

[A.2000]

5. Dal bilancio tradizionale al bilancio di programma (o di performance)

Dalla **Lezione 13** del *Compendio di programmazione strategica* (Corso per la Scuola superiore della Pubblica Amministrazione (Anno 2000).

Franco Archibugi

1. Procedure di passaggio dal bilancio pubblico di spesa (tradizionale) al bilancio di programma.

Il passaggio dal tradizionale bilancio di spesa (senza vincoli di costi e di risultati) al bilancio di programma, non è facile: perché presuppone – per essere veritiero ed autentico - che sia il risultato della applicazione di *tutto il processo di programmazione strategica*, così come lo abbiamo fin qui delineato.

L'attività di pianificazione, come detto, è finalizzata al conseguimento di risultati. La sua messa in opera esige che i decisori siano posti in condizione di decidere consapevolmente, sulla base di informazioni attendibili, sul rapporto *spesa/prestazioni/risultati*.

Se la spesa deve essere decisa da organi politici eletti, a seconda della scala territoriale o settoriale in cui operano, la riforma del bilancio implica che la decisione che sarà presa dovrà essere pienamente consapevole dei “risultati” che si suppone vengano ottenuti da questa spesa; e consapevole, insieme, della possibilità che la decisione stessa possa contare su una valutazione basata sul confronto e scelta fra i risultati ottenibili da alternative direzioni di spesa.

Pertanto, per migliorare la capacità decisionale dei decisori che operano in tutti gli organi che hanno un bilancio, fino al Parlamento nazionale (che rappresenta a scala nazionale, ancora largamente l'organo in cui si esercita e si applica la massima sovranità di una comunità) occorre mettere a loro disposizione un *sistema organico di contabilità economica e finanziaria*, capace di permettere la valutazione dei risultati della spesa e il confronto fra essi.

Per questo occorrono:

1. modelli di programmazione strategica
2. informazioni adeguate su prestazioni, misure di risultati e risorse impiegate
3. Governo e Amministrazioni pubbliche che costruiscano vincoli tra pianificazione di *risorse/piani di prestazione/risultati*.

Di conseguenza i Bilanci, che nella forma attuale sono programmi di spesa, debbono trasformarsi nella forma seguente:

Allocazione di risorse per → Piani di prestazioni → Misure dei risultati conseguiti.

L'esperienza indica che alcuni Enti pubblici sono in grado (a differenza di altri) di assicurare che *il finanziamento di attività di programma sia effettivamente*

legato ad obiettivi di prestazione.

Anche la contabilità di bilancio pertanto esige adeguamenti per il passaggio dal Bilancio finanziario al *Bilancio di programma*.

1.1. Rettifiche da apportare al Bilancio finanziario (a cominciare da quello statale) per realizzare il corrispondente 'Bilancio di programma'.

Premesso che il Bilancio di programma deve porre in evidenza il rapporto tra le *risorse effettivamente consumate o da consumare* per realizzare gli *obiettivi di prestazione e i risultati predeterminati*, sappiamo invece che il tradizionale Bilancio finanziario di spesa prescinde sia dai risultati che da una rilevazione dei costi effettivi delle risorse da consumare per conseguire detti obiettivi.

Pertanto il passaggio da un Bilancio finanziario ad un Bilancio di programma comporta le seguenti rettifiche del primo:

1. *Ammortamenti*. Si tratta di identificare i consumi effettivi di capitale necessari per produrre i beni e servizi dell'esercizio. Nello stesso senso occorre computare i deperimenti fisici dei macchinari e degli impianti.
2. *Beni di magazzino*. Si tratta di computare esclusivamente gli effettivi consumi dei beni utilizzati.
3. *Costruzioni in economia*. Si tratta di sospendere le spese effettive sostenute nell'esercizio. Solo a costruzioni ultimate si provvederà agli ammortamenti.
4. *Ratei e sconti*. Si tratta di computare la quota già maturata (in entrata e in uscita, di competenza dell'esercizio, mentre per i riscontri si tratta di trasferire ad esercizi successivi le quote di pertinenza del futuro.

Quindi una premessa indispensabile per una adeguata connessione tra spese effettuate o preventivate e i programmi e i risultati attesi è che gli Enti pubblici (o UdP) che partecipano al sistema di cui sopra sappiano :

- descrivere il loro approccio per legare *programmi di attività e obiettivi di prestazione a risorse di bilancio*
- identificare le implicazioni future di questo legame.

1.2. Difficoltà nel creare legami tra risorse di bilancio, programmi, prestazioni e risultati

Vi sono piani di prestazione completamente integrati con il bilancio, e ciò consente un chiaro allineamento tra finanziamento di bilancio, programmi di attività e correlati obiettivi di prestazione.

Di contro, quando i piani di prestazione sono separati dal bilancio, viene meno l'allineamento tra allocazioni di bilancio, programmi di attività e piani di prestazione.

La varietà degli obiettivi e la loro gerarchia esige che il Bilancio si raccordi ad essi attraverso sperimentazioni e affinamenti successivi.

1.3. Come rendere chiari e comprensibili i rapporti tra finanziamento di bilancio e Piani di prestazione.

Per stabilire un legame tra Bilancio di Attività di programma, Piani di prestazione e Risorse vi sono differenti approcci.

Secondo esperienze fatte sotto il GPRA in Usa, molte Agenzie *debbono legare i propri programmi di attività con una gerarchia di planning piuttosto complessa.*

Spesso il piano di prestazioni annuale *non è legato* a giustificazioni di bilancio specifiche, e pertanto fa riferimento ad obiettivi generali se non generici.

Le Agenzie traggono vantaggi dalle flessibilità consentite dalla legge, *per modificare le attività di programma in modo da legarle con i piani di prestazione.*

La legge consente che si proceda flessibilmente, attraverso *aggregazione, disaggregazione o consolidamento*, dei programmi di attività; e ciò per facilitare un legame con i piani di prestazione e, per questa via, con risultati attendibili.

In linea indicativa, utilizzando la flessibilità, si possono legare i rapporti tra i programmi di attività e programma di prestazione nel modo sinteticamente indicato dalla **Illustrazione 13.1**.

La **Illustrazione 13.1** indica che, una volta definiti gli **obiettivi** dei piani di prestazione (1, 2, 3, 4, ..) come appare alla destra della Illustrazione, le attività di programma (capitoli e poste di bilancio) possono venire *aggregate* (attività di programmi 1 2 e 3) agli obiettivi di prestazione 1. Possono altresì essere *disaggregate* in due parti e legate agli obiettivi di prestazione 2 e 3. Infine le attività di programma 4 (del cap. 1) e 1 (del cap. 2) possono essere *consolidate* nell'obiettivo di prestazione 1.

Questa possibilità di riorganizzare le attività di programma consente al decisore pubblico eletto o non eletto e ai cittadini di capire con maggiore chiarezza il legame tra *risorse di bilancio/ programmi di attività/ piani di prestazione/ risultati attesi*.

In modo più preciso presentiamo alcuni casi pratici di legami sperimentati presso alcune Amministrazioni americane¹.

Il primo caso (vedi **Illustrazione 13.2**) parte dal consolidamento di molti programmi di attività e si connette non già a singoli piani di prestazione ma ad un livello alto di obiettivi strategici.

Come si vede, tutti i programmi di sostegno alle famiglie e di ricerca e assistenza all'infanzia fanno riferimento all'obiettivo strategico di "*miglioramento delle responsabilità familiari*".

L'obiettivo strategico è articolato in precisi e misurabili piani di prestazione non direttamente legati però ai traguardi fissati per ogni programma di attività.

Ove vi sono relazioni semplici tra programmi di attività e piani di prestazione, il finanziamento di bilancio può fare riferimento agli obiettivi di prestazione. Ciò è possibile quando i programmi di attività sono orientati chiaramente ad obiettivi connessi a piani di prestazione.

¹ Gli esempi che riporteremo sono tutti tratti da uno studio del GAO del 2001: *Results-Oriented Practices in Federal Agencies*

Nei casi più complessi, quando cioè c'è molteplicità di programmi di attività che fanno riferimento a molteplici piani di prestazioni, il collegamento diviene più difficile, e le esperienze meno frequenti.

In breve, la diversità delle missioni affidate agli Enti pubblici e la molteplicità delle strutture organizzative e la varietà dei processi operativi, rendono complesso il rapporto tra finanziamento di bilancio, attività di programma e piani di prestazioni. Per di più essi subiscono l'impatto di variegate opinioni e percezioni dal Parlamento, con la conseguenza di rendere più instabile il processo di allocazione delle risorse.

Di qui la necessità di agire a mezzo di approcci diversi e adattivi.

1.4. La necessità di un glossario preciso

La varietà degli approcci che possono essere seguiti implica che il glossario può risultare altrettanto variato e articolato.

Come apparirà più chiaro negli esempi che seguono, il legame tra risorse di bilancio, programmi di attività, piani di prestazioni, risultati attesi comporta, caso per caso, dei legami complessi.

Nelle esperienze pratiche i programmi di attività sono quelli dettati dalle scelte politiche nelle quali si sostanziano le scelte delle amministrazioni o degli Enti pubblici.

Dall'altro lato c'è anche una variegata gerarchia tra obiettivi strategici, piani di prestazione e modalità di misura di risultati.

Essi sono così ordinati come nell'**Illustrazione 13.3**:

Per *performance goal* (traguardo di prestazione) si intende il livello di prestazione espresso in forma di obiettivo tangibile e misurabile cui comparare le prestazioni effettive.

Va da sé che il glossario cambia in ragione delle differenti impostazioni dei processi di pianificazione e delle procedure di allocazione dei fondi pubblici.

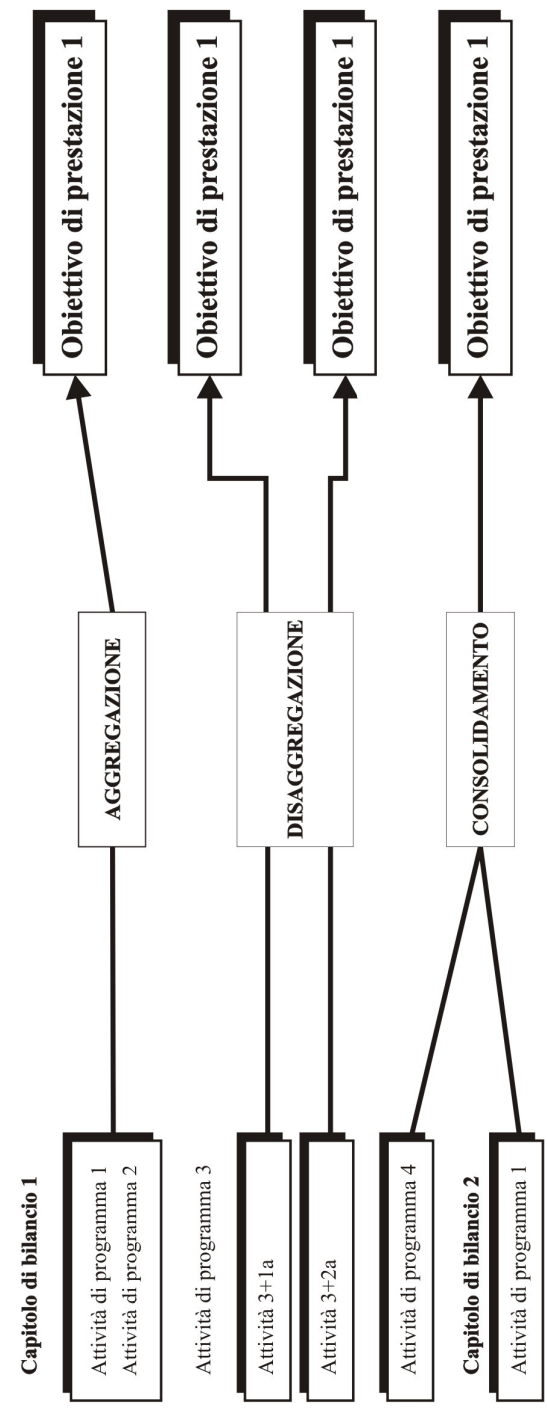
Nella lezione 8, a proposito degli indicatori di conseguimento, si è indicata la seguente gerarchia:

1. livello di finalità
2. livello degli obiettivi strategici
3. livello dei programmi di azione o di attività
4. livello delle azioni

Compendio di programmazione strategica
Lezione 13 *Illustrazione 1*

Modalità di rapporto tra programmi di attività e piani di prestazione

Capitoli di bilancio e attività programmatiche Operazione Piani annuali o pluriennali di prestazioni



Lezione 13 *Illustrazione 2***Consolidamento di connessione delle attività di programma agli obiettivi strategici**

[nell' "Agenzia federale per i bambini e la famiglia" (ACF)]

Poste di bilancio e attività di programma della ACF**Finalità e obiettivi strategici di prestazione****Versamenti agli stati per sostegno alle famiglie**

1. Sostegno amministrativo sociale per l'infanzia
2. Incentivi federali/versamenti agli stati per le famiglie indigenti
3. Contributi erogati con ispezioni e visite
4. Versamenti di natura territoriale
5. Rimpatri
6. Aiuto alle famiglie con bambini dipendenti da assegni
7. Assistenza di emergenza

Sostegni per la ricerca e l'assistenza tecnica all'infanzia

1. Servizio federale di collocamento a genitori
2. Formazione e assistenza tecnica
3. Studi sul benessere dell'infanzia
4. Ricerche sulla protezione sociale
5. Valutazione del benessere nel lavoro
5. Valutazione dell'elusione scolastica

Obiettivo strategico:
migliorare l'indipendenza economica e la produttività delle famiglie

Obiettivo strategico:
rafforzare la responsabilità familiare

Traguardi del piano di prestazioni

- Portare al 96% i riconoscimenti di paternità nati fuori del rapporto familiare
- Portare al 76% il numero dei casi dei bambini assistiti
- Portare al 70% il sostegno corrente
- Portare al 46% il pagamento dei casi di sostegno arretrati
- Portare a 5 dollari il costo-efficacia (rapporto dollaro raccolto per dollaro di spesa)

Fonte: Analisi GAO basata sul piano di prestazioni per l'anno 1999 della Agenzia per l'Infanzia e le Famiglie (USA)

Usi della disaggregazione per la connessione dei programmi all'insieme degli obiettivi di prestazione
 [nella "Amministrazione per le risorse e i servizi sanitari" (HRSA)]

Poste di bilancio e attività di programma (dell'HRSA)

Capitoli di risorse e servizi sanitari

20 programmi di attività incluso quello per HIV/AIDS

1. Contributi a sostegno delle emergenze AIDS
2. Contributi agli stati per la cura dell-HIV
3. Servizi di primo intervento per HIV

Obiettivi strategici e obiettivi di prestazione (dell'HRSA)

Finalità strategiche:

1. Eliminare diseguglianze nella cura della salute
2. Eliminare barriere all'accesso alle cure
3. Assicurare qualità

Obiettivi di prestazione:

- Incrementare numero assistiti del 7,5%
- 3 altri obiettivi di prestazioni
- Incrementare il numero di beneficiari che ricevono terapie virali fino a 57,500
- 5 altri obiettivi di prestazioni
- Incrementare del 5% il numero di beneficiari che ricorrono a cure primarie
- 4 altri obiettivi di prestazioni

Fonte: Analisi GAO basata sul "Piano delle prestazioni" e il Bilancio per l'anno 1999 dell'Amministrazione per le risorse e i servizi per la Salute (Usa). Appendice.

Il riferimento dei programmi ad obiettivi generali impedisce una visibilità immediata del rapporto attività/prestazioni/risultati, ma ciò non impedisce che l'insieme delle attività consegua i traguardi indicati nei piani di prestazione.

Il secondo esempio (vedi **Illustrazione 13.3**) riguarda una connessione *programmi di attività/prestazioni*, attraverso la disaggregazione delle attività più direttamente legate agli obiettivi del piano di prestazione.

Come si vede, la possibilità per un'Agenzia di ricorrere all'approccio per disaggregazione, consente di dare la più ampia visibilità al rapporto *risorse/programmi/piani di prestazione/risultati*.

Però la natura dell'attività da una parte, e la natura dei piani di prestazione dall'altra possono, almeno inizialmente, impedire che quella chiarezza sia ottenibile.

1.5. Le informazioni necessarie per tutti gli organi di decisione politica (governi, parlamenti, etc.) alle diverse scale.

Dagli esempi riportati appare evidente la varietà e la complessità delle esperienze sui bilanci di programma.

Gli esempi possono solo stimolare la ricerca di soluzioni adatte ai singoli casi, spingendo Agenzie ed Enti pubblici a migliorare le proprie tecniche programmatiche.

Sempre dall'esperienza pratica deriva la necessità di esercitare una costante valutazione critica sulla costruzione del bilancio di programma, volta a migliorare, anno per anno, la costruzione del rapporto stesso.

Da questa attività di monitoraggio possono derivare informazioni importanti per le attività che elaborano il bilancio da sottoporre agli organi decisori che concernono:

- i progressi di metodo che le Agenzie fanno nell'associare spese e obiettivi di prestazioni.
- nel far emergere i rapporti tra obiettivi di prestazione effettiva e risultati attesi².
- le informazioni su eventuali programmi pilota.

Il monitoraggio sul rapporto *risorse/ risultati*, e informazioni che ne derivano, è importante sia per il decisore (governi-parlamenti, etc.) sia per le gestioni operative degli Enti.

La formazione dei bilanci di programma – legati a piani di prestazione – deriva dalla consultazione tra gli organi di decisione e gli organi di esecuzione e

² Circa il monitoraggio ai fini dell'informazione si suggerisce di riferire dati sul conseguimento dei risultati in linea con l'assegnazione delle risorse di bilancio. Dati citati a fini esplicativi sono quelli riguardanti gli effetti delle nuove tecnologie e le gestioni flessibili delle "risorse umane". Si segnala l'importanza dell'acquisizione delle fonti dei dati sia interni che esterni verificandone la validità, e ricercando alternative in caso di non validità. Valutare anche gli effetti dell'assenza di dati sulla misura delle prestazioni.

amministrazione che debbono fornire dati e misure nel modo desiderato.

Nel corso della esperienza è assai importante valutare gli *effetti di variazioni marginali di costo*. Il costo marginale, infatti, consente di prevedere il costo della estensione della prestazione.

Esercizio difficile ma inevitabile se si vuole consapevolmente migliorare il rapporto tra bilancio e risultati.

La gerarchia (per importanza) tra risorse, piani di prestazione e risultati attesi, può spingere a piani importanti ma parziali. Ne deriva che sfugge un rapporto complessivo tra *risorse di bilancio e programmi e piani di prestazione*, che nelle gestioni non programmate è solo una buona aspirazione.

Dalle esperienze fatte risulta:

1. che si sviluppano esperienze disparate tra i metodi di pianificazione;
2. che in presenza di differenti gerarchie di obiettivi di prestazione o di difficoltà ad identificarli diviene difficile ancorarvi i programmi di attività.

Ultima osservazione. Quale che sia il livello di tecniche impiegate e il perfezionamento operativo non si può affermare che ciò elimini la discrezionalità politica: allocare risorse, rispetto a beneficiari in competizione, resta un problema politico.

Queste le ragioni che spiegano ritardi e insufficienze cui la pratica operativa non è riuscita a porre rimedi.

2. L' integrazione tra strutture di bilancio, misure di prestazione, strutture finanziarie, strutture di management

Dunque l'introduzione del bilancio di programma dentro un sistema di contabilità tradizionale potrà avvenire se si troveranno i modi di integrare le *voci* di bilancio con :

- le misure di prestazione
- la struttura finanziaria
- la struttura manageriale

Di conseguenza l'attenzione è rivolta agli aspetti delle prestazioni, agli aspetti finanziari e di controllo dei costi, agli aspetti manageriali che esigono autonomia e piena responsabilità.

La struttura di bilancio non riflette passivamente il passato se si fa lo sforzo di vincolarla ad obiettivi di prestazione e a corrispondenti allocazioni di bilancio.

Se non si vuole restare nella tradizione, accettando l'idea che il bilancio è una mera previsione di spesa *senza vincoli al risultato*, bisogna entrare nel vivo di una gestione orientata ai risultati e attenta a misurare e valutare i rapporti di efficienza e di efficacia, attraverso anche la costruzione del bilancio economico e finanziario degli enti pubblici.

La legge americana del risultato (GPRA), nella sua essenza, è gestione di obiettivi di prestazione in vista dei risultati, e perciò non ha esitato ad introdurre

nelle gestioni pubbliche i criteri propri delle gestioni private.

2.1 L'integrazione nel bilancio delle misure di prestazione

Come si è già rilevato il compito di integrare il piano strategico e i piani annuali, con le misure delle prestazioni e le risorse di bilancio presenta problemi e soluzioni specifiche.

Ciò significa che non c'è una soluzione o una *“one best way”*.

La gestione strategica è un processo che richiede leadership per lo sviluppo di politiche orientate agli obiettivi, integrando costantemente piani e bilanci con la valutazione dei piani di prestazione e migliorando costantemente l'organizzazione.

In sommaria sintesi occorre tener presente il ciclo continuo basato sui seguenti fasi:

1. tenere sempre presenti gli obiettivi (missione, visione, traguardo)
2. identificare misure di prestazione sempre più adeguate agli obiettivi centrati su raccolta informazioni e orientamenti dei beneficiari o clienti
3. integrazione nel bilancio sia delle misure di prestazione che delle nuove richieste di risorse (giustificazione delle richieste di risorse e loro segmenti, piani e loro cadenza temporale, etc.)
4. valutazione dei risultati (effetti delle azioni, valutazione e ricerca di misure affidabili).

Questa sintesi rinvia, per i necessari dettagli, a tutte le precedenti lezioni sul ciclo iterativo della pianificazione.

2.2. L'integrazione tra strutture di bilancio e di management autorevole e flessibile

Il management pubblico è chiamato al compito essenziale di operare per raggiungere gli obiettivi di prestazione da cui dipendono i risultati.

Come l'imprenditore privato è chiamato a gestire combinando i fattori disponibili all'interno, nell'intento di rispondere all'esterno alle aspettative dei propri clienti.

In questo senso la sua funzione non si differenzia da quella dell'imprenditore privato.

Nella pratica deve confrontarsi con problemi più complessi operando sull'offerta come sulla domanda.

La frontiera critica tuttavia è rappresentata dai vincoli esterni che, diversamente dal privato, incidono sull'autonomia della gestione.

Nell'esperienza pratica tanto maggiori sono le interferenze esterne (derivanti sia da leggi che da interferenze politiche) tanto minori divengono le possibilità di una corretta gestione.

Ne consegue che non solo si compromettono i risultati ma, cosa più grave, il management si deresponsabilizza senza possibilità di identificare altrove le

responsabilità.

Ad esempio, nell'esperienza USA, il Manuale del Personale Federale, come in tutti i Paesi, regola il rapporto di impiego sia nelle retribuzioni che nelle condizioni di lavoro.

Normalmente si fissano tetti al livello massimo della forza lavoro da impiegare, e norme sulla composizione della struttura gerarchica delle professioni.

Trattandosi di norme legislative o simili, il loro grado di rigidità impedisce al management di riadattare la composizione del personale impedendo l'utilizzazione delle innovazioni tecnologiche e la dinamica dell'organizzazione.

Per queste ragioni si è provveduto a ridurre sensibilmente i contenuti del Manuale del personale e a promuovere la ristrutturazione nel settore pubblico.

Il management va liberato da rigidità legislative che limitano la sua possibilità di gestire al meglio le risorse.

Si tratta di identificare le norme amministrative da abrogare per rendere efficiente la gestione. Talvolta si scopre che non sono necessarie leggi di abrogazione, perché il potere di abolirle è nella possibilità del management.

L'importante è dimostrare che l'abolizione giova alle prestazioni.

Ci possono essere anche procedure interne al Governo che consentono l'abrogazione di norme che limitano l'efficacia della gestione. Vi può essere eccessiva prudenza sia da parte dell'organo che dovrebbe abrogare, che da parte del management che attende autorizzazioni.

Talvolta si cerca di trovare soluzioni che migliorino l'autorità del management attraverso progetti pilota.

Come si vede il terreno è accidentato e irto di difficoltà.

Questo non riduce tuttavia la portata del problema. Una gestione flessibile è condizione inevitabile di una pianificazione che mira a piani di prestazione sempre più efficienti.

Se efficienza ed efficacia esigono una gestione autorevole e responsabile, le abrogazioni di rigidità sono un fattore importante per ottenere piani di prestazione legati a bilanci di programma mirati a risultati attesi.

2.3. L'integrazione tra strutture di bilancio e strutture finanziarie

I precedenti storici indicano che tutti i bilanci di spesa tradizionali si basano su tetti di spesa e controllo sul modo o la legittimità con cui si procede alle spese.

Con il GPRA americano (vedi **Lezione 5**) l'accento si sposta dal controllo della spesa alla valutazione dei risultati.

Il GPRA e stesso e altre disposizioni legislative che lo accompagnano, prevedono che le Agenzie pubbliche presentano un rapporto finanziario che evidenzia la relazione tra risultati programmatici e risorse di bilancio. Più precisamente vanno indicate le *qualità e quantità di risorse umane necessarie alla esecuzione dei programmi previsti*.

La novità sta nel fatto, decisivo, che si passa dalla nozione di spesa in senso monetario e finanziario, ad una nozione di consumi di fattori: lavoro acquisti all'estero, capitali. Così come si fa nella contabilità delle imprese industriali.

Si esige, sostanzialmente, di fornire dati di *costo pieno*. Si introducono così concetti e pratiche completamente estranee alla tradizione della gestione pubblica.

Nelle lezioni della parte V del *Manuale di programmazione strategica* (già ripetutamente indicato) sono forniti vari elementi sulla utilizzazione di queste correzioni contabili nella gestione pubblica e ad essi si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Qui, tuttavia, è opportuno insistere nel sottolineare il valore che tali informazioni hanno nel migliorare la preparazione dei bilanci e nell'orientare le decisioni di Governo e Parlamento.

Le informazioni sui costi economici, ovviamente, influenzano anche gli obiettivi di prestazione. Tramite costi così impostati è possibile comparare gli stessi con i costi di *benchmarking*, stimolando adeguamenti.

Infine, queste informazioni retroagiscono anche sull'organizzazione interna delle Agenzie che sono spinte a valutare alternative di esternalizzazione della produzione, *franchising* o privatizzazioni.

Questo processo di cambiamento incontra, come è evidente, molti ostacoli. Ad esempio una nozione di ammortamento di immobili e impianti in una contabilità pubblica è già una importante realizzazione.

Ma è anche molto difficile arrivare al *costo pieno* partendo dai costi diretti (consumi di fattori interni) a cui confrontare i costi indiretti o comuni (relativi a più prodotti) addizionando pro quota i costi generali delle strutture pubbliche superiori (da quelli dello Stato a quelli delle singole pubbliche amministrazioni).

Naturalmente, tanto più numerosi sono i programmi di attività, tanto più complesso è il procedimento di accertamento di *costo pieno*, imputabile ai singoli prodotti pubblici.

Ciò è importante soprattutto se il prodotto è rivolto al cliente o all'utente esterno. Nelle transazioni tra Agenzie la determinazione di costi può essere semplificata o dar luogo a contabilità separate.

Un posto a sé occupano i costi marginali che misurano il costo al margine dei livelli di attività. Essi hanno un valore decisivo nelle decisioni che attengono sia all'estensione dell'offerta dei beni o servizi pubblici, sia alla determinazione dei loro prezzi. Ma influenzano anche le scelte di mantenimento della produzione all'interno o esternalizzandole in varie forme.

In estrema sintesi, i *reporting* sulle strutture finanziarie e sulla contabilità a *costo pieno*, danno conto della efficienza dei centri di costo che gestiscono il processo.

Quella di questa lezione è una rassegna, tutt'altro che esauriente dei problemi che possono insorgere e che debbono essere affrontati in un procedimento di passaggio dalla contabilità tradizionale ad una contabilità di programma. Ciò che è importante stabilire al nostro livello di generalità e come sintesi di quanto si è detto nelle due **Lezioni 12 e 13**, è che un *bilancio di programma esige una stretta integrazione con le strutture operative che esercitano una considerevole influenza sia nel momento della sua costruzione che nel momento di verifica dei risultati.*