

di Pierre Di Toro e Alessandra Stefanoni

«Controllo analogo» e controllo di gestione negli affidamenti *in house*: il caso della CO.A. nel trasporto pubblico locale di Viterbo

L'affidamento *in house* e le correlate modalità d'esercizio del controllo «analogo» da parte dell'ente locale sulle sue partecipate introduce la necessità per queste ultime di adottare strumenti tecnico-gestionali appropriati con i quali, a valle, poter generare le previste informazioni da trasferire alla P.A. In tale contesto, diventa indispensabile anche il ruolo della contabilità analitica nell'ambito della partecipata, quale fonte interna societaria di informazioni imprescindibili allo svolgimento efficace – a monte – del controllo «analogo» da parte della P.A. In tale ambito, lo scritto esplicita un'esperienza diretta di controllo «analogo» e di un connesso sistema di contabilità analitica realizzato in una società di capitali affidataria *in house* di un servizio di trasporto pubblico locale: la «Francigena» di Viterbo.

«Similar» and management control for in house services: Cost accounting in a public transport company

The in house management of local public services and the control to exercise from a local authority above a company managing public transportation lead to the adoption in the company itself of appropriate technical-managerial tools able to produce informations to transfer to the public administration. The role of cost accounting becomes essential as a source of internal company information for the control exercised by the local government. The purpose of this paper is to investigate an experience of cost accounting system applied into an in house limited liability company that manages local public transport: the "Francigena" of Viterbo.

MJ Società *in house* e controllo analogo

Il settore dei servizi pubblici locali ha subito negli anni notevoli trasformazioni: le direttrici di tale processo sono riconducibili, da un lato, alla razionalizzazione delle risorse pubbliche e al miglioramento della qualità dei servizi erogati attraverso il decentramento

delle funzioni a scala locale e, dall'altro, alla diffusione di elementi di mercato concorrenziale tale da incentivare più alti livelli di efficienza ed efficacia.

Il cambiamento così avviato ha condotto ad una progressiva riduzione delle forme tradizionali di gestione dei servizi pubblici locali e verso un deciso ricorso a strutture societarie (Me-

le *et al.*, 2009). D'altronde, il Testo unico delle leggi sull'ordinamento 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:

- a) società di capitali individuate attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica;
- b) a società a capitale misto pubblico privato nelle quali il socio privato venga scelto attraverso l'espletamento di gare con procedure ad evidenza pubblica (...);
- c) a società *in house* 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" (art. 113, comma 5, Tuel).

Tale norma, che afferma chiaramente il ruolo della società di capitali, nelle fattispecie di cui sub a) e sub b) dispone che per l'affidamento delle attività di erogazione dei servizi pubblici locali di rilevanza economica si ricorra alle procedure competitive ad evidenza pubblica.

Caso del tutto singolare, in deroga alle gare ad evidenza pubblica, è invece quello disciplinato dal sub c), dato che il modello societario *in house* deve configurarsi come un'opportunità residuale per gli enti locali (circolare Ministero dell'ambiente, 6 dicembre

2004). La via dell'affidamento *in house* è quella in cui l'ente locale, al fine dell'erogazione dei servizi, non ricorre al mercato ma si avvale di società «affidatarie», di norma costituite espressamente a tale specifico scopo. Trattasi, dunque, non di posizionamento sul mercato del servizio, bensì di affidamento diretto a favore di partecipate totalitarie (il cui capitale è cioè interamente in mano pubblica), che rispondono integralmente all'ente stesso. In tale senso, il soggetto *in house* è "da intendersi quale braccio operativo del Comune ed ente strumentale con cui la Pubblica Amministrazione locale provvede direttamente alla 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" (Corte dei conti, sez. Lombardia, 987/2009/PAR).

Il ricorso a tale modalità (diversa dall'affidamento ordinario di cui sub *a*) e sub *b*) è consentito 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 (...)" (art. 23-bis, comma 3, l. 133/2008, come mod. dall'art. 15, comma 1, d.l. n. 135/2009). La durata di tali gestioni, secondo la normativa vigente, deve essere limitata al tempo necessario per il superamento degli impedimenti all'effettiva messa in concorrenza del servizio: è in effetti previsto 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 (...)" (art. 23-bis, comma 8, l. 133/2008). Tuttavia, l'eccezionale possibilità di affidamento cosiddetto *in house* può realizzarsi solo in presenza di tre requisiti (art. 113, comma 5, lett. *c*), d.lgs. 267/2000):

- a) partecipazione interamente pubblica;
- b) l'ente o gli enti pubblici titolari del

capitale sociale esercitano sulla società un controllo «analogo» a quello esercitato sui propri servizi;

- c) la società realizza la parte più importante della propria attività con l'ente o gli enti pubblici che la controllano.

Trattandosi di un istituto previsto in via di eccezione, esso è soggetto ad una interpretazione restrittiva della norma (Corte di Giustizia, 6/12/2006, C-410/04). Infatti, non è sufficiente la proprietà esclusiva delle quote da parte dell'ente pubblico per potersi procedere all'affidamento di un servizio pubblico, 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 la parte più importante della propria attività.

Il dibattito in corso 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, introduce la necessità 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 (Cavallini *et al.*, 2008).

La giurisprudenza nazionale, sulla base di alcuni principi fondanti tracciati dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, si è assunta il compito di fornire le interpretazioni 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*.

La Corte dei conti (sez. Lombardia, del. n. 17/2006) getta già le basi per un *trend* interpretativo che "sollecita" gli Enti locali ad un "attento ed efficace" controllo dell'andamento gestionale delle Società *in house*, poiché i relativi risultati possono riflettersi pesantemente sui bilanci dei soci pubblici, «co-proprietari» poi chiamati – in definitiva – a ripianare le eventuali (tutt'altro che eventuali?) perdite.

Secondo, invece, altre interpretazioni

(Tar Friuli Venezia Giulia, n. 634/2005, e Tar Sardegna, n. 1729/2005), il controllo «analogo» sussiste se è svolto dagli enti locali, sia sugli organi che sugli atti di gestione ordinaria e straordinaria, in modo autonomo rispetto agli altri soci, attraverso uno specifico organo societario, ulteriore rispetto al CdA. Si specifica che il servizio deve essere gestito da una persona giuridica separata e distinta dall'amministrazione, un ente, cioè, che determini la propria azione mediante gli organi di cui è dotato. Si esclude, quindi, l'applicazione di un modello che riproduca quella forma di dipendenza che è tipica degli uffici interni all'ente. Si determina, in concreto, una sorta di "amministrazione indiretta", dove il soggetto gestore sostanzialmente si configura "come una sorta di *longa manus* dell'affidante, pur conservando natura distinta e autonoma rispetto all'apparato organizzativo dell'ente" (Tar Campania, sez. I, n. 2784/2005).

D'altronde, secondo l'ordinamento comunitario e nazionale, 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 (...)" (Corte di Giustizia Unione Europea, sez. V, 18 novembre 1999, causa C-107/98).

In ogni caso, emerge dalla richiamata giurisprudenza un controllo che determina, da parte dell'amministrazione controllante, un potere di direzione, coordinamento e supervisione dell'attività del soggetto partecipato e che riguarda l'attività di verifica sulla gestione delle partecipate.

«Adattando» questi principi alla realtà delle società di capitali (seppur trattasi di un lavoro d'integrazione tra norme pubblicistiche e altre di natura privatistico-societaria in realtà ancora incompiuto sul piano nazionale), sembra assolutamente ragionevole che l'ente locale – quale soggetto economico – sia interessato ad un controllo non solo periodico ma ancor più di natura con-

comitante sui risultati della gestione aziendale, affinché possa in ogni momento (ri)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 economicità (Farneti, 2008).

Diventa allora indispensabile il ruolo del controllo di gestione quale fonte interna societaria di informazioni imprescindibili a quel controllo «analogo» da svolgersi 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 (Bruni, 1990: p. 98). Fra questi, l'introduzione della contabilità analitica è un propedeutico passo da compiere per ottenere quelle informazioni che rappresentano supporto fondamentale alle decisioni aziendali.

Nel contesto delineato, lo scopo del presente lavoro è di esplicitare un'esperienza diretta di un sistema di contabilità analitica realizzato ed applicato in una società di capitali affidataria *in house* che gestisce un servizio di trasporto pubblico locale (TPL): la «Francigena» di Viterbo.

MJ Premesse, obiettivi e strumenti del controllo analogo. *Il presupposto della partecipazione totalitaria*

Il settore del trasporto pubblico locale (TPL) è stato caratterizzato, nell'ultimo decennio, da un profondo processo di rinnovamento avviato, a livello di normativa statale, principalmente con l'emanazione della l. n. 59/1997 (Bassanini) e del d.lgs. (di attuazione) n. 422/1997 modificato dal d.lgs. n. 400/1999; alcuni articoli contenuti

nelle ultime due normative sono successivamente confluiti nel "Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali". Nella metà degli anni Novanta, l'esigenza di una radicale ristrutturazione è scaturita dal fatto che, per anni, tale settore è stato contraddistinto da un forte *gap* (negativo) tra costi e ricavi, facendo accumulare ingenti deficit, e da una scarsa qualità dei servizi offerti.

In tale contesto, il processo di riforma ha previsto da un lato 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.

Nell'ambito di un'attività di ricerca ed analisi condotta «sul campo», l'attenzione si è focalizzata su un'azienda che gestisce il trasporto pubblico locale. Si tratta nella fattispecie della Francigena S.r.l., costituita il 1° marzo del 2003. A tale società di capitali, partecipata al 100% dal Comune di Viterbo, sono affidati *in house* i seguenti servizi pubblici: servizio di trasporto pubblico locale, servizio scuolabus, servizio trasporto disabili, gestione delle aree di sosta e di tutti i parcheggi del territorio comunale, segnaletica orizzontale e verticale, farmacie comunali, rifornimento/manutenzione degli impianti di riscaldamento degli uffici pubblici e verifica degli impianti termici privati. Trattasi dunque di una *multiutility*, con presenza gestionale di diverse "divisioni" interne in relazione ai differenti rami d'attività svolta, a loro volta talora suddivisi in più sub-settori.

Il presupposto che ha condotto il Comune di Viterbo a tale affidamento è stato quello di ricondurre la gestione dei servizi a condizioni di economicità generale. Riguardo quest'ultimo principio, la dottrina è concorde nell'affermare che qualsiasi categoria di combinazione produttiva deve operare secondo lo sviluppo ed il mantenimento di una situazione di equilibrio eco-

nomico a valere nel tempo. L'economicità si può definire come "la 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" (Farneti *et al.*, 1996: p. 130). Pertanto 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 (Borgonovi, 2002: p. 92).

Tuttavia, il principio cardine dell'*in house* è rappresentato dalla possibilità formale e sostanziale da parte dell'ente Socio Unico di esercitare un "controllo analogo".

Nel caso Francigena, tale criterio sussiste pienamente in quanto, si tratta di una società unipersonale soggetta ad attività di direzione, coordinamento e monitoraggio pari a quella svolta istituzionalmente dal Comune di Viterbo in virtù della titolarità dei servizi pubblici locali e del suo ruolo di garante nei confronti dei cittadini/utenti. Attraverso tale attività l'ente locale deve essere in grado di fissare gli obiettivi della società, di controllarne periodicamente lo stato di attuazione e di valutare le azioni da intraprendere in caso di scostamenti dagli obiettivi medesimi (Regolamento del Comune di Viterbo sul Governo del Gruppo Pubblico Locale, n. 98/2008).

MJ Gli aspetti del controllo da parte della P.A.

Le diverse dimensioni attraverso le quali l'Ente locale articola il "controllo analogo" riguardano essenzialmente i seguenti tre aspetti:

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

Il controllo relativo all'*aspetto societa-*

rio, in particolare, è diretto alla gestione dei diritti spettanti all'unico socio; ha tra i suoi compiti:

- la predisposizione delle deliberazioni inerenti alle 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) della società.

Il controllo sull'*aspetto contrattuale e amministrativo*, invece, prevedendo che l'ente in questione focalizzi il suo interesse sulla valutazione di risultati in termini di efficienza ed efficacia si articola nelle seguenti attività:

- supervisione alla stipula di contratti di servizio congiuntamente ai responsabili dei servizi,
- verifica del rispetto degli standard quali-quantitativi,
- proposte sugli aspetti economici del contratto,
- proposte alternative per la gestione del servizio.

Il controllo sull'*aspetto economico e finanziario*, infine, sovrintende ai rapporti finanziari tra il Comune di Viterbo e la Francigena curandone:

- 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.

MJ Il Piano Operativo Annuale

Entro il 30 novembre di ogni anno solare, sulla base degli indirizzi strategici elaborati dall'Ente locale, la Società *in house* trasmette all'Amministrazione comunale la proposta del Piano Operativo Annuale per l'anno succes-

sivo. Quest'ultimo, rappresentando il documento di riferimento attraverso il quale la partecipata in questione attua le strategie emanate dall'amministrazione, 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 finanziaria della società;
- analisi degli incarichi professionali;
- analisi delle principali voci di costo;
- programma degli investimenti (indicando gli strumenti di finanziamento e le scadenze);
- eventuali interventi sul patrimonio gestito;
- analisi delle risorse umane per centri di imputazione;
- piano degli obiettivi.

Il Piano Operativo Annuale elaborato dalla società deve essere recepito dall'Amministrazione Comunale riportandoli all'interno della Relazione Previsionale e Programmatica. In tale contesto, ai fini dell'esercizio del controllo «analogo», l'Ufficio partecipazioni del Comune raccoglie periodicamente dati ed informazioni nelle forme documentali preventivate, per effettuare il monitoraggio sulla gestione operativa al fine di verificare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità del servizio e rappresenta l'unico e principale punto di raccordo tra l'Amministrazione comunale, gli organi societari di Francigena e i dirigenti dei settori comunali che gestiscono gli affidamenti dei servizi. In particolare, la società Francigena deve trasmettere, oltre ad una serie di dati utili per il controllo societario e il controllo sulla qualità dei servizi, dei documenti per il controllo economico-patrimoniale.

Quest'ultimi sono rappresentati – con cadenze stringenti e prefissate – da relazioni infrannuali sul generale anda-

mento della gestione, sui dati economici, patrimoniali e finanziari dell'azienda, sullo stato di attuazione degli obiettivi; ne sono parte i *report* quadrimestrali economici suddivisi per centri di costo analitici, l'analisi degli scostamenti, i *report* sui flussi di cassa e sulle operazioni di carattere finanziario (concluse o in via di conclusione).

MJ Controllo di gestione e trasporto pubblico locale: ruoli e scopi

Per quanto sopra introdotto, diventa indispensabile per l'esercizio del controllo «analogo» il ruolo del controllo di gestione, mediante il quale realizzare un monitoraggio delle performance aziendali avvalendosi di strumenti, tipo la contabilità analitica, il budget e l'attività di reporting che permettano di esprimere giudizi in tal senso. A tal fine, nelle riflessioni seguenti, l'indagine si focalizzerà sull'analisi del sistema di contabilità analitica nella società Francigena, con specifico riguardo al settore del trasporto pubblico locale (TPL), evidenziandone – quale obiettivo ultimo – l'integrazione con il sistema del controllo «analogo» dell'Ente locale affidante. La Società in esame gestisce sedici linee di TPL (di cui dodici feriali e quattro festive), con una percorrenza media annua di un milione di chilometri e con un numero di utenze medie annuali pari a circa un milione.

All'interno del più generico obiettivo di supportare i processi decisionali ed il controllo di gestione, gli scopi conoscitivi assegnabili alla contabilità analitica nell'esperienza concreta oggetto d'esame sono i seguenti:

- razionale determinazione del costo del servizio reso (il trasporto pubblico locale) per la Società affidataria e per la P.A. «a monte»;
- puntuale valutazione di alcune poste di bilancio (rimanenze di carburanti, utensili d'officina, ecc.), anche ai fini del piano operativo annuale;

- analisi e valutazione dell'efficacia ed efficienza nell'uso delle risorse disponibili ossia dell'economicità della prestazione del servizio;
- apprezzamento ed attribuzione delle responsabilità (capo unità organizzativa-amministrativa-tecnica, coordinatore di movimento, addetti all'esercizio, ecc.) relative all'impiego delle risorse disponibili e controllo economico della gestione;
- supporto informativo nei giudizi di convenienza economica nelle decisioni aziendali a livello di CdA e di organi di controllo, incluso l'Ufficio partecipate dell'ente locale controllante ai fini del controllo «analogo» (ad esempio: scelte relative all'eliminazione di linee o di corse TPL, valutazione e confronto tra la redditività delle diverse linee esercitate, valutazione degli investimenti effettuati o da effettuare, ecc.).

Ai precedenti, si può inoltre aggiungere il sostegno offerto dalla CO.A. in caso di impiego di metodologie contabili uniformi, allo svolgimento di opportune comparazioni interaziendali.

La chiara identificazione degli scopi assegnabili alla determinazione dei costi è stato il primo passo compiuto in sede d'impostazione della CO.A. nella società *in house* in esame. Al contrario di quanto avviene per la contabilità generale, per la CO.A. non esiste un modello normativo di generale validità (ovvero adatto per tutti gli usi direzionali), ma metodologie e tecniche di *cost accounting* differenti a seconda degli scopi conoscitivi ed operativi perseguiti. Le scelte sono state pertanto effettuate sulla base dei fabbisogni informativi esplicitati sia a livello aziendale che nell'ambito del controllo «analogo» del Comune affidatario del servizio.

MJ Determinazioni dei costi e metodologie di calcolo adottate nel TPL

Con la contabilità analitica la Società pubblica oggetto d'esame predeter-

mina, realizza e controlla la formazione dei costi e favorisce la loro comparazione con i ricavi: la CO.A. 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. L'affidataria *in house* fa ricorso a numerose delle principali classificazioni dei costi utilizzate di norma nel controllo di gestione a livello dottrinale.

Secondo l'oggetto e lo scopo della determinazione, i costi possono infatti essere classificati in base a diversi criteri. Oltre alle classiche distinzioni dei costi in preventivi e consuntivi o in fissi e variabili, un approfondito lavoro d'impostazione è stato effettuato in relazione alla possibilità di misurare il consumo del fattore produttivo impiegato per un dato oggetto, distinguendo i costi in:

- a) speciali (quali i bolli degli automezzi, ammortamento della riparazione/manutenzione straordinaria), che sono sostenuti soltanto per uno specifico oggetto di costo (il singolo autobus, ecc.);
- b) comuni (aggi ai rivenditori di biglietti, carburanti, smaltimento rifiuti inquinanti, ecc.), che sono sostenuti congiuntamente per una pluralità di oggetti di costo (le diverse linee esercitate o le varie corse espletate).

La distinzione fra costi speciali e comuni, secondo la classica impostazione dottrinale, permane relativa, perché nella contabilità analitica societaria cambia al variare dell'oggetto di costo preso in esame. Di conseguenza un costo (carburante consumato nello specifico giorno), che è speciale per un dato oggetto (appunto la giornata lavorativa), può diventare comune per un altro oggetto di costo (le diverse corse espletate in quella giornata).

La classificazione tra costi diretti ed indiretti è relativa alle modalità di imputazione (o attribuzione) dei costi agli oggetti di costo, tipo il servizio reso (dall'intero trasporto pubblico

gestito fino alla singola corsa), l'unità organizzativa (l'amministrazione, l'officina, il movimento mezzi, il cliente/utente, ...). In particolare:

a) i costi diretti sono imputati direttamente all'oggetto di costo in seguito ad una misurazione oggettiva del fattore produttivo consumato (ad es. stampa abbonamenti per la specifica linea). L'ammontare di tali costi si ottiene moltiplicando la quantità del fattore effettivamente impiegata/consumata dall'oggetto (numero di schede d'abbonamento stampate) per il suo valore unitario (spesa sostenuta per la singola stampa) o considerando il valore dei fattori produttivi i cui servizi sono impiegati in modo esclusivo dall'oggetto di costo (es. il costo dello specifico pezzo di ricambio rispetto al singolo mezzo di trasporto);

b) i costi indiretti sono riconducibili a più oggetti di costo (ad esempio le diverse linee esercitate) per i quali non risulta possibile una determinazione oggettiva della quantità di fattore impiegata da ciascun oggetto (costo della stampa del titolo di viaggio/biglietto impiegabile in più linee nell'ambito della fascia oraria di sua validità) ovvero è possibile ma non economicamente conveniente effettuare tale misurazione (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, ecc.). 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" (Coda, 1968: p. 232). Se è vero che è teoricamente

possibile allocare i costi indiretti in relazione a due principali tipologie di basi di imputazione, base unica o base multipla, l'esperienza della Società pubblica esaminata ha previsto il ricorso pieno alla seconda tra le impostazioni citate: si è pertanto proceduto, 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 (ad es. quello dell'ammortamento del parco mezzi) cui viene rapportato il costo indiretto da ripartire (assicurazioni complessivamente versate per RC annuale), consentono di individuare una percentuale del valore della base; tale percentuale, moltiplicata per il valore della base contenuta in ogni oggetto di costo (ammortamento del singolo autobus), consente di calcolare la quota di costo indiretto da allocare. Le basi di riparto quantitative, invece, sono espresse da valori non monetari (ad esempio, le ore di guida giornaliera, i chilometri di percorrenza quotidiana delle linee, ecc.); dal rapporto tra il costo indiretto da ripartire (ad es. 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 ai singoli oggetti di costo.

Tra i metodi adottabili per la corretta attribuzione dei costi dei fattori prodotti all'unità economica di riferimento (processi o indiretto, per commesse o diretto), il metodo impiegato in Francigena S.r.l. è evidentemente quello 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 (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 TPL) dall'impresa in un dato periodo di tempo (giorno, settimana, mese).

MJ Centri di responsabilità nel controllo dei costi del servizio urbano di linea

L'approccio seguito nella «localizzazione» dei costi nella Francigena S.r.l. è chiaramente quello del sistema di contabilità analitica per centri di costo (Liberatore, 2001: pp. 145 ss.). Tale metodologia è finalizzata alla determinazione dei costi delle linee TPL, individuando quali oggetti intermedi di analisi vari centri di costo (officina, amministrazione, settore movimento, ecc.).

I centri di costo possono essere definiti 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» (Brusa *et al.*, 1983: p. 68). In un sistema di determinazione dei costi del servizio TPL, gli elementi di costo che non risultano attribuibili direttamente al servizio reso (la linea) sono accumulati in una prima fase su centri di costo intermedi (settore acquisti, commerciale, ecc.) e, in una seconda fase, sono assegnati ai servizi finali erogati.

Nella società Francigena, l'individuazione dei centri di costo (Terzani, 1999: pp. 233 ss.) 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» (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 cadenze previste dal Regolamento comunale del controllo analogo) dell'ammontare dei costi di ciascun centro consente di responsabilizzare la struttura organizzativa della società pubblica sul grado di efficienza nell'utilizzo delle risorse disponibili, finanziate dalla collettività.

Al tema delle responsabilità si collega, in Azienda, la distinzione tra costi controllabili e costi non controllabili, appunto in relazione all'esigenza di identificare i responsabili ed alle possibilità che questi ultimi hanno d'influenzare la gestione delle risorse pubbliche affidate dall'Amministrazione comunale. Ovviamente, i costi controllabili si distinguono 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 successivo controllo «analogo» – di attribuire responsabilità sull'impiego delle risorse a soggetti che in realtà non sono in grado di influenzarne l'ammontare.

MJ L'implementazione della contabilità analitica nella società

Il sistema di contabilità analitica per centri di costo nella Francigena, con il processo di ripartizione dei costi dei

Tabella 1 - Classificazione naturale dei costi 2009 come da Piano Operativo Annuale

Rettifiche su vendite	
Abbuoni passivi	15,28
Conto acquisti	
Abbonamenti/biglietti	7.233,08
Materiale di con. c/acquisti	108.148,53
Costi industriali	
Carburanti	440.445,07
Lubrificanti e manut. e riparazioni	118.021,55
Costi commerciali	
Aggi a rivenditori	21.289,50
Costi amministrativi	
Compensi	63.716,84
Consulenze	54.536,22
Assicurazioni	95.586,98
Costi generali	
Spese telefoniche (cell. + fissi)	13.268,18
Pulizia veicoli	22.469,16
Altri costi gen.	20.203,75
Costo dipendenti	2.452.096,58
Altri costi	
Quote associative	11.543,67
Oneri tributari	
Irap	79.928,79
Bolli automezzi	10.015,56
Altri oneri trib.	1.384,98
Oneri finanziari	
10.748,44	
Sopravvenienze passive	
79.806,12	
Ammortamenti	
299.730,04	
Totale costi	3.910.188,30

fattori produttivi alle unità economiche di riferimento, si è sviluppato nelle seguenti fasi (cfr. Catturi, 2000: pp. 535-536):

- definizione dell'organigramma tecnico-funzionale. L'implementazione di un sistema di contabilità analitica richiede in effetti, in via preliminare, 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;
- 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 in sede di Regolamento sul controllo «analogo» del Comune di Viterbo e

Tabella 2 - Estratto dell'imputazione agli oggetti di costo finali (es. di linee feriali)

Costi commerciali					
Aggi a rivenditori	1637,05	2706,09	1061,52	549,95	1074,31
Costi amministrativi					
Compensi	4899,48	8099,00	3177,00	1645,92	3215,28
Consulenze	3408,51	3408,51	3408,51	3408,51	3408,51
Assicurazioni	5974,19	5974,19	5974,19	5974,19	5974,19
Costi generali					
Spese telefoniche (cell.+fissi)	829,26	829,26	829,26	829,26	829,26
Pulizia veicoli	1562,08	1562,08	1562,08	1562,08	1562,08
Altri costi gen.	1262,73	1262,73	1262,73	1262,73	1262,73
Costo dipendenti	188552,80	311684,03	122264,71	63341,96	123737,78
Altri costi					
Quote associative	721,48	721,48	721,48	721,48	721,48
Oneri tributari					
Irap	4995,55	4995,55	4995,55	4995,55	4995,55
Bolli automezzi	625,97	625,97	625,97	625,97	625,97
Altri oneri trib.	86,56	86,56	86,56	86,56	86,56
Oneri finanziari					
671,78	671,78	671,78	671,78	671,78	671,78
Sopravvenienze passive					
4987,88	4987,88	4987,88	4987,88	4987,88	4987,88
Ammortamenti					
18733,13	18733,13	18733,13	18733,13	18733,13	18733,13
Costi annuali singole linee	€ 300.023,61	€ 433.599,45	€ 208.985,14	€ 157.859,95	€ 204.781,80

Tabella 3 - Costi annui singole linee

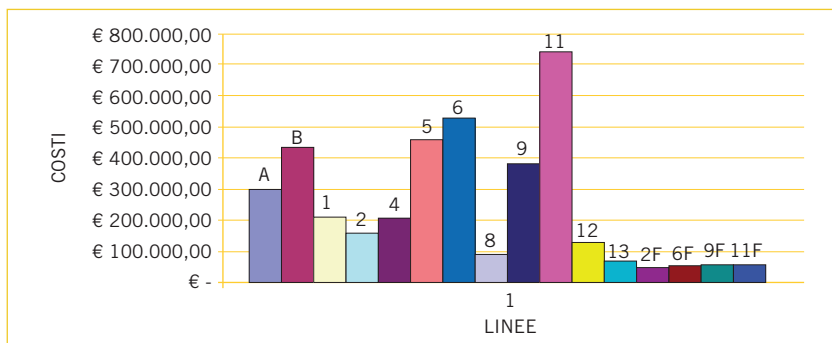


Tabella 4 - Costi giornalieri singole linee

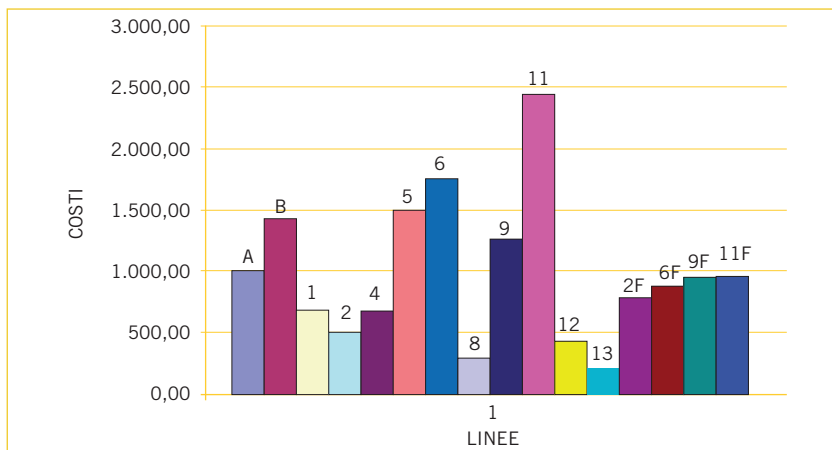


Tabella 5 - Costo per ogni km percorso

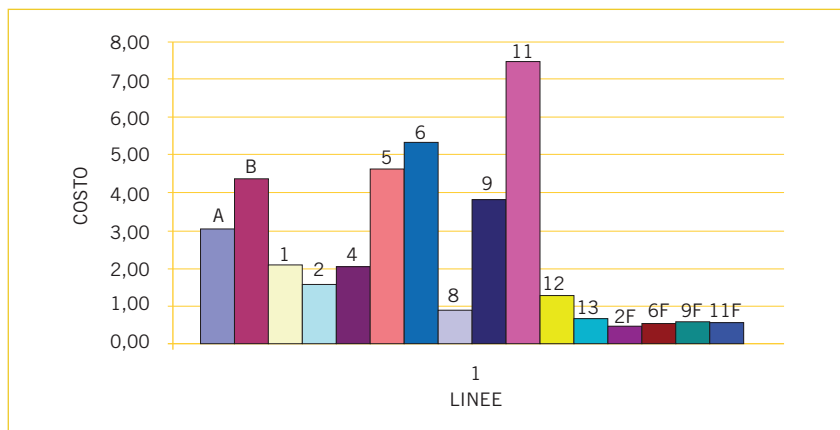


Tabella 6 - Trend costi giornalieri per fascia oraria. Linee feriali vs linee festive

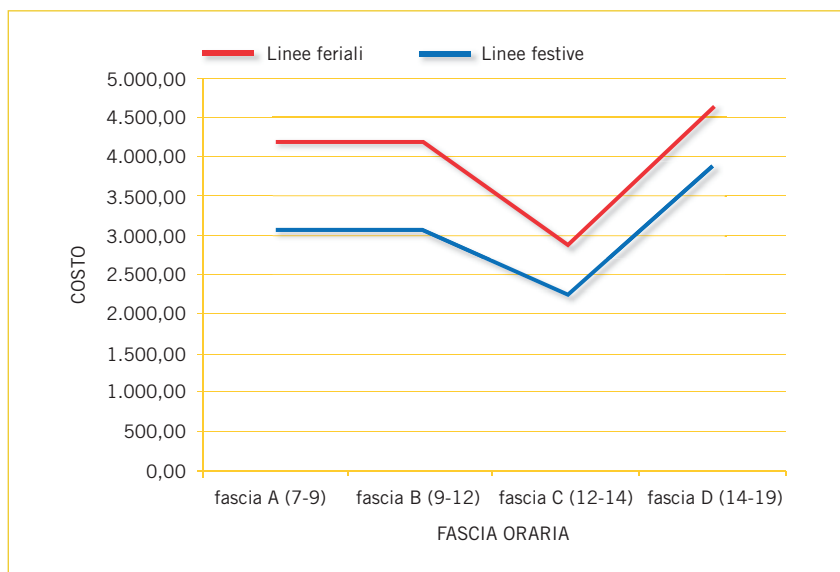
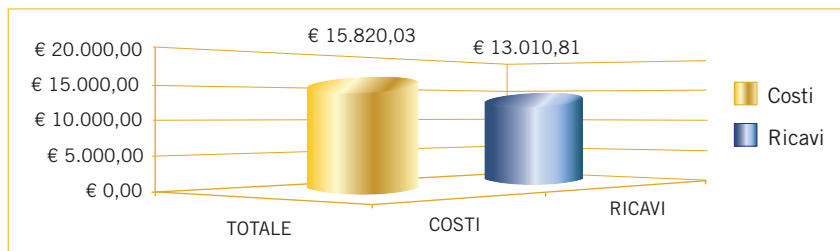


Tabella 7 - Costi-ricavi giornalieri totali



nello Statuto della Società pubblica affidataria) dei centri di responsabilità individuati;
c) classificazione per natura dei co-

sti diretti e comuni (spese generali quali il costo dei dipendenti, le spese telefoniche, le consulenze, ecc. - ved. tabella 1), cioè predi-

sposizione di un elenco, il più dettagliato possibile, dei vari componenti di costo comuni (convenientemente compattati in aggregati);
d) classificazione funzionale («ventilazione») dei costi comuni, ovvero effettuazione e allocazione ai vari centri di responsabilità del servizio pubblico dopo aver individuato 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 TPL), 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 (ved. tabella 2), pervenendo a determinare il costo del servizio pubblico reso, nell'ambito di un qualunque periodo di tempo (il giorno feriale, il giorno festivo, la settimana, il mese, il quadrimestre, l'anno) (ved. tabelle 3 e 4).
Il processo di imputazione, appena esposto, consente di determinare nell'esperienza analizzata il costo pieno del servizio, anche su base chilometrica (ved. tabella 5) o per fascia oraria (ved. tabella 6): è il *full costing* (secondo un principio di contabilità a costi pieni), configurazione che, come noto, si ottiene quale stratificazione successiva di costi (Selleri, 1999: pp. 169 ss.).

MJ Informativa societaria sui risultati del servizio ai fini del controllo «analogo»

Dal complesso delle elaborazioni sviluppate secondo quanto sopra illustrato, la Società affidataria *in house* del servizio TPL fornisce - ai fini del controllo «analogo» - 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 (ved. tabella 7), settimanali, mensili, annuali;
- costi/ricavi per ogni km percorso;
- costi/ricavi per singola corsa a/r (ved. tabella 8);
- costi/ricavi giornalieri (ved. tabella 9) e annuali per fascia oraria.

L'intera contabilità analitica aziendale diviene, secondo il processo esposto, strumento non più solo del controllo di gestione interno all'Azienda, *ma presupposto imprescindibile per l'Amministrazione pubblica controllante ai fini dell'adempimento agli obblighi dell'ente locale in materia di normativa sul controllo «analogo»*. È interessante osservare altresì come tale contabilità possa contribuire ad avviare il passaggio da un sistema di controllo pubblico di tipo «burocratico» ad uno di tipo «manageriale».

Tabella 8 - Costi-ricavi singola corsa a/r totali

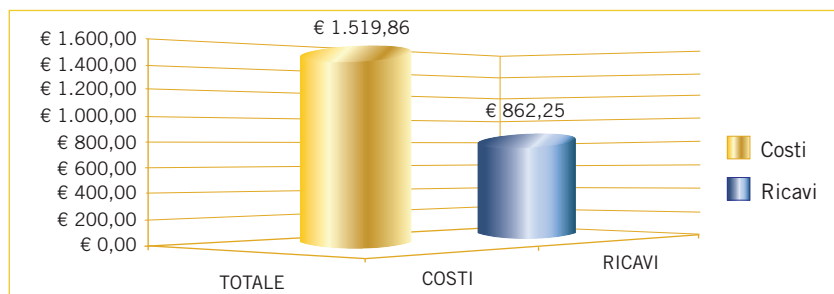
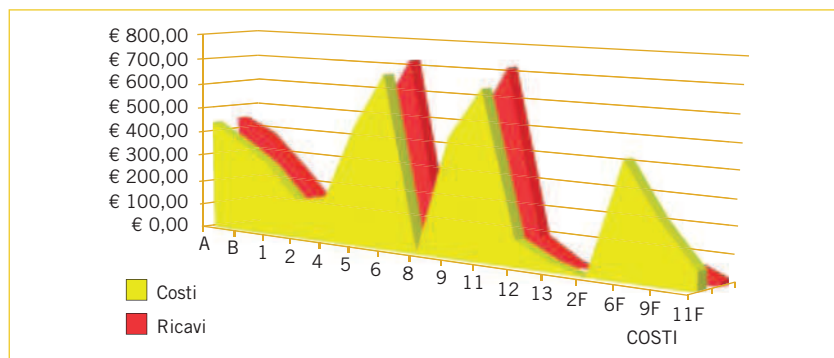


Tabella 9 - Costi-ricavi giornalieri fascia oraria D (14-19)



Bibliografia

- BORGONOV E. (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- BRUNI G. (1990), *Contabilità per l'alta direzione. Il processo informativo, funzionale alle decisioni di governo dell'impresa*, Etas, Milano.
- BRUSA L., DEZZANI F. (1983), *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè, Milano.
- CATTURI G. (2000), *Teoria e prassi del costo di produzione*, Cedam, Padova.
- MINISTERO DELL'AMBIENTE E DELLA TUTELA DEL TERRITORIO, circolare 6 dicembre 2004.
- CAVALLINI I., CONTI G.P.R. (2008), *Il rapporto fra comuni e società partecipate: la ricerca di un modello di controllo, Sistemi di controllo*, in *Azienditalia*, n. 10.
- CODA V. (1968), *I costi di produzione*, Giuffrè, Milano.
- CORTE DEI CONTI, Sez. Regionale di Controllo per la Lombardia, 987/2009/PAR.
- CORTE DEI CONTI, Sez. Regionale di Controllo per la Lombardia, deliberazione n. 17/2006.
- CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sez. I, 6 aprile 2006, n. C-410/04.
- CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sez. V, 18 novembre 1999, causa C-107/98.
- FARNETI G., MAZZARA L., SAVIOLI G. (1996), *Il sistema degli indicatori negli enti locali*, Giappichelli, Torino.
- FARNETI G., (2008), Le società partecipate. Problemi d'attualità, Società partecipate, in *Azienditalia*, n. 9.
- LIBERATORE G. (2001), *Pianificazione e controllo delle aziende di trasporto pubblico locale*, Franco Angeli, Milano.
- MELE R., MUSSARI R. (eds) (2009), *L'innovazione della governance e delle strategie nei settori delle public utilities*, Il Mulino, Bologna.
- REGOLAMENTO DEL COMUNE DI VITERBO SUL GOVERNO DEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE, 28 luglio 2008, n. 98.
- SELLERI L. (1999), *Contabilità dei costi e contabilità analitica*, Etas, Milano.
- TAR CAMPANIA, sez. I, n. 30 marzo 2005, n. 2784.
- TAR FRIULI VENEZIA GIULIA, sentenza 15 luglio 2005, n. 634.
- TAR SARDEGNA, sentenza 2 agosto 2005, n. 1729.
- TERZANI S. (1999), *Lineamenti di programmazione e controllo*, Cedam, Padova.

Pierre Di Toro e Alessandra Stefanoni sono rispettivamente Ordinario di Governance ed Etica Aziendale e Ricamatore in Economia Aziendale presso la Facoltà di Economia – Università degli Studi della Tuscia