

Amministrazione
& Finanza

ANNO VIII - Marzo - Aprile 2011, n. 2
DIREZIONE E REDAZIONE
STRADA 1, PALAZZO F6
20090 MILANO FIORI ASSAGO

TARIFA R.O.C. - POSTE ITALIANE 994 - SPEDIZIONE
IN ABBONAMENTO POSTALE - DL. 353/2003
CONV. IN L. 27/03/2004 (N. 46) ART. 1, COMMA 1, D.C.S. MILANO

www.ipsoa.it

2

2011



IPSOA

Gruppo Wolters Kluwer

CONTROLLO DI GESTIONE

LA RIVISTA DI BUDGET, REPORTING E STRATEGIA PER L'AZIENDA E IL CONSULENTE

Controllo e reporting nelle aziende-parco:
il caso Tuscan Mining Geopark

Affrontare un progetto di Business
Intelligence Management:
esempio di framework implementativo

Il modello di controllo nelle aziende
commerciali



IL FUTURO E' DOTTRINA E DOTTRINE
www.ipsoa.it/dottrinaedottrine

SOMMARIO

METODI E STRUMENTI

- 7** Progetto di ricerca europea: il sistema di controllo
di Concetta Ferruzzi
- 17** L'impairment delle attività materiali e immateriali: il test in nove passi
di Sergio Marotta

SISTEMI INFORMATIVI

- 27** Il modello di controllo nelle aziende commerciali
di Giampaolo Calori e Nicoletta Perego
- 37** Affrontare un progetto di Business Intelligence Management:
esempio pratico di framework implementativo
di Giovanna R. Contaldo e Tommaso Largo

I SETTORI DI ATTIVITÀ

- 50** I costi nella gestione del servizio di trasporto urbano: il caso «Francigena»
di Alessandra Stefanoni e Pierre Di Toro

CASE HISTORY

- 58** Controllo e reporting nelle aziende - parco: il caso Tuscan Mining Geopark
di Michela Magliacani

- 66** Indice analitico

CONTROLLO DI GESTIONE È ANCHE ON-LINE!

Sul sito www.ipsoa.it/portalebilancio gli abbonati hanno la possibilità di accedere al servizio "Bilancio, finanza, controllo" e prelevare la rivista in formato PDF, oltre che consultare i diversi servizi aggiuntivi (news, software, tools, speciali ecc.)

Per richiedere informazioni o proporre quesiti è inoltre possibile contattare la redazione all'indirizzo e-mail rivista.
controllogestione.ipsoa@wki.it.

Come registrarsi

Per accedere ai servizi on-line è indispensabile registrarsi al sito IPSOA. I dati che dovranno essere inseriti sono il proprio nome e cognome, e-mail, professione (per personalizzare i contenuti) e il CAP. Per accedere ai servizi riservati agli abbonati occorrerà inserire il codice cliente (ricavabile dalle fatture o dalle fascette di spedizione). Se non si conosce il proprio codice cliente è possibile contattare il Servizio Clienti IPSOA (tel. 02.824761, e-mail servizioclienti.ipsoa@wki.it). Dopo pochi minuti un messaggio e-mail comunicherà username e password per accedere alla pagina personale ed ai servizi on-line riservati.

CONTROLLO DI GESTIONE

rivista bimestrale

EDITRICE

Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
www.ipsoa.it

DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

COMITATO EDITORIALE

Alberto Bubbio, Giorgio Donna,
Francesco Giunta, Luciano Marchi, Angelo Riccaboni

REDAZIONE

Agnese Trentalanc
Michaela Ventrella
Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:
Redazione Controllo di Gestione
IPSOA
Casella Postale 12055 - 20120 Milano
telefono 02.82476.085 - telefax 02.82476.800
e-mail: rivista.controllogestione.ipsoa@wki.it

AMMINISTRAZIONE

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.
scrivere o telefonare a:
IPSOA Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano
telefono 02.824761 - telefax 02.82476.799
Servizio risposta automatica: telefono 02.82476.999

Servizio Informazioni Commerciali:

telefono 02.82476.794 - telefax 02.82476.403
e-mail: vendite@wki.it

REALIZZAZIONE GRAFICA

Ipsa

FOTOCOMPOSIZIONE

Elli Sala - Via Comina, 16/A - 20038 Seregno (MI)
Tel. 0362.239034 - Fax 0362.237417

STAMPA

GECA s.p.a. - Via Magellano, 11
20090 Cesano Boscone (MI)

PUBBLICITÀ

db COMMUNICATION s.r.l.

via Leopoldo Gasparotto, 168 - 21100 Varese
Tel. 0332.282160 - Fax 0332.282483
e-mail: info@dbcomm.it - www.dbcomm.it

*Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 645
dell'11 novembre 2003*

*Spedizione in abbonamento postale 45% art. 2
comma 20/B legge 662/96 Filiale di Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n.
3353 vol. 34 Foglio 417 in data 31 luglio 1991
Iscrizione al R.O.C. n. 1702*

ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare:
gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 30 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI). Servizio Clienti: tel. 02.824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.ipsoa.it/servizioclienti
Compresa nel prezzo dell'abbonamento l'estensione on line della Rivista, consultabile all'indirizzo www.ipsoa.it/portalebilancio.
Italia annuale: € 175,00
Esteri annuale: € 350,00
Prezzo copia: € 30,00
Richiesta di abbonamento: scrivere o telefonare a:
IPSOA, Ufficio vendite

Casella postale 12055 20120 Milano

Telefono 02.82 47 6.794 Telefax 02.82 47 6.800

Forma di pagamento:

- versare l'importo sul c.c.p. n. 583203 intestato a WKI Gestione incassi, Strada 1, Palazzo F6, Milanofiori (indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno dell'abbonamento), oppure
- inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l.
Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta

DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento
Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Tutela della Privacy

"Egregio abbonato,
Ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 30.6.2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati sono conservati nel data base informatico del titolare del trattamento, Wolters Kluwer Italia s.r.l. Responsabile del trattamento: Ufficio MID.
L'elenco aggiornato di tutti i responsabili del trattamento potrà essere richiesto per iscritto all'Ufficio MID presso la sede della società.
I Suoi dati saranno utilizzati dalla nostra società, da enti e società esterne ad essa collegati, nonché da soggetti terzi, titolari autonomi del trattamento, solo per l'invio di materiale amministrativo-contabile, commerciale e promozionale.
Ai sensi dell'art. 7 del citato D.Lgs., Lei ha diritto di conoscere, aggiornare, rettificare, cancellare i Suoi dati, nonché di esercitare tutti i restanti diritti ivi previsti, mediante comunicazione scritta a Wolters Kluwer Italia s.r.l., Ufficio MID, Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (Mi)"

IL NUMERO IN SINTESI

G

estire in maniera efficace ed ottimizzata un processo di Business Intelligence Management si sta configurando come una priorità assoluta per le aziende di qualsiasi dimensione. Dopo aver compreso come verificare e misurare la maturità del «sistema» e quali azioni intraprendere sia a livello logico-organizzativo che tecnologico per avviare il processo di reengineering, **Tommaso Largo** e **Giovanna R. Contaldo**, a pag. 37, concludono la serie di interventi dedicati a come Affrontare un progetto di Business Intelligence Management: esempio pratico di framework implementativo offrendo ai lettori un percorso operativo utile a strutturare in maniera più efficace ed efficiente qualsiasi «processo progettuale tipo» in un'azienda commerciale. Restando nello stesso ambito d'analisi **Giampaolo Calori** e **Nicoletta Perego** a pag. 27 analizzano il sistema di controllo nelle aziende commerciali, tipologia di aziende in cui è forte l'esigenza di gestire un'elevata mole di informazioni sulla dimensione prodotto e cliente e analizzare i dati da differenti punti di vista richiedendo sempre più l'impiego di software basati sull'utilizzo di database multidimensionali che, oltre a garantire le attività di pianificazione, offrono un maggiore supporto nella realizzazione di report dinamici e «navigabili».

La presenza di molteplici componenti integrate in termini funzionali e strategiche è la caratteristica saliente dell'implementazione di un sistema di controllo nei progetti di Ricerca e Sviluppo Tecnologico. **Concetta Ferruzzi** parte dall'assunto che solo prevedendo un sistema integrato, supportato da un coerente modello di gestione ed un adeguato sistema informativo, è possibile tenere sotto controllo l'intera vita di un progetto di ricerca, valutarne la capacità di essere in linea con gli obiettivi misurandone l'efficacia e congruità con i costi sostenuti. Per un dettaglio si legga *Progetti di Ricerca Europea: il sistema di controllo* a pag. 7.

Attorno all'analisi dei costi ruota anche il contributo di **Alessandra Stefanoni** e **Pierre Di Toro** che analizzano il particolare sistema di controllo in quegli enti pubblici che non gestiscono direttamente l'erogazione del servizio ma ricorrono all'affidamento «in house» cioè, a società partecipate totalitarie che rispondono integralmente all'ente stesso. Ecco che a pag. 50 si presenta l'esperienza del Comune di Viterbo in I costi nella gestione del servizio di trasporto urbano: il caso «Francigena».

La sezione Case History accoglie la particolarità delle «aziende culturali» chiamate in questo periodo di crisi economica a svolgere le proprie funzioni quali conservazione, valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici con un budget finanziario sempre più limitato. **Michela Magliacani** in *Controllo e reporting nelle aziende-parco: il caso Tuscan Mining Geopark* sottolinea come è auspicabile un ripensamento collettivo del ruolo che tali aziende rivestono per lo sviluppo socio-economico delle comunità locali. Si propone quindi a pag. 58 la forma di reporting applicata all'azienda-parco in esame. La sezione Metodi e Strumenti accoglie, a pag. 17, il contributo di **Sergio Marotta** che in *Impairment delle attività materiali ed immateriali: il test in nove passi* presenta le fasi dell'analisi che il controller può essere chiamato a svolgere e per le quali può offrire il proprio contributo professionale.

I COSTI NELLA GESTIONE DEL SERVIZIO DI TRASPORTO URBANO: IL CASO «FRANCIGENA»

di **Alessandra Stefanoni**¹
Università degli Studi della Tuscia
e **Pierre Di Toro**
Ordinario di Governance ed Etica Aziendale - Università degli Studi della Tuscia

Il complesso dei controlli che un'Amministrazione Comunale esercita sulle controllate che compongono il relativo gruppo pubblico locale conduce all'esigenza per l'impresa partecipata di adottare strumenti tecnico-contabili appropriati grazie ai quali poter «rendere conto» analiticamente alla controllante in merito al perseguimento degli obiettivi gestionali, attuativi degli indirizzi strategici ricevuti. Si analizza il sistema di controllo dei costi adottato nella società di capitali affidataria della gestione del trasporto urbano nel Comune di Viterbo, inserendo tale «contabilità» nel sovrasisistema del «controllo analogo» esercitato sulle società partecipate.

Sistema di contabilità analitica nelle società controllate da un ente pubblico

Nell'ultimo ventennio, il comparto dei servizi pubblici locali è stato caratterizzato da profonde riforme (L. ANSELMI 1993). La portata innovativa dell'impianto legislativo ha previsto da un lato, la razionalizzazione delle risorse pubbliche e il miglioramento della qualità dei servizi erogati attraverso la netta separazione delle funzioni di programmazione e di regolazione delle Amministrazioni Pubbliche da quelle di gestione e, dall'altro, l'obbligo di impiegare meccanismi concorrenziali per l'assegnazione dei servizi, al fine di favorirne l'efficienza gestionale (E. BORGONOVÌ 2002).

In tale scenario, il processo di rinnovamento ha condotto ad una progressiva riduzione delle forme tradizionali di gestione dei servizi pubblici locali contrapposta ad un deciso ricorso a strutture societarie (D. CRISTOFORI 2001, G. FARNETI 2008). In particolare, l'art. 113, comma 5, del Testo Unico degli Enti Locali prevede che «l'erogazione del servizio debba avvenire secondo le discipline di settore e nel rispetto della

normativa dell'Unione Europea, con conferimento della titolarità del servizio a:

- società di capitali individuate attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica;
- a società a capitale misto pubblico privato nelle quali il socio privato venga scelto attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica (...);
- a società a capitale interamente pubblico a condizione che l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla società un controllo «analogo» a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano»².

Tale disposizione, che disciplina il ruolo della società di capitali, nelle fattispecie di cui sub a) e sub b) stabilisce che per l'affidamento delle attività di erogazione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica si ricorra alle procedure competitive ad evidenza pubblica, tema di stringente attualità nel corso dell'anno solare 2011.

Fattispecie singolare in temporanea deroga alle gare ad evidenza pubblica, è invece quella contemplata dal sub c), dato che il modello societario *in house* deve configurarsi come un'opportunità residuale e ormai in via di estinzione per gli enti locali³. La modalità dell'affidamento *in house* è quella in cui l'ente locale, al fine di erogare i servizi ai cittadini/utenti, non ricorre al mercato ma si avvale di società «affidatarie», all'uopo costituite. Nel caso che verrà esaminato nel proseguo, il Comune di Viterbo, non si rivolge all'esterno ovvero non prevede il posizionamento sul mercato del servizio ma bensì l'affidamento diretto a favore di partecipate

totalitarie (il cui capitale è cioè interamente in mano pubblica), che rispondono integralmente all'ente stesso. Secondo tale prospettiva, il soggetto *in house*, qual è la società che sarà analizzata è «da intendersi quale braccio operativo del Comune ed ente strumentale con cui la Pubblica Amministrazione locale provvede direttamente alla

DELLO STESSO AUTORE

L'articolo fa parte di una serie di interventi coordinati dal Prof. Angelo Riccaboni sul tema del cambiamento nei sistemi di controllo di gestione e del loro impatto nel mondo delle imprese

¹ Benché frutto di un lavoro condiviso sono da attribuirsi a:
- Alessandra Stefanoni: Sistema di contabilità analitica nelle società controllate da un ente pubblico; Controllo del socio pubblico nella partecipata affidataria dei servizi locali; Contabilità dei costi e sistema di contabilità analitica: anello di congiunzione dei controlli pubblicistici e privatistici;
- Pierre Di Toro la restante parte.

² Si veda art. 113, co. V, DECRETO LEGISLATIVO 18 agosto 2000, n. 267, Testo Unico delle Leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali (TUEL).

³ Cfr. Riforma dei servizi pubblici locali - D.L. 25/06/2008 n. 112 conv. in L. 06/08/2008 n. 133: art. 23-bis, anche post art. 15 D.L. 25/09/2009 n. 135, come mod. dalla conv. in L. 20/11/2009 n. 166; Regolamento in materia di servizi pubblici locali - D.P.R. 07/09/2010 n. 168.

soddisfazione dei bisogni della cittadinanza mediante l'autoproduzione del servizio. Fra ente di riferimento e società in house il rapporto è simbiotico: la società agisce come se fosse lo stesso ente locale ad agire»⁴. Tale forma (differente dall'affidamento ordinario di cui sub a e sub b) è ammessa solo in «situazioni eccezionali che, a causa di peculiari caratteristiche economiche, sociali, ambientali e geomorfologiche del contesto territoriale di riferimento, non permettono un efficace e utile ricorso al mercato (...)»⁵.

Secondo la normativa vigente, la durata di tali gestioni non deve superare il tempo necessario per rimuovere tutte le difficoltà all'effettiva messa in concorrenza del servizio: difatti è stabilito che «esse cessano alla scadenza prevista dal contratto di servizio a condizione che entro il 31 dicembre 2011 le amministrazioni cedano almeno il quaranta per cento del capitale (...)»⁶. Il caso singolare di affidamento cosiddetto *in house* può realizzarsi solo in presenza di tre requisiti⁷:

- partecipazione totalmente pubblica;
- l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitano sulla società un «controllo analogo» a quello esercitato sui propri servizi;
- la società realizza la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano.

La situazione in esame, in quanto costituisce un istituto previsto in via di eccezione, è soggetta ad un'interpretazione restrittiva della norma⁸. Infatti, è opportuno precisare che non è sufficiente la proprietà esclusiva delle quote da parte dell'Amministrazione pubblica per potersi procedere all'affidamento di un servizio pubblico (R. MELE 1994), essendo a tal fine ulteriormente necessario che l'ente stesso eserciti sull'organismo societario un «controllo analogo» a quello esercitato sui propri servizi e che la società realizzi poi con il medesimo ente la parte più importante della propria attività.

Le varie interpretazioni dottrinali sviluppatesi sull'estensione e sulle modalità d'esercizio di un controllo «analogo» da parte dell'ente locale sulle sue partecipate, soprattutto a fronte di una normativa in continua evoluzione, conducono all'esigenza per l'ente stesso di adottare strumenti tecnici e giuridici appropriati con i quali poter trasferire nelle società gli indirizzi ed assicurare una corretta gestione (I. CAVALLINI, G.P.R. CONTI 2008, S. MARASCA 1998).

Sulla base di alcuni principi fondanti tracciati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, l'ordinamento nazionale si è adoperato a fornire le linee interpretative per definire i presupposti di tale controllo, il quale rappresenta uno dei requisiti fondamentali che deve sussistere affinché l'ente locale possa procedere all'affidamento *in house*.

L'orientamento della Corte dei Conti pone le basi per un indirizzo che «sollecita» gli enti locali ad un «attento ed efficace» controllo dell'andamento gestionale delle società *in house*⁹, poiché i relativi risultati possono riflettersi gravemente sui bilanci dei soci pubblici, «co-proprietari» poi chiamati - in definitiva - a ripianare le eventuali perdite. D'altronde, sia l'ordinamento comunitario sia quello nazionale sono concordi nel ritenere che per controllo «analogo» si intende un «rapporto equivalente ai fini pratici, ad una relazione di subordinazione gerarchica; tale situazione si verifica quando sussiste un controllo gestionale e finanziario stringente dell'ente pubblico sull'ente societario (...)»¹⁰.

Tuttavia, dalla richiamata giurisprudenza emerge un controllo che determina, da parte dell'Amministrazione controllante, un potere di direzione, coordinamento e supervisione dell'attività delle controllate e che ha per oggetto la verifica e il monitoraggio della gestione delle partecipate¹¹.

«Calando» tali presupposti alla realtà delle società di capitali, sembra assolutamente ragionevole che l'ente locale - quale soggetto economico - sia interessato ad un controllo non solo periodico ma ancor più di natura concomitante sui risultati della gestione aziendale (L. ANSELMINI 2001), affinché possa in ogni momento orientare l'attività verso criteri manageriali contemporaneamente rivolti alla soddisfazione delle esigenze del cittadino/utente, mediante l'apprestamento di un servizio pubblico qualitativamente migliore e contestualmente in grado di raggiungere e mantenere nel tempo le sue condizioni di efficienza, efficacia ed economicità (G. CATTURI 1996, M. MULAZZANI, S. POZZOLI 2005). Tale esigenza, a ben vedere, non dovrebbe mutare nelle ipotesi ancor più attuali di ingresso di un socio privato - selezionato con gara pubblica - con competenze tipiche del settore di operatività, il che rappresenta la soluzione perseguibile ai sensi normativi vigenti per la «prosecuzione» a partire dal 2012 delle gestioni di servizi pubblici locali (quali il trasporto di linea con autobus o cosiddetto trasporto pubblico locale) affidate a società di capitali con il persistere di partecipazioni (anche di controllo benché non superiori al 60% del capitale sociale) da parte dell'ente pubblico.

Il concetto di controllo, di conseguenza, per effetto dell'evoluzione normativa, è radicalmente cambiato, in quanto ha perduto i tipici connotati burocratici della verifica di legittimità degli atti, per identificarsi sempre più con un controllo periodico dei risultati della gestione aziendale (BORGONOVÌ E. 1988). Per la società partecipata, dunque, il ruolo del controllo di gestione¹² diventa indispensabile, quale fonte interna aziendale di informazioni imprescindibili a quel controllo «analogo»

⁴ CORTE DEI CONTI - Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia, 987/2009/PAR.

⁵ Art. 23-bis, co. III, Legge n. 133/2008, come modificato dall'art. 15, comma 1, D.L. n. 135/2009.

⁶ Si veda art. 23-bis, co. VIII, L. 133/2008.

⁷ Art. 113, co. V, lett. c, D. Lgs. 267/00.

⁸ CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sezione I, 6 aprile 2006, n. C-410/04.

⁹ CORTE DEI CONTI - Sezione Regionale di Controllo per la Lombardia, deliberazione n. 17/2006.

¹⁰ CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sezione V, 18/11/1999, causa C-107/98.

¹¹ «Non è assurdo immaginare che, nel tempo, gli enti pubblici tradizionali rimarranno solo con poteri di indirizzo e di controllo, mentre i vari servizi verranno sempre più aziendalizzati venendosi a costituire veri e propri gruppi pubblici nei quali gli enti tradizionali assumeranno la funzione di holding», L. Anselmi (1993:126).

¹² «Il controllo di gestione risponde dunque ad un'esigenza naturale, ma per riuscire ad essere in tal senso efficace deve essere orientato al futuro», A. BUBBIO (2008: 41).

comunque da svolgersi in futuro da parte dell'Amministrazione pubblica: un controllo di gestione che miri a verificare ed a misurare il grado di efficienza, efficacia ed economicità dell'attività, avvalendosi di strumenti che consentano di esprimere giudizi in tal senso (G. BRUNI 1990: 98). Fra questi, l'introduzione della contabilità analitica (CoA), come nell'esperienza della società Francigena che verrà analizzata, rappresenta un passo propedeutico da compiere per ottenere quelle informazioni che rappresentano supporto fondamentale alle decisioni aziendali e ancor più a quelle della compagine degli investitori a titolo di capitale.

Controllo del socio pubblico nella partecipata affidataria dei servizi locali

Il principio basilare dell'affidamento *in house*, come accennato, è rappresentato dalla possibilità da parte del socio pubblico di esercitare un controllo analogo sulle partecipate. Tale controllo consente all'ente locale di fissare gli obiettivi delle società, di verificarne periodicamente lo stato di attuazione e di intraprendere le azioni correttive in caso di scostamenti dagli obiettivi prefissati. Gli aspetti su cui si sviluppa il controllo analogo sono principalmente i seguenti tre:

- societario;
- contrattuale ed amministrativo;
- economico e finanziario¹³.

Il controllo societario, diretto alla gestione dei diritti spettanti all'unico socio, ha tra i suoi compiti: la predisposizione delle deliberazioni inerenti le società partecipate; gli adempimenti previsti per la partecipazione alle assemblee; la valutazione alla cessione/acquisizione delle quote di partecipazione; l'elaborazione e la variazione dello Statuto; l'assistenza degli organi politici nella definizione delle linee di indirizzo strategico; la verifica dei documenti di programmazione (budget annuale, piano industriale) delle società. Il controllo sull'aspetto contrattuale e amministrativo, invece, prevedendo che l'ente controllante abbia interesse per la valutazione dei risultati in termini di efficienza ed efficacia, si basa sulle seguenti attività: supervisione alla stipula di contratti di servizio congiuntamente ai responsabili dei servizi; verifica del rispetto degli *standard* qualitativi; proposte sugli aspetti economici del contratto; proposte alternative per la gestione del servizio.

Il controllo sull'aspetto economico e finanziario, infine, sovrintendendo ai rapporti finanziari tra l'ente pubblico e la partecipata, ha per oggetto la previsione di spesa per l'affidamento dei servizi

alla società partecipata coerentemente con i dati esposti nella contabilità analitica e nel budget di quest'ultima, nonché la supervisione del sistema di gestione della liquidità aziendale.

Nel concreto, al termine di ogni periodo amministrativo, la società partecipata trasmette all'Amministrazione pubblica partecipante la proposta del Piano Operativo Annuale per l'anno successivo. Quest'ultimo, rappresentando il documento di riferimento attraverso il quale la partecipata in questione attua le strategie emanate dalla compagine di controllo, deve essere esaustivo in tutte le informazioni necessarie ad apprezzare le dinamiche di valore connesse alle scelte operate. In particolare, esso è composto dai seguenti documenti: budget economico elaborato per centri di costo analitici (corredato da un'apposita relazione sulla gestione a venire); analisi delle principali voci di costo; analisi finanziaria della società; programma degli investimenti, indicando gli strumenti di finanziamento, le motivazioni e, se rilevante, il tempo di rientro dell'operazione; eventuali interventi sul patrimonio gestito; analisi delle risorse umane per centri di imputazione; analisi degli incarichi professionali, piano degli obiettivi.

Il Piano degli Obiettivi elaborato dalla partecipata deve essere recepito dall'Amministrazione Comunale riportandoli all'interno della Relazione Previsionale e Programmatica.

Per gli obiettivi, ove si rendesse necessario, la società può prevedere più proposte alternative evidenziandone dettagliatamente i riflessi economici e finanziari.

In tale scenario, l'Ufficio partecipazioni del Comune rappresenta l'unico e principale punto di raccordo tra l'Amministrazione Comunale, gli organi societari della partecipata e i dirigenti dei settori comunali che gestiscono gli affidamenti dei servizi. L'Ufficio suddetto, ai fini dell'esercizio del controllo «analogo», raccoglie periodicamente dati ed informazioni nelle forme documentali preventivate, per poter monitorare la gestione operativa al fine di verificare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità del servizio erogato. In particolare, la società Francigena che sarà esaminata deve trasmettere, oltre ad una serie di dati utili per il controllo societario (copia delle convocazioni, verbali dei Consigli di Amministrazioni e delle Assemblee ordinarie e straordinarie, copia degli atti negoziali) e il controllo sulla qualità dei servizi (report con indicatori di efficienza, efficacia e qualità dei servizi, analisi di *customer satisfaction*), dei documenti per il controllo economico-patrimoniale.

Quest'ultimi sono rappresentati - con cadenze stringenti e prefissate - da relazioni infrannuali sul generale andamento della gestione, sui dati economici, patrimoniali e finanziari dell'azienda,

¹³ Cfr. Regolamento del Comune di Viterbo sul Governo del Gruppo Pubblico Locale, 28 luglio 2008, n. 98.

sulle operazioni di maggior rilievo concluse o in via di conclusione, sullo stato di attuazione degli obiettivi; ne sono parte i report trimestrali economici suddivisi per centri di costo analitici, l'analisi degli scostamenti, i report sui flussi di cassa e sulle operazioni di carattere finanziario.

L'Ufficio partecipazioni sulla base dei dati e delle informazioni raccolte redige dei report, con cadenza minima semestrale, sull'attività della società partecipata da inviare al sindaco, al presidente del consiglio e al presidente della commissione sulle società partecipate.

Nel complessivo sistema di controllo «analogo» appena dettagliato, nonché nello scenario normativo in evoluzione, appare evidente come venga ad assumere un nuovo ed «esteso» significato l'esperienza diretta d'implementazione di un sistema di contabilità analitica come realizzato ed applicato nella società di capitali del trasporto locale viterbese Francigena. Quest'ultima, sinora affidataria *in house*, si è - in un certo qual senso - «predisposta» adeguatamente all'eventualità «mista», ovvero del vicino ingresso per una quota del capitale (maggioritaria o minoritaria che essa sia) del socio privato (la meno traumatica tra le due opzioni lasciate dalla normativa di prossima vigenza), mantenendo tuttavia congiuntamente la possibilità per l'ente pubblico partecipante di ottenere i flussi informativi tipici della (peraltro rara) *best practice* del controllo «analogo».

Introduzione della contabilità analitica nel servizio autobus urbano

Il tema del sistema dei controlli che un'Amministrazione Comunale esercita sulle controllate che compongono il relativo gruppo pubblico locale conduce all'esigenza per l'impresa partecipata di adottare degli opportuni strumenti tecnico-contabili grazie ai quali poter «rendere conto» analiticamente alla controllante in merito al perseguimento degli obiettivi gestionali, attuativi degli indirizzi strategici ricevuti (A. GARLATTI 1994). Lo scopo del presente contributo è di analizzare il rigoroso sistema di controllo dei costi sviluppato in Francigena, società di capitali affidataria della gestione del trasporto urbano nel Comune di Viterbo.

Nell'esperienza esaminata emerge come la contabilità analitica, oltre a rispondere all'ordinario operare di stampo privatistico, realizza congiuntamente un interesse pubblicistico in quanto tale sistema diviene strumento non più solo del controllo di gestione interno all'azienda ma fonte informativa imprescindibile per l'ente controllante ai fini dell'adempimento agli obblighi in materia di

normativa sul controllo «analogo».

Da inizio 2003, la società di capitali Francigena, a Socio Unico, opera quale azienda *in house* multidivisionale dell'Amministrazione di Viterbo su numerosi settori diversificati, fra i quali rileva ai fini del presente scritto la gestione delle linee degli autobus locali per il servizio alla collettività del territorio del Comune di Viterbo, città dell'Alto Lazio.

A fine 2008, in presenza di un *trend* di perdite dai valori assoluti insostenibili a fronte del capitale sociale esistente, vengono intraprese - in conseguenza del mutamento dell'intero Consiglio d'Amministrazione - una serie di innovative misure gestionali, tra le quali l'introduzione di un analitico sistema di contabilità dei costi¹⁴.

La Società in esame gestisce diciotto linee di trasporto locale (di cui quattordici feriali e quattro festive), con una percorrenza media annua di oltre 940.000 chilometri e con un numero di utenze medie annuali pari all'incirca a complessivi un milione di persone/«clienti»¹⁵.

Le finalità conoscitive che sin dall'inizio sono state assegnate alla contabilità analitica nel caso di studio, nell'ambito del sistema di controllo di gestione, sono le seguenti:

- razionale determinazione del costo del servizio reso per la società e per la «capogruppo» pubblica «a monte»;
- puntuale valutazione di alcune poste di bilancio (rimanenze di carburanti, utensili d'officina, etc.), anche ai fini delle previsioni del budget annuale;
- analisi e valutazione dell'efficacia ed efficienza nell'uso delle risorse disponibili ossia dell'economicità della prestazione del servizio;
- definizione ed attribuzione delle responsabilità (capo unità organizzativa-amministrativa-tecnica, coordinatore di movimento, addetti all'esercizio, etc.) relative all'impiego delle risorse disponibili e controllo economico della gestione;
- supporto informativo nei giudizi di convenienza economica nelle decisioni aziendali a livello di Consiglio d'Amministrazione e di organi di controllo, incluso l'ente controllante (ad esempio: scelte strategiche relative all'eliminazione di linee o di corse autobus, valutazione e confronto tra la redditività delle diverse linee esercitate, valutazione degli investimenti effettuati o da effettuare).

A tali obiettivi, si può inoltre considerare il supporto offerto dalla contabilità analitica allo svolgimento di opportune comparazioni interaziendali, in caso di impiego di metodologie contabili uniformi (SANTESSO 1982).

La puntuale individuazione degli scopi assegnabili alla determinazione dei costi è stato il primo passo compiuto in sede d'impostazione della contabilità analitica nella società in esame. La

¹⁴ Per approfondimenti si veda P. BASTIA (1996); S. TERZANI (1999).

¹⁵ «In tale scenario, il servizio di trasporto pubblico locale è volto, pertanto, a garantire il diritto essenziale alla mobilità dei cittadini; alla Pubblica Amministrazione spetta il compito di definire i livelli quali-quantitativi da produrre ed erogare. L'obiettivo di tale intervento dovrebbe essere quello di estendere il più possibile le opportunità di consumo dei servizi di pubblica utilità, presumibilmente più di quanto consentirebbe il mercato». D. TUCCILLO, A. PIROZZI, F. AGLIATA, R. MAGLIO (2010).

contabilità analitica, a differenza della contabilità generale, non presuppone un modello normativo di generale validità (ovvero adatto per tutti gli usi direzionali), ma metodologie e tecniche differenti a seconda degli obiettivi conoscitivi ed operativi perseguiti. Le scelte sono state pertanto effettuate sulla base dei fabbisogni informativi esplicitati sia a livello aziendale, sia nell'ambito del controllo «a monte» esercitato dai preposti Uffici del «Socio unico». Con la contabilità analitica la società Francigena predetermina, realizza e controlla la formazione dei costi (BUBBIO 1994), favorendone peraltro la comparazione con i ricavi: la contabilità analitica costituisce, dunque, una fonte di dati ed informazioni sullo stato dell'azienda e sulle prospettive future della stessa che, adeguatamente elaborate, rappresentano un valido supporto all'attività decisionale (G. LIBERATORE 2001, G. BRUNETTI 1999).

Il ricorso alle classificazioni dottrinali e di prassi

L'introduzione della contabilità analitica è stata fondata innanzitutto sul ricorso a numerose delle principali classificazioni dei costi storicamente proposte a livello dottrinale nell'ambito delle riflessioni sul controllo di gestione e diffusamente impiegate nelle migliori prassi aziendali (P. MIOLO VITALI (2003)). Secondo l'oggetto e lo scopo della determinazione, i costi possono essere classificati in base a diversi criteri. Le esemplificazioni seguenti si riferiscono già al concreto «vissuto» della società in questione nell'attività di trasporto dell'utenza sul territorio interessato mediante il parco autobus di proprietà. Oltre alle tradizionali distinzioni dei costi in preventivi e consuntivi o in fissi e variabili, nella società Francigena è stato impostato un rigoroso sistema di contabilità analitica che consente di poter imputare/attribuire i componenti negativi di reddito agli oggetti di costo, tipo il servizio reso - dall'intero trasporto gestito fino alla singola corsa - o l'unità organizzativa - l'amministrazione, l'officina, il movimento mezzi, il cliente/utente. Tale classificazione impiegata distingue i costi diretti da quelli indiretti.

I costi diretti sono tali in quanto imputati «direttamente» all'oggetto di costo in seguito ad una misurazione oggettiva del fattore produttivo consumato come ad esempio la stampa di abbonamenti per la specifica linea. L'ammontare di tali costi si ottiene moltiplicando la quantità del fattore effettivamente impiegata/consumata dall'oggetto, ad esempio il numero di schede d'abbonamento stampate, per il suo valore unitario ovvero la spesa sostenuta per la singola stampa;

oppure, risulta considerando il valore dei fattori produttivi i cui servizi sono impiegati in modo esclusivo dall'oggetto di costo, com'è il costo dello specifico pezzo di ricambio rispetto al singolo mezzo di trasporto.

I costi indiretti, invece, sono riconducibili a più oggetti di costo, come ad esempio le diverse linee esercitate, per i quali non risulta possibile una determinazione oggettiva della quantità di fattore impiegato da ciascun oggetto; si consideri nel caso in esame il costo della stampa del titolo di viaggio/biglietto impiegabile in più linee nell'ambito della fascia oraria di sua validità; *idem* dicasi laddove sia possibile ma comunque non appaia economicamente conveniente effettuare la misurazione, come nel caso del costo del personale conducente che nello specifico turno copre più corse di diverse linee. Questi costi sono imputati all'oggetto di costo mediante un procedimento di ripartizione o allocazione del costo, che necessita dell'individuazione di opportune basi di riparto (dette anche basi di allocazione o, ancora, di imputazione, quali il numero delle corse giornaliere della specifica linea, i chilometri percorsi, etc.). La scelta della base di riparto dovrebbe portare ad «assegnare, ad ogni oggetto di costo, valori che siano espressione quanto più significativa del «concorso» offerto da ciascun fattore produttivo all'oggetto medesimo» (V. CODA 1968, 232). Seppure teoricamente è possibile allocare i costi indiretti in relazione a due principali tipologie di basi di imputazione, base unica o base multipla, l'esperienza della società Francigena ha previsto il ricorso pieno alla seconda tra le impostazioni citate. Si è proceduto pertanto, previo il solo raggruppamento in classi omogenee, ad applicare ad ognuna di queste un proprio determinato criterio di ripartizione (base). Le tipologie di basi adottate sono quelle a valore monetario e quelle a quantità fisiche. Le basi di riparto del primo tipo, generalmente un valore di costo, quale nel caso di specie è quello dell'ammortamento del parco mezzi, costituiscono valori cui viene rapportato il costo indiretto da ripartire, quale le assicurazioni complessivamente versate per RC annuale; dette basi sono finalizzate all'individuazione di una percentuale del valore della base stessa impiegata; tale percentuale, moltiplicata per il valore della base contenuta in ogni oggetto di costo - quale l'ammortamento del singolo autobus - consente di calcolare la quota di costo indiretto da allocare. Le basi di riparto quantitative non monetarie, dal loro canto, sono espresse da valori diversi, come le ore di guida giornaliera, i chilometri di percorrenza quotidiana delle linee; dal rapporto tra il costo indiretto da ripartire - ad esempio per lubrificanti - e la base si ottiene un coefficiente di ripartizione che, espresso in unità monetaria, deve

essere moltiplicato per il valore della base - ore guida per linea, chilometraggio della specifica linea - riferito al singolo oggetto di costo (U. BOCCHINO 1994).

La classificazione ulteriore impiegata nell'esperienza in esame distingue i costi in speciali e in comuni. I costi speciali, quali i bolli degli automezzi o gli ammortamenti della riparazione/manutenzione straordinaria sono sostenuti soltanto per uno specifico oggetto di costo, come il singolo autobus. I costi comuni, tra i quali gli aggi ai rivenditori di biglietti, i costi dei carburanti, le spese di smaltimento rifiuti inquinanti, sono, invece, sostenuti congiuntamente per una pluralità di oggetti di costo, come le diverse linee esercitate o le varie corse espletate.

Secondo la classica impostazione dottrinale, tale distinzione fra costi speciali e comuni permane chiaramente relativistica, poiché nella contabilità analitica societaria muta la sua implementazione al variare dell'oggetto di costo preso in esame. Di conseguenza, un costo, ad esempio il carburante consumato nello specifico giorno, può essere considerato speciale per un dato oggetto quale la giornata lavorativa, mentre può diventare comune per un altro oggetto di costo: le diverse corse espletate in quella giornata.

Tra i metodi adottabili per la corretta attribuzione dei costi dei fattori prodotti all'unità economica di riferimento (per processi o indiretto, per commesse o diretto), quello impiegato nella società di capitali multidivisionale Francigena è evidentemente il metodo per processi, tipico delle aziende che producono un servizio «a flusso continuo» con livello di standardizzazione elevato.

Nel metodo per processi, tutti i fattori produttivi concorrono indistintamente a realizzare un processo da cui scaturiscono servizi «uguali», pertanto non è possibile isolare i costi sostenuti per la fabbricazione di un certo quantitativo di «prodotti» dal momento che il servizio è continuo ed uniforme. In tale situazione, il costo di un'unità di servizio quale la singola corsa è determinabile con il quoziente fra il totale dei costi dei fattori impiegabili ed il totale delle unità di «prodotto fabbricato» - numero di corse autobus - dall'impresa in un dato periodo di tempo (giorno, settimana, mese).

«Localizzazione» dei costi

La metodologia adottata nella «localizzazione» dei costi nella società Francigena è chiaramente quella del sistema di contabilità analitica per centri di costo (G. PAOLUCCI 1993; L. BRUSA 1995). Tale impianto è finalizzato alla determinazione dei costi delle linee di trasporto urbano, definendo quali oggetti

intermedi di analisi vari centri di costo: officina, amministrazione, settore movimento, etc..

I centri di costo sono individuati come unità organizzative dotate di fattori produttivi, le quali impiegano *input* - mezzi, lavoro, servizi - per la produzione di *output* - i servizi di linea - destinati ai «consumatori» finali ovvero «aree di responsabilità in grado di influenzare in via diretta ed immediata solo costi» (L. BRUSA, F. DEZZANI 1983, 68). In un sistema di determinazione dei costi del servizio in esame, gli elementi di costo che non risultano attribuibili direttamente al servizio reso, qui rappresentato dalla linea, sono accumulati in una prima fase su centri di costo intermedi (come il settore acquisti, quello commerciale) per essere, in un secondo momento, assegnati ai servizi finali erogati. Nella società Francigena, l'individuazione dei centri di costo e la successiva attribuzione agli stessi del valore delle risorse consumate risulta utile per due ordini di motivi:

- l'imputazione dei costi ai centri consente di definire costi dei servizi di trasporto più accurati ed attendibili, perché molti costi indiretti rispetto ai «prodotti finali», quali le linee e le corse effettuate, sono diretti se riferiti ai centri di costo;
- la determinazione, in un particolare periodo di tempo (di norma secondo le scadenze previste dall'ente controllante) dell'ammontare dei costi di ciascun centro consente di responsabilizzare la struttura organizzativa della società sul grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse disponibili, investite integralmente dall'ente capogruppo.

«Controllabilità» dei costi e valutazione interna della performance

La distinzione applicata in azienda tra costi controllabili e costi non controllabili si riconduce al tema delle responsabilità ovvero all'esigenza di identificare i responsabili ed alle possibilità che questi ultimi hanno d'influenzare la gestione delle risorse conferite a titolo di capitale.

I costi controllabili si distinguono ovviamente da quelli non controllabili in quanto solo per i primi esiste la possibilità da parte del responsabile di un centro di influenzarne l'entità.

Di conseguenza, ai fini del complessivo svolgimento del controllo di gestione in azienda, sarà necessario in prima battuta contabilizzare nei centri solamente i costi controllabili, distinguendoli da quelli non controllabili, al fine di evitare - nell'ambito del complessivo controllo strategico-gestionale - di attribuire responsabilità sull'impiego delle risorse a soggetti che in realtà non sono in grado di influenzarne il livello quantitativo.

Ne deriva il supporto fondamentale e chiaramente ricostruibile atto a supportare il sistema interno di valutazione delle *performance* dei singoli soggetti preposti ai diversi centri di responsabilità della divisione aziendale in esame (M. G. BALDARELLI 1997).

Fasi del processo d'introduzione di razionali e sistematiche determinazioni dei costi

Nella società analizzata, l'impianto di contabilità analitica per centri di costo, con il processo di ripartizione dei costi dei fattori produttivi alle unità economiche di riferimento, si è articolato nelle seguenti fasi:

- a) definizione dell'organigramma tecnico-funzionale. L'implementazione di un sistema di contabilità dei costi richiede *in primis* la conoscenza della struttura organizzativa, e, quindi, l'individuazione delle attività e delle funzioni che caratterizzano la gestione della società pubblica, in modo da identificare i vari centri di responsabilità verso i quali far confluire i relativi costi;
 - b) individuazione dei centri di costo e delle loro caratteristiche funzionali, in modo da predisporre un opportuno piano dei conti (tratto dal Piano Operativo Annuale previsto quale strumento di pianificazione del budget d'esercizio);
 - c) classificazione per natura dei costi diretti e comuni (spese generali quali il costo dei dipendenti, le spese telefoniche, le consulenze), cioè predisposizione di un elenco, il più dettagliato possibile, dei vari componenti di costo comuni (convenientemente compattati in aggregati);
 - d) allocazione ovvero classificazione funzionale («ventilazione») dei costi comuni ai vari centri di responsabilità del servizio pubblico dopo aver definito per ciascun componente di costo, il più opportuno criterio di ripartizione;
 - e) redistribuzione («riciclaggio») per ribaltamento dei costi generali già imputati ai centri di costo comuni o ausiliari - quale l'officina - sui centri di costo ultimi del «processo produttivo» - le linee autobus - dopo aver determinato, per ciascuno di essi, il criterio di redistribuzione più opportuno;
 - f) imputazione agli oggetti di costo finali, le linee e le corse autobus urbane, di costi diretti e indiretti.
- L'esito del processo, appena esposto, consente di determinare nell'azienda esaminata il costo pieno del servizio sia nell'ambito di un qualunque periodo di tempo (quale il giorno ferialo, il giorno festivo, la settimana, il mese, il quadrimestre, l'anno), sia per fascia oraria che su base chilometrica.
- In ogni caso, ne risulta l'informativa sul *full costing* (secondo un principio di contabilità a costi pieni),

configurazione che, come noto, si ottiene quale stratificazione successiva di costi (S. SELLERI 1999; G. CATTURI 2000).

Flussi informativo-rendicontativi verso l'ente controllante

Dal processo sopra esposto, la società in questione fornisce all'ente controllante, ai fini del *reporting*, un complesso sistema di dati ed informazioni, come la comparazione analitica tra i costi sostenuti e i ricavi conseguiti in relazione ai centri di costo opportunamente individuati, quali ad esempio per ogni linea del servizio autobus urbano:

- costi/ricavi giornalieri, settimanali, mensili, annuali;
- costi/ricavi per ogni km percorso;
- costi/ricavi per singola corsa a/r;
- costi/ricavi giornalieri e annuali per fascia oraria.

Contabilità dei costi e contabilità analitica: «anello» di congiunzione dei controlli pubblicistici e privatistici

Per quanto sopra illustrato, accanto all'«ordinario» operare di «sapore» privatistico della contabilità analitica, si realizza allora congiuntamente e automaticamente un presupposto pubblicistico (d'altronde in maniera non dissimile dall'attività svolta da apposite *authority*): la contabilità analitica, non solo come strumento manageriale ma come fonte «diretta» d'informativa alla differenziata compagine societaria, ancorché con presenza di matrice pubblica.

Si configura così un «anello» di congiunzione che riconduce alle esigenze contestuali sia della «quota» privata, da una parte, che di quella pubblica, dall'altra, la gestione a condizioni di economicità generale di specifici servizi di natura e d'interesse collettivi: il controllo analitico dei costi e dei ricavi è così davvero «pietra angolare» della «*capacità dell'azienda di realizzare un «efficiente» impiego delle risorse scarse disponibili attraverso un'attività di produzione e/o erogazione, pervenendo a risultati che debbano esprimere la loro «efficacia» nel soddisfare i bisogni degli individui, punto di riferimento dell'attività aziendale*» (G. FARNETI, L. MAZZARA, G. SAVIOLI 1996: 130; P. SARACINO 2003). D'altronde, tale obiettivo - irrinunciabile per le imprese private come per quelle pubbliche - si raggiunge attraverso la ricerca costante di un delicato equilibrio tra efficacia ed efficienza, che solo la congiunzione tra contabilità analitica e controllo «analogo» può pienamente assicurare.

L'intera contabilità analitica aziendale diviene, secondo il processo esposto, strumento non più solo

del controllo di gestione¹⁶ interno all'azienda, ma presupposto imprescindibile per l'Amministrazione pubblica controllante ai fini dell'adempimento agli obblighi in materia di normativa sul controllo «analogo».

Detto per inciso, è interessante infine non sottacere come sviluppando tale impostazione concettuale, la contabilità possa indifferentemente contribuire a un sistema di controllo pubblico di tipo «burocratico» ed a uno di tipo «manageriale», integrati pienamente tra loro.

Riferimenti bibliografici

- ANSELMI L. (1993), *L'azienda "Comune" dopo la legge 142/90*, Maggioli, Rimini.
- ANSELMI L. (2001), Il sistema contabile a supporto dell'attività di controllo direzionale, in A. LOMBRANO, *Il controllo di gestione negli Enti Locali*, Maggioli, Rimini.
- ARCANGELI R. (1995), *Economia e gestione delle imprese di servizi pubblici*, Cedam, Padova.
- BALDARELLI M. G. (1997), *Il controllo di gestione nelle aziende di servizi pubblici*, Maggioli, Rimini.
- BASTIA P. (1996), *Analisi dei costi. Evoluzione degli scopi conosciuti*, Clueb, Bologna.
- BOCCHINO U. (1994), *Controllo di gestione e budget. Pianificazione, programmazione e reporting aziendale*, Giuffrè, Milano.
- BORGONOVÌ E. (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- BORGONOVÌ E. (1988), «I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella pubblica amministrazione», in *Azienda Pubblica*, Giuffrè n.1.
- BRUNETTI G. (1999), *Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate*, Franco Angeli, Milano.
- BRUNI G. (1990), *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo, funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas, Milano.
- BRUSA L. (1995), *Contabilità dei costi. Contabilità per centri di costo e Activity Based Costing*, Giuffrè, Milano.
- BRUSA L., DEZZANI F. (1983), *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano.
- BUBBIO A. (1994), *Analisi dei costi e gestione d'impresa*, Guerrini e Associati, Milano.
- BUBBIO A. (2008), «Controllo di gestione: un'esigenza naturale», *Amministrazione&Finanza*, n. 3.
- BURCH J. G. (1997), *Contabilità direzionale e controllo di gestione. Impatto delle nuove tecnologie*, Egea, Milano.
- CATTURI G. (1996), «Impresa pubblica: efficienza, efficacia, qualità», in *Quaderni Senesi di Economia Aziendale e di Ragioneria*, Siena, Università degli Studi, serie interventi n. 39.
- CATTURI G. (2000), *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova.
- CAVALLINI I., CONTI G.P.R. (2008), «Il rapporto fra comuni e società partecipate: la ricerca di un modello di controllo, Sistemi di controllo», *Azienditalia*, n.10.
- CAVAZZONI G. (2004), *Il sistema del controllo di gestione*, Giapichelli, Torino.
- CODA V. (1968), *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano.
- COOPER R., KAPLAN R. S. (1988), «How Cost Accounting Distorts Product Costs», in *ManagementAccounting*, April, pp. 20-27.
- DONNA G., RICCABONI A. (2003), *Manuale del controllo di gestione. Analisi dei costi, budget, reporting, ERP, balance scorecard: applicazioni e soluzioni innovative*, IPSOA.
- CRISTOFORI D. (2001), «Le forme di gestione dei servizi pubblici locali tra conservazione e rinnovamento: un'analisi longitudinale», *Azienda Pubblica*, n. 6.
- FARNETI G. (2008), «Le società partecipate. Problemi d'attualità, società partecipate», *Azienditalia*, n. 9.
- FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G. (1996), *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giapichelli, Torino.
- ELEFANTI M. (a cura di) (2006), *L'evoluzione delle imprese pubbliche locali. Il caso Enìa*, Il Mulino, Bologna.
- LIBERATORE G. (2001), *Pianificazione e controllo delle aziende di trasporto pubblico locale*, Franco Angeli, Milano.
- MARASCA S. (a cura di) (1998), *Il controllo di gestione negli enti locali. Strumenti di analisi e di sintesi*, Giapichelli, Torino.
- MELE R. (1994), «Servizio pubblico, mercato ed ente locale», *Azienda Pubblica*, n. 2.
- MELE R., MUSSARI R. (eds) (2009), *L'innovazione della governance e delle strategie nei settori delle public utilities*, Il Mulino, Bologna.
- MIOLO VITALI P. (2003), *Strumenti per l'analisi dei costi – Percorsi di Cost Management*, Vol.III, Giapichelli, Torino.
- MULAZZANI M., POZZOLI S. (a cura di) (2005), *Le aziende dei servizi pubblici locali*, Maggioli Rimini.
- MUSSARI R. (a cura di) (2001), *Manuale operativo per il controllo di gestione. Analisi e strumenti per l'innovazione*, Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica, Rubbettino, Soveria Mannelli.
- NOVELLI F., GUSSAGO M. (1991), *Controllo di gestione e reporting aziendale*, IPSOA.
- PAOLUCCI G. (1993), *La contabilità analitica. Analisi dei costi e sistemi di rilevazione*, Liguori, Napoli.
- SANTESSO E. (1982), *Contabilità dei costi. Metodi ed obiettivi*, Cedam, Padova.
- SARACINO P. (2003), *Evoluzione del controllo di gestione nel comune*, Giuffrè, Milano.
- SELLERI L. (1999), *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas, Milano.
- TERZANI S. (1999), *Lineamenti di programmazione e controllo*, Cedam, Padova.
- TUCCILLO D., PIROZZI A., AGLIATA F., MAGLIO R. (2010), «Tendenze evolutive negli strumenti di misurazione della performance aziendale nel TPL», *Management delle utilities. La rivista di economia e gestione dei servizi pubblici*, n. 4.
- TUCCILLO D., PIROZZI A., AGLIATA F., MAGLIO R. (2010), «Tendenze evolutive negli strumenti di misurazione della performance aziendale nel TPL», *Management delle utilities. La rivista di economia e gestione dei servizi pubblici*, n. 4.
- VACCÀ S. (2002), Problemi e prospettive dei servizi locali di pubblica utilità in Italia, Franco Angeli, Milano.

¹⁶ «Gli sforzi che oggi devono portare a ridisegnare i sistemi di controllo devono però partire dall'idea che questo sistema deve essere, come minimo, in grado di soddisfare quelle esigenze naturali che individui ed imprese esprimono per perseguire una finalità generalizzabile: sopravvivere nel tempo», A. BUBBIO (2008: 41).