatenato obiettivi-strumenti anche nella programmazione finanziaria***

Tale processo infatti potrebbe articolarsi lungo tutta la struttura di programma partendo dalla dimensione macro fino ad arrivare al livello operativo, chiamando a partecipare le Udp coinvolte per le attività di loro competenza ma in stretta relazione con tutto il sistema (vedi concetto di programmazione strategica *integrata*).

Ad intese raggiunte si avranno gli elementi per una allocazione delle risorse *strettamente collegata* agli obiettivi (programma o progetto) propri di ciascuna Udp coinvolta ai vari livelli. Occorre evitare infatti che una Udp incontri delle difficoltà inerenti all'attuazione del suo programma (concepito nel rispetto della congruità dei mezzi agli obiettivi) dalla scarsa efficienza di un'altra Udp (magari di rango superiore nella strutturazione di programma) che non ha garantito il rispetto di quella congruità.

Dunque, ricapitolando, nella programmazione strategica possiamo considerare il bilancio di programma come lo strumento di realizzazione degli obiettivi programmati, ma a condizione che esso venga usato con uno studio attento della corrispondenza delle sue iscrizioni in bilancio agli obiettivi del programma, per tutte le fasi concatenate che lo conducano nella sua attuazione.

I risultati, realizzandosi nel corso del tempo, permettono così al management di una Udp di livello superiore un controllo sul rapporto tra *risultati e input* ottenuti dalle unità operative alle quali vengono delegati i poteri gestionali.

L'adozione del bilancio di programma in tutte le organizzazioni appartenenti all'ambito pubblico dovrebbe quindi essere considerata come una delle condizioni essenziali per favorire l'introduzione di una funzione di controllo direzionale continua e tempestiva.

### ***3.4. Il confronto fra bilancio ex ante e bilancio ex post.***

Abbiamo detto che il bilancio di programma può essere di tipo preventivo, in fase di costruzione di un programma, e di tipo consuntivo, al termine di un programma e di controllo durante lo svolgimento di un dato programma.

Confrontando i risultati raggiunti con i valori programmati, attraverso il meccanismo di *feed-back* (retroazione), è possibile individuare le cause che hanno determinato il manifestarsi di eventuali scostamenti, facilitando così gli interventi correttivi, nonché la raccolta di informazioni che possono risultare utili per le scelte future del management (*feed-forward control*).

Il sistema di *feed-forward* consente di conoscere l'andamento delle variabili ambientali ed interne durante il loro divenire e prima che certi accadimenti si verifichino, facilitando così le decisioni dei managers e permettendo una *continua revisione* delle variabili che influenzano la programmazione. (di questo ci occuperemo nella **Lezione 14**).

Questo meccanismo di costante valutazione della situazione che muta fornisce un grosso contributo al sistema di controllo, in quanto non è sufficiente conoscere come le attività gestionali si sono verificate rispetto agli obiettivi prestabiliti, bensì è importante utilizzare tali informazioni al fine di indirizzare la gestione futura tenendo presente l'andamento dei fenomeni osservabili in via anticipata. Il passaggio dal sistema di *feed-back* a quello di *feed-forward* richiede l'uso di tecniche e metodologie di rilevazione più complesse, quali tecniche previsionali, di simulazione e di interrelazione per lo studio delle diverse variabili aziendali e di mercato.

Questi meccanismi di retroazione e di ri-aggiustamento (*feed-back e feed-forward*), secondo i quali la direzione di un'organizzazione è tanto più efficace quanto più è connessa ed interagisce con i sistemi operativi che rilevano quanto sta avvenendo all'interno e all'esterno di essa, hanno ragione di esistere se i programmi trovano la loro espressione quantitativa nel bilancio di programma, ossia in quel documento nel quale si ha la traduzione monetaria delle scelte programmatiche e il cui scopo è la definizione di un *piano operativo pluriennale* (il quale a sua volta può essere scomposto in piani riferiti ad intervalli di tempo minori, quali bilanci annuali o semestrali per esempio), che rappresenti il *parametro di confronto* per la valutazione dei risultati effettivamente conseguiti.

La quantificazione degli obiettivi da raggiungere assunti nel periodo prefissato costituisce la base del sistema di bilancio, il quale indica valori presunti a consuntivo, tenendo presente le risorse disponibili al momento e le variazioni note che si verificheranno nel corso del periodo.

In conclusione, il bilancio di programma garantisce il collegamento costi-risultati verificando la congruità economica della scelta delle risorse e delle modalità d'impiego con gli obiettivi prefissati.

Esso diventa, quindi, uno strumento di decisione razionale ed un momento del processo decisionale stesso, giacché i suoi contenuti numerici si articolano in funzione del raggiungimento degli obiettivi.

Nell'**Illustrazione 12.3** è riassunta la collocazione del bilancio di programma nel processo generale di programmazione strategica.

Ogni programma si fonda, come tutto il processo di pianificazione strategica già illustrato nelle lezioni delle altre parti, sulle tre fasi di valutazione, *ex ante*, *on going* e *ex post*, con le quali interagisce l'attività di analisi, di rappresentazione ed aggregazione delle risorse impiegate, del loro costo e del loro impiego nel tempo.

Nella fase di costituzione del programma (o progetto) il bilancio di programma è di tipo preventivo (*feed-forward*) e partecipa all'attività progettuale con le altre componenti la struttura di programma secondo un percorso ciclico.

Durante lo svolgimento del programma (fase di gestione) il bilancio di programma si esplicita sotto forma di *reporting* (che usa il meccanismo sia di *feed-forward* che di *feed-back* contemporaneamente al fine di rilevare eventuali scostamenti di ipotesi future, basate sull'andamento attuale delle attività, rispetto a quelli attesi. Tale *reporting* informa eventuali revisioni della preventivazione operata nel livello precedente.

Alla cessazione delle attività del programma (o progetto) il bilancio di programma si presenta sotto la forma di consuntivo per la rilevazione e l'analisi

degli scostamenti dei risultati a consuntivo rispetto a quelli previsti. Fornisce infatti i parametri economico-finanziari con cui verranno confrontati i risultati di gestione effettivamente ottenuti, permettendo così di individuare la presenza di eventuali aree critiche nelle quali si rendono necessarie azioni correttive e di analizzare le cause e i fattori che hanno concorso agli scostamenti rilevati. Tale fase va ad informare con il meccanismo di feedback il livello superiore di definizione obiettivi/risorse per eventuali aggiustamenti di programmi ancora in essere o da implementare.

Le ultime due fasi, inoltre, favoriscono con la rendicontazione, organizzata secondo i criteri suddetti, il dovuto contributo alle riflessioni di politica decisionale dei livelli superiori.

E' possibile scomporre il bilancio di programma generale in bilancio finanziario (che accoglie entrate ed uscite), economico od operativo (formulato in termini di costi, proventi, attività) e patrimoniale o degli investimenti (comprende la struttura degli investimenti e delle fonti di finanziamento).

Il processo attraverso il quale vengono predisposti i prospetti contabili che consentono l'individuazione di obiettivi e standards prende – come si è detto - il nome di *Bilancio di Programma*.

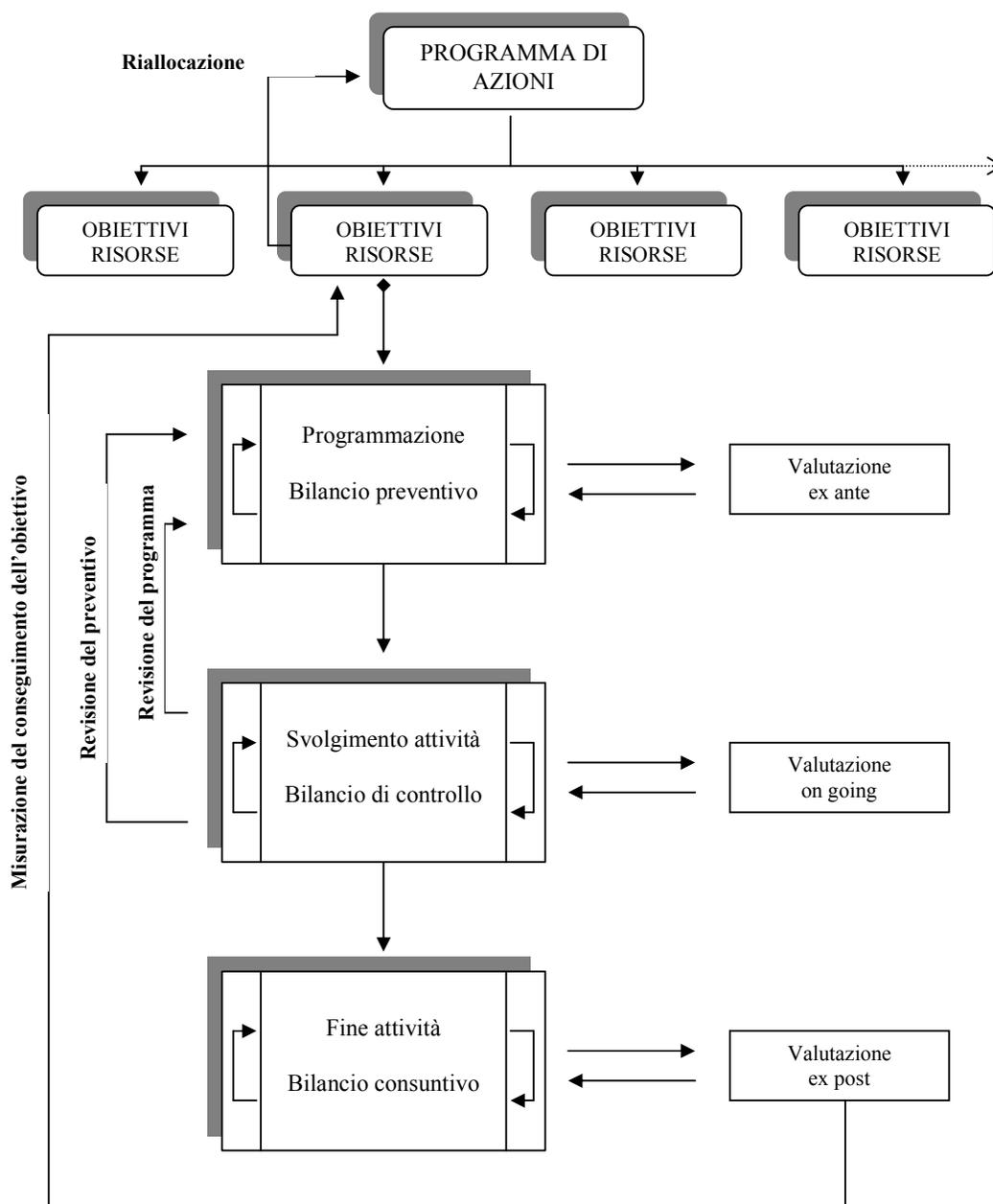
Nelle imprese o aziende di produzione la formazione del budget deve essere accompagnata da un continuo processo di previsione dell'andamento delle variabili interne ed esterne all'azienda che possono avere ripercussioni sulla gestione della stessa, in modo da verificare la validità degli obiettivi fissati in sede di programmazione strategica, in ottemperanza dei quali vengono definiti gli obiettivi specifici di ogni centro e quindi, attraverso il budget, stabilire le linee di azione per il loro conseguimento.

Nella programmazione strategica, il bilancio di programma ha anche bisogno di utilizzare tecniche di bilancio che facilitano considerazioni esplicite sulla ricerca degli obiettivi di politica decisionale attraverso i loro costi economici, sia del presente che del futuro.

Il compito di raggiungere i necessari compromessi tra diversi obiettivi è la funzione pertanto della programmazione strategica. Per ottenere questi compromessi, è necessario che le attività del programma (e dei programmi) siano espresse in riferimento ad un comune denominatore, e il solo comune denominatore è quello monetario.

Ci sono, comunque, una moltitudine di modi in cui il denaro può essere speso per una funzione od un'altra. Per fare un intelligente confronto, ognuna delle macrofunzioni dovrebbe essere suddivisa in sub-funzioni significative così come i programmi macro dovrebbero essere considerati in termini di insiemi di sub-programmi, e alla fine della scala si deve poter raggiungere la quantificazione e valutazione delle *risorse umane* dei *materiali* e dei *servizi* usati dall'Udp a supporto di quelle attività.

Queste considerazioni e calcolazioni dovrebbero condurre al concetto di *risorse usate in maniera "ottimale" o "voluta"* per perseguire gli obiettivi della politica decisionale.

Lezione 12 *Illustrazione 3****Articolazione del bilancio di programma  
in bilancio preventivo e consuntivo, e feed-back***

Il bilancio di programma necessita di modalità di rilevazione dei fattori di successo, accompagnate dalla individuazione di costi, di eventuali proventi (preventivi) e di valori standard (l'individuazione degli standards è indispensabile per la creazione dei programmi e dei bilanci, in quanto consente di preparare rapporti ed indici di rendimento più idonei ad effettuare analisi di economicità e di efficienza).

Purtroppo nelle amministrazioni pubbliche non è frequente un ricorso adeguato agli standards e ci si limita invece a stime previsionali (calcolate senza la cooperazione degli organi specialistici interessati alla programmazione); gli standards invece rappresentano obiettivi espressi in termini di ciò che un'unità operativa vuole produrre in un determinato arco di tempo, considerando le risorse ed i fattori produttivi che ha a disposizione.

Gli obiettivi del bilancio di programma non devono essere raggiungibili troppo facilmente, né essere considerati irraggiungibili, ma piuttosto consentire il raggiungimento di un livello di efficienza che sia soddisfacente. Essi non sono assimilabili agli obiettivi generali che derivano dal processo di pianificazione, in quanto non mettono in discussione l'intera distribuzione delle risorse fra le molteplici attività svolte all'interno del programma ma, all'interno di queste scelte, indicano i livelli di efficienza e di efficacia perseguibili in un periodo di tempo relativamente breve. Inoltre la realizzazione del bilancio di programma richiede l'adozione di procedure contabili trasparenti e di adeguati modelli organizzativi, nonché una valorizzazione delle risorse umane da promuoversi con una coerente politica di incentivi ed una efficace rete di comunicazione che garantisca il coinvolgimento a tutti i livelli nelle decisioni e nelle scelte che incidono sul raggiungimento dei risultati attesi.

#### 4. La relatività sistemica dei bilanci

Poche considerazioni finali anche su un argomento che viene spesso trascurato nella analisi di costruzione dei bilanci, e che assume una particolare importanza in materia di costruzione del bilancio di programma: quello riguardante la "relatività" di ogni bilancio.

Ogni programma pubblico (non differentemente da uno di impresa o associazione privata, o perfino di unità familiare) e ogni azione programmatica (delle quali – in programmazione strategica- si compongono i programmi), ha un suo proprio bilancio, o fa parte di un bilancio di scala superiore.

Ogni bilancio è composto di poste *in attivo* (ricavi o entrate) e di poste *in passivo* (costi o uscite). La elencazione di tali poste può essere più o meno estesa (cioè includere o no fattori) secondo la tassonomia (o modello) prescelto; ma si *chiuderà* sempre con un *fronteggiamento o bilanciamento* di poste numeriche, e un loro *saldo*. (Nella **Illustrazione 12.4** si riproduce lo schema di qualsiasi bilancio convenzionale di impresa o di ente).

Tanto più esteso sarà il campo delle poste incluse, tanto più il bilancio sarà "comprensivo", e tanto meno sarà "parziale". E viceversa tanto meno esteso, tanto più sarà parziale e meno comprensivo.

Le ragioni che inducono a circoscrivere le poste in bilancio (disponibilità di conoscenze e di dati, non confrontabilità numerica delle poste, etc.) saranno tutte ragioni che dovrebbero indurre a prendere con prudenza i risultati del bilancio stesso, giacché vengono in esso esclusi fattori che potrebbero alterarne fortemente il significato.

E' un antico dilemma scientifico: preferire dati certi dal significato incerto, oppure dati incerti dal significato più certo?

E' lo stesso problema che alcuni economisti classici ( a cominciare da Alfredo Marshall) hanno affrontato, quando hanno introdotto il concetto di "esternalità", cioè di *costi e benefici* che sono "esterni" all'unità di contabilità in questione.

Per potere valutare tali effetti esterni occorre allargare, estendere le poste di bilancio in modo da rendere "interni" al bilancio da costruire, anche questi effetti (e ottenere quindi *saldi* più appropriati, più comprensivi).

Gli enti pubblici, che non possono per definizione, avere una contabilità significativa solo *ente per ente senza interessarsi delle esternalità* (come può fare l'ente privato che persegue interessi, e quindi una "visione" una angolatura di valutazione, solo soggettivi), *deve tendere ad una contabilità in cui si dovrà tenere conto anche dei bilanci a scale superiori.*

In realtà, l'opportunità di estendere la valutazione di bilancio a enti pubblici di scala superiore *non ha mai fine* nell'ente pubblico che, (malgrado il pluralismo emergente nello stesso settore pubblico) per sua natura dovrebbe tendere a "universalizzare" le comunità cui si riferisce (specie nell' epoca di "globalizzazione" nella quale l'umanità si sta introducendo.

Quindi la conclusione è che benché questo non possa costituire un motivo di abbandono dello sforzo, sempre imperfetto, di costruire *bilanci di programma per le Udp* che si accingono alla programmazione strategica, sarebbe saggio non dimenticare mai che per quanto "esteso", un bilancio non riuscirà mai ad essere completamente esauriente, cioè onnicomprensivo, ma conterrà sempre un certo coefficiente di "relatività" e di "parzialità".

Nella programmazione strategica, la consapevolezza dell'esistenza di questo *coefficiente* (di questo fattore *k*), dovrebbe servire a stimolare la volontà di poterlo sempre valutare in qualche modo, allo scopo di essere sempre maggiormente consapevoli della sua incidenza, che corrisponde ad un grado di maggiore o minore "attendibilità" e "affidabilità" delle operazioni di bilancio che si intraprendono.

Il problema, così posto, si connette direttamente al più vasto problema del contesto di complessità in cui opera ogni iniziativa di programmazione strategica. Quanto più questa opera in contesto nel quale essa stessa è praticata ed oggetto di cooperazione e di coordinamento fra Udp, tanto più si svilupperanno non solo sinergie, ma visioni *comprehensive* che renderanno i bilanci ed ogni forma di contabilità e di valutazione "estesa" a variabili e visioni dette "esterne"; visione che verranno quindi incluse, "internalizzate" per così dire, nei bilanci stessi. E quanto più questo avverrà, tanto più il significato e l'attendibilità dei bilanci saranno elevate. E, al contrario, tanto più la pianificazione opererà in contesto a lei "ostico", cioè opererà senza tener conto del contesto in cui opera, tanto più il significato e l'attendibilità dei bilanci saranno "parziali" e meno attendibili.

Lezione 12 *Illustrazione 4**Schema convenzionale di bilancio*