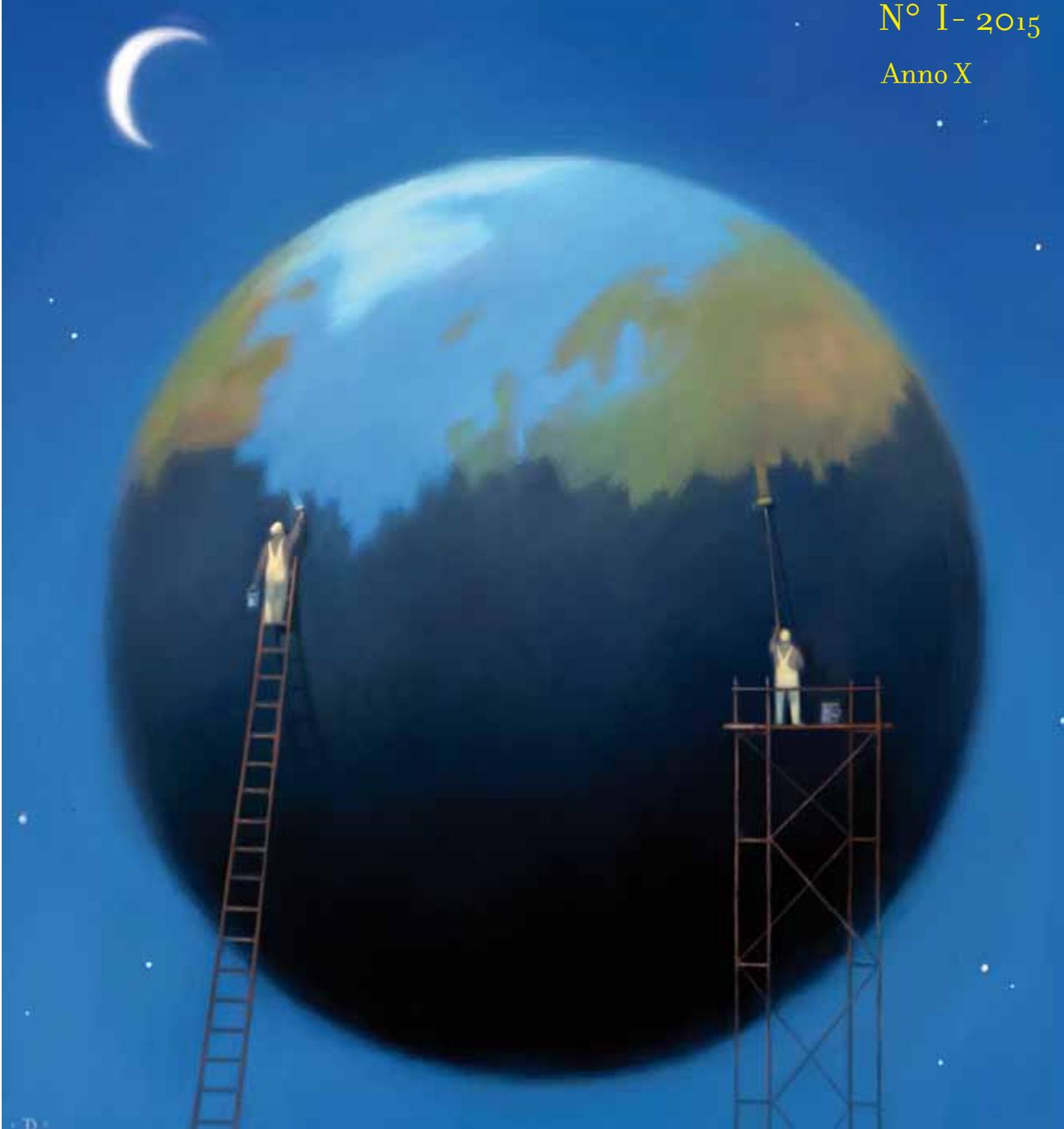


N° I - 2015

Anno X

CREDIAMO CHE SIA GIUNTO IL MOMENTO DI RAGIONARE COME UNA COMUNITA'. SERVONO REGOLE CERTE, RIFORME DEL SISTEMA FISCALE E GIUDIZIARIO. SERVE UN PENSIERO TECNICO, IMPARZIALE, NON SCHIERATO CHE AFFIANCHI LE ISTITUZIONI: PER LAVORARE, NON PIU' CONTRO QUALCUNO, MA A FAVORE DI TUTTI.



VOGLIAMO LAVORARE PER QUALCOSA,  
NON CONTRO QUALCUNO

Rivista online

Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Circoscrizione del Tribunale di Foggia



**Editoriale**

L'EXPO parla (un pò) Foggiano  
*di Sergio De Nicola* 3

**Primo Piano**

Sintesi delle principali novità in tema  
di applicazione dei nuovi principi  
contabili OIC  
*di Ernesto Gatto* 5

L'Information and Communication  
Technology nelle amministrazioni  
pubbliche. Gli strumenti di cui si avvale  
*di Nunzio Angiola e Lorella Riccio* 7

Brevi note sulla inammissibilità della o  
pposizione a cartella esattoriale, per  
sanzioni derivanti da ordinanza  
ingiunzione della D.T.L., nella ipotesi  
di giudizio di opposizione già pendente  
*di Michele Giampalmo* 16

Commissione Studi Finanza e  
Controllo di Gestione - Contributo  
*di Alfredo Ernesto Di Noia* 18

Garanzia giovani, è l'ora delle imprese  
*di Geppe Inserra* 25

Commissione Studi Finanza e  
Controllo di Gestione - Contributo  
*di Giuseppe Salvato* 28

**Rassegna Giurisprudenziale Tributaria**

CTR MI 1478/2015  
*Omessa instaurazione  
del contraddittorio preventivo* 32

**Editore**

**Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Foggia**

**Direttore responsabile**  
*Sergio de Nicola*

**Direttore editoriale**  
*Roberto de Meo*

**Comitato scientifico**

**Presidente: Nunzio Angiola - Componenti: Iolanda Battiante,  
Alessandro Buccino, Roberto de Meo**

**Impaginazione grafica**  
*Pasquale Russo*

**Redazione e amministrazione**

via della Repubblica, 25 - 71121 Foggia - tel. 0881 72 56 12  
www.odcefoggia.it - odcfoggia@tiscali.it

Registrazione Tribunale di Foggia n. 4/P06 R.P. del 01.03.2006  
Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente  
il pensiero dell'autore.



Direttore Responsabile  
Rivista on line  
ODCEC Foggia  
Giornalista

**L'EXPO PARLA (UN PO') FOGGIANO**

*di Sergio De Nicola*

Ricerca, arte e cucina. Ci sono tanti e diversi modi di raccontare un territorio e di esprimerne tutte le potenzialità, sfruttando al meglio in questo caso Expo Milano 2015, la più grande vetrina mai organizzata in Italia sul tema dell'alimentazione. I Paesi mostreranno il meglio delle proprie tecnologie, a prescindere se poi l'obiettivo dell'esposizione universale - riuscire a garantire cibo sano, sicuro e sufficiente a tutti gli abitanti del pianeta - venga o meno centrato (siamo, anzi, certi del contrario). Nella capitale economica italiana sono attesi 20 milioni di visitatori, interessati a conoscere le innovazioni di un futuro sostenibile - che in realtà, in troppe zone del globo tarda ad arrivare - e naturalmente ad assaggiare i migliori piatti del mondo.

Mezza Italia è pronta a fare le valigie per recarsi almeno un giorno a visitare i padiglioni dell'Expo, dove accanto a 104 Paesi ed Organizzazioni internazionali troveranno spazio e dignità anche numerosi operatori in rappresentanza di associazioni, aziende, enti della Puglia e della Capitanata. Ed allora vogliamo evidenziare quattro aspetti differenti legati al tema dell'alimentazione, che insieme però possono ben testimoniare

i successi di un territorio che al pari di tanti altri ha tutte le caratteristiche per sviluppare affari interessanti e suscitare l'interesse dei visitatori.

Il primo aspetto è legato alla ricerca. Il mondo conoscerà presto il metodo rivoluzionario con cui, modificando le proteine del glutine nel frumento, si renderà il glutine stesso innocuo. Una scoperta che cambierà in positivo abitudini e stili di vita per milioni di persone affette in tutto il mondo da celiachia e mescolerà le carte in tavola sul business dei prodotti senza glutine: da "gluten free" a "gluten friendly"; il passaggio non è solo semantico visto che in realtà il mercato è potenzialmente sconfinato ed il giro di affari colossale.

Apresentare i risultati della ricerca sarà lo spin-off denominato "New Gluten World", nato dalla collaborazione tra Università di Foggia e Molino Casillo SpA - tra i leader mondiali nella commercializzazione del grano - che accompagnerà dalla ricerca alla produzione industriale il metodo gluten friendly scoperto a Foggia. Presidente della società New Gluten World è Carmen Lamacchia, ricercatrice della Facoltà di Agraria dell'Università di Foggia ed artefice della sensazionale scoperta (insieme al docente di Chimica degli alimenti Aldo Di Luccia ed alla ricercatrice del CNR Carmen Gianfrani). Con l'acquisizione delle quote dello spin-off, l'operazione scientifica e commerciale alla base del New Gluten world - partita con un contributo iniziale di 800 mila euro elargito dal Gruppo Casillo all'Università di Foggia - ha raggiunto un budget di 2 milioni di euro e rappresenta uno degli investimenti più significativi del settore mai realizzati tra un'azienda privata e un ente pubblico.

"Sarà il fiore all'occhiello della nostra presenza ad Expo 2015 - sostiene l'imprenditore Pasquale Casillo, amministratore delegato della Molino Casillo SpA - e rappresenta, anche per noi, una delle scommesse imprenditoriali più ardite e suggestive che la nostra azienda abbia mai intrapreso". Non appena saranno terminati i test sugli uomini - dopo che tutte le prove di laboratorio sono state validate dai più autorevoli organismi internazionali - la ricerca troverà applicazione sul mercato. "La nascita dello spin-off - secondo Carmen Lamacchia - garantisce che il partner che

abbiamo scelto crede veramente in quello che abbiamo scoperto e che intendiamo trasformare in produzione industriale”.

Dai cibi “gluten friendly” ai piatti tipici del territorio. Ad un appuntamento così importante come Expo Milano 2015, non poteva mancare lo chef più rinomato della Capitanata e della Puglia. Peppe Zullo, abile ed attento comunicatore oltre che profondo conoscitore di tutti i prodotti della nostra terra, ha appena staccato un prezioso tagliando per l’Expo, dopo innumerevoli esperienze in giro per il mondo e partecipazione attiva a programmi televisivi e rubriche specializzate.

Nell’ambito di Expo Milano, lo chef orsarese che ama definirsi “cuoco-contadino” cura a allestimento e preparazione di 500 piatti al giorno nel ristorante della Puglia -uno dei venti regionali - nel padiglione Eataly. Lo staff di Peppe Zullo - tra i pochissimi privilegiati ad aver cucinato lo scorso mese di settembre al matrimonio dell’anno celebratosi in Puglia tra Ritika Agarwal (terza figlia del magnate indiano dell’acciaio Pramod Agarwal) e Rohan Mehta, erede di una importante casa di moda - offre ogni giorno agli ospiti del ristorante pugliese quattro piatti che racchiudono gli elementi, gli ingredienti e la tradizione della cucina made in Puglia.

La terza favola foggiana raccontata ad Expo è quella dei Grifoni di Ascoli Satriano, opera simbolo delle attività di recupero dei beni culturali trafugati e poi restituiti ai territori di origine. Il reperto archeologico, appartenente ad una tomba dell’élite principesca dauna e risalente alla seconda metà del IV secolo, fu trafugato dopo scavi clandestini. I pezzi più pregiati furono venduti dai tombaroli ad un famoso mercante d’arte prima di finire, attraverso il traffico internazionale di opere d’arte, nella collezione di un magnate americano. Furono i carabinieri del Nucleo Tutela del Patrimonio a ricostruire il percorso dei Grifoni, restituiti all’Italia, dopo un lungo contenzioso, nel 2007. Il ritorno a casa, sui Monti Dauni, cinque anni fa. Oggi il “prestito” all’Expo, dove i Grifoni in marmo policromo - scultura che rievoca un sacrificio e richiama il nutrimento e il cibo - vengono esposti all’interno del Padiglione Italia, insieme ad altre grandi opere d’arte “strumentali al percorso multisensoriale sull’identità italiana”. Tra queste, il dipinto

“Vucciria” di Renato Guttuso e “L’Ortolano” di Arcimboldo.

Dall’arte antica a quella moderna. L’ultima chicca del territorio è il frutto di una sinestesia e di una contaminazione tra arte povera e tecnologia. Dall’artista foggiano e digital storyteller Felice Limosani è partita l’idea di raccontare il cibo con una performance live che unisce street art e digital art. Sulla facciata esterna del padiglione “Cibus è Italia-Federalimentare Expo 2015” è possibile assistere al progetto artistico “Cibus in Fabula”. L’esibizione del vivo porta in scena 13 murales, realizzati da artisti di strada internazionali (provenienti, tra gli altri, da Giappone, Irlanda, Spagna, Francia, Regno Unito), ciascuno dei quali viene “remixato” in una video installazione con animazioni digitali.

Food, nutrizione e pianeta, che sono poi i temi portanti dell’Esposizione Universale, vengono così narrati con due differenti linguaggi contemporanei, mentre ogni singolo murales prende vita con la video arte. Ed ecco che l’arte urbana e povera diventa in grado, grazie alla tecnologia, di alimentare una riflessione ed una provocazione sui paradossi e le storture del nostro pianeta.



### Sintesi delle principali novità in tema di applicazione dei nuovi principi contabili OIC

di Ernesto Gatto

Tra le novità che caratterizzano la chiusura dei bilanci, gli operatori dovranno soprattutto prestare attenzione all’applicazione dei nuovi principi contabili emessi dall’Organismo Italiano di Contabilità – OIC.

#### a) La svalutazione delle immobilizzazioni:

Un tema caldo sono le svalutazioni delle immobilizzazioni, per le quali il principio contabile Oic 9 (svalutazione per perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali) propone un modello basato sull’attualizzazione dei flussi di cassa come base di riferimento per la determinazione del valore recuperabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali, secondo un approccio adottato anche dagli organismi contabili internazionali.

Il principio focalizza l’attenzione su un criterio semplificato per le piccole imprese al fine di evitare il sostenimento di oneri sproporzionati rispetto ai benefici che deriverebbero dall’adozione di tecniche complesse.

In questo senso va letta la previsione di consentire alle società di minori dimensioni di utilizzare l’approccio semplificato basato sulla capacità di ammortamento.

Quest’ultimo modello rappresenta un sistema particolarmente semplice e di immediata applicazione per cui gli operatori non potranno non tenerne conto nella redazione del bilancio 2014.

#### b) Immobilizzazioni finanziarie:

Particolare attenzione va data alle immobilizzazioni finanziarie, sia con riferimento alle svalutazioni, sia ai trasferimenti tra attivo circolante e immobilizzato e viceversa.

In base al nuovo Oic 21 il trasferimento delle partecipazioni è rilevato in base al valore risultante dall’applicazione dei criteri valutativi del portafoglio di provenienza. Pertanto:

- il trasferimento delle partecipazioni immobilizzate alle attività circolanti va rilevato in base al costo, eventualmente rettificato per le perdite durature di valore. Il valore così determinato, poiché la partecipazione è destinata alla negoziazione, è oggetto poi di confronto con il valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato;

- il trasferimento di partecipazioni non immobilizzate alle immobilizzazioni finanziarie va rilevato in base al minor valore fra il costo e il valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato. Con riferimento alla svalutazione delle immobilizzazioni finanziarie occorre valutare se la perdita di valore è durevole.

Il principio contabile si preoccupa di definire la concretezza dei programmi di recupero del valore, prevedendo che detti programmi o piani risultino da deliberazioni degli organi societari interni, come pure che siano analitici così da individuare con precisione gli elementi di intervento e i benefici attesi (qualificati in termini economici) ed infine definiscano in modo esplicito il tempo entro cui il recupero dell’equilibrio economico è atteso, che deve collocarsi comunque in un arco ridotto di esercizi futuri.

#### c) Scorporo dei terreni:

Con riferimento all’iscrizione degli immobili occorre verificare lo scorporo dei terreni, in quanto il principio contabile Oic 16 ha eliminato la previsione contenuta nel vecchio principio che permette di non scorporare il valore del terreno dai fabbricati su cui

insistono quando il valore del terreno tenda a coincidere con il valore del fondo di ripristino del sito, nel presupposto che la rilevazione distinta del terreno e del relativo fondo di accantonamento fornisca una migliore rappresentazione al lettore del bilancio.

Rimane il tema del trattamento contabile del fondo inerente gli ammortamenti calcolati in precedenza sulla quota parte del terreno.

Se viene riconosciuto che si tratta di un errore contabile, si applica l'Oic 29 con lo storno con contropartita la voce E 20 del conto economico.

Nel caso invece in cui il fondo corrisponde al fondo ripristino va classificato seguendo questa strada.

#### d) Bilancio Ias/Ifrs

Per quanto riguarda i bilanci Ias si segnala la comunicazione Consob del 19 gennaio 2015 in merito ai temi di maggior rilevanza delle relazioni finanziarie al 31 dicembre 2014.

Tra le altre cose la Consob richiama l'attenzione sulla corretta applicazione delle norme previste dallo Ias 12 (fiscaltà differita) con particolare riguardo all'eshaustività e completezza delle informazioni e alle valutazioni della probabilità di realizzare un reddito imponibile sufficiente per consentire l'utilizzo del beneficio dell'attività fiscale differita.

Viene poi richiamata l'attenzione sulla corretta applicazione delle norme previste dai principi Ias 36 e Ifrs 13, con particolare riferimento ai criteri adottati per l'individuazione delle attività da sottoporre a impairment test, calcolato con riferimento ad una singola attività, salvo che essa non sia in grado di generare flussi finanziari in entrata ampiamente indipendenti, e dall'altro lato che l'identificazione delle Cgu deve essere coerente con la visione strategica dell'impresa che hanno gli amministratori.



#### L'Information and Communication Technology nelle amministrazioni pubbliche. Gli strumenti di cui si avvale.

di Nunzio Angiola e Lorella Riccio

Le riforme della pubblica amministrazione che si sono succedute nell'ultimo ventennio si inseriscono nel solco del New Public Management, prima, e della Public Governance, poi, al fine di innescare e portare a termine un profondo processo di modernizzazione della macchina amministrativa pubblica. Numerose appaiono le aree di intervento: dallo snellimento delle burocrazie all'introduzione di meccanismi competitivi nella gestione dei servizi pubblici; dalla diffusione di un maggiore "orientamento al cliente/utente" al miglioramento dei complessivi livelli di efficienza, efficacia ed economicità.

In tale contesto, un ruolo di assoluto rilievo è ricoperto dalle tecnologie informatiche, che hanno subito un'evoluzione e diffusione rapidissime in ambito sociale ed economico, al punto tale da modificare i modi di comunicare e scambiarsi informazioni, abbattendo le barriere geografiche e linguistiche. Lo stesso Legislatore, conscio delle potenzialità dello strumento, ha introdotto tutta una serie di norme indirizzate alla digitalizzazione della PA, così da rendere più trasparenti le decisioni adottate dalla politica e più efficienti i servizi.

In particolare, la norma con cui si è dato inizio all'informatizzazione delle

amministrazioni pubbliche è la Legge n. 421 del 1992, che prevedeva il completamento del processo di diffusione delle ITs (Information Technologies) tramite la revisione delle disposizioni in materia di acquisizione dei mezzi necessari, la definizione di appositi standard qualitativi e sistemi di controllo, nonché l'introduzione di un organo ad hoc orientato al coordinamento e alla pianificazione degli investimenti in materia di automazione, anche al fine di garantire l'interconnessione dei sistemi informatici pubblici<sup>1</sup>.

La messa in opera di queste linee di indirizzo è stata attuata tramite un proficuo intervento legislativo, in più periodi, che ha introdotto l'Autorità per l'Informatica nella Pubblica Amministrazione<sup>2</sup>, il Codice dell'Amministrazione Digitale<sup>3</sup> e tutta una serie di strumenti per il governo computerizzato delle pratiche, quali: la carta d'identità elettronica o l'archivio per la gestione informatica dei documenti<sup>4</sup>.

Nonostante sia stato previsto un corpus normativo stringente, mirato a regolare il processo di introduzione e implementazione delle nuove tecnologie non riteniamo che si sia adeguatamente soppesata la rischiosità connessa ai ritardi nel tempo accumulati. Infatti, la PA risultava – e risulta ancora oggi – molto esposta a tutta una serie di crimini

<sup>1</sup> Più approfonditamente l'art. 2, comma 1, punto mm detta che: «al fine del completamento del processo di informatizzazione delle amministrazioni pubbliche e della più razionale utilizzazione dei sistemi informativi automatizzati, procedere alla revisione della normativa in materia di acquisizione dei mezzi necessari; prevedendo altresì la definizione dei relativi standard qualitativi e dei controlli di efficienza e di efficacia; procedere alla revisione delle relative competenze e attribuire ad un apposito organismo funzioni di coordinamento delle iniziative e di pianificazione degli investimenti in materia di automazione, anche al fine di garantire l'interconnessione dei sistemi informatici pubblici».

<sup>2</sup> Con il D. Lgs. 39/1993, poi modificata in C.N.I.P.A., successivamente in Digit@PA ed oggi in Agenzia per l'Italia Digitale.

<sup>3</sup> Con il D. Lgs. 82/2005, successivamente aggiornato nel 2010 e nel 2012, così da risultare rispondente alle novità introdotte a livello intersettoriale.

<sup>4</sup> In particolare si vedano gli artt. 36 e 64 del D.P.R. 445/2000 focalizzati su questi due aspetti, a cui si affiancano ulteriori disposizioni sulla gestione digitale dei documenti.

informatici volti a sottrarre il patrimonio informativo e tecnologico detenuto dalle amministrazioni pubbliche, con grave nocumento per gli enormi interessi privati e pubblici che ruotano intorno ad esse.

Alla luce delle considerazioni svolte, appare interessante approfondire il tema dell'Information and Communication Technology (ICT), non inteso semplicemente come strumento per la modernizzazione della pubblica amministrazione ma, anche, nella sua accezione più strettamente aziendalistica, come sistema per la gestione di quella che è la "linfa vitale" della corretta gestione aziendale: le informazioni. All'uopo ricordiamo che l'economia aziendale studia «i processi di decisione (programmazione), di esecuzione (azione) e di controllo con il relativo feed back e il sistema informativo»<sup>5</sup> nella prospettiva della razionalità limitata. A tal proposito, si procede alla definizione dei sistemi informativi aziendali, in cui l'ICT ricopre un ruolo di assoluto rilievo rispetto a quelli di tipo automatizzato, per poi indagare sui molteplici strumenti implementati in ambito pubblico.

## Il sistema informativo aziendale

Negli ultimi 40 anni si è osservato l'insorgere di numerosi fenomeni di cambiamento che hanno condotto allo sviluppo della tecnologia dell'informazione, all'apertura dei mercati, all'orientamento al cliente e ad una maggiore attenzione per la qualità dei processi. Tutti questi aspetti hanno modificato in modo sostanziale sia l'attività di pianificazione, programmazione e controllo sia i principi organizzativi alla base della gestione, con conseguente evoluzione del sistema informativo aziendale, colonna portante del processo decisionale. Proprio per tale ragione, appare necessario focalizzare l'attenzione sul sistema informativo testé richiamato.

In linea generale, l'assetto organizzativo aziendale deriva dalla combinazione della

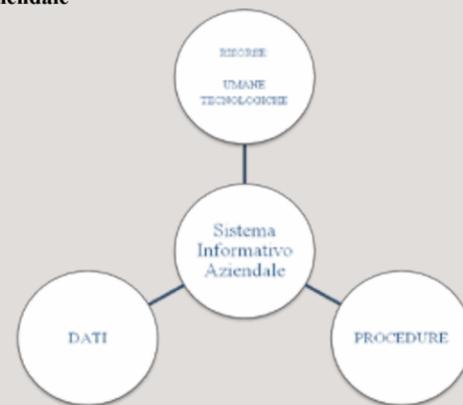
5 G. ZANDA, Lineamenti di economia aziendale, Edizioni Kappa, Roma, 2007, p. 4.

struttura organizzativa e dei sistemi operativi. Questi ultimi, a loro volta, si compongono dei sistemi di gestione del personale e dei sistemi di gestione degli obiettivi e delle informazioni. Ne discende che, all'interno dell'azienda, il sistema informativo ha la funzione di mettere a disposizione di tutti gli operatori i dati e le informazioni di maggior rilievo per adottare le decisioni relative alle varie aree di attività<sup>6</sup>.

In particolare, il sistema informativo viene definito come: «un insieme ordinato di elementi che rilevano, elaborano, scambiano e archiviano dati con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni nel momento e nel luogo adatto alle persone che in azienda ne hanno bisogno, utilizzando a tale scopo la tecnologia più appropriata»<sup>7</sup>. Da ciò deriva che gli elementi caratterizzanti sono:

- l'insieme di dati;
- il complesso di procedure;
- le risorse umane e tecnologiche disponibili<sup>8</sup>.

Figura 1: Gli elementi del sistema informativo aziendale



Fonte: nostra elaborazione da Candiotta R., I sistemi informativi integrati, cit., 2004, p. 2.

Nel primo caso, si fa riferimento a quei dati che sono rappresentativi della realtà aziendale e ambientale intesi come «una

6 Cfr. E. BORGONOVÌ, Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche, Egea, Milano, 2002, pp. 367-368.

7 P. F. CAMUSSONE, Il sistema informativo aziendale, Etas Libri, Milano, 1998, p. 28.

8 Cfr. R. CANDIOTTO, I sistemi informativi integrati, Giuffrè Editore, Milano, 2004, p. 1.

descrizione originaria e non interpretata di un evento»<sup>9</sup>. Un'ulteriore definizione è quella secondo cui «i dati sono la materia prima del processo di costruzione delle informazioni, e sono costituiti da gruppi di simboli (...) che rappresentano quantità, azioni, cose, ecc.»<sup>10</sup>. Infatti, i dati sono la materia prima del processo di produzione delle informazioni<sup>11</sup> e acquisiscono un significato sul piano economico solo dopo un'appropriata classificazione, organizzazione ed impiego all'interno del processo decisionale e di controllo.

Un secondo aspetto peculiare riguarda le varie procedure di raccolta dei dati e di realizzazione e distribuzione delle informazioni. Nello specifico, tale processo si articola in tre fasi che vanno dalla rilevazione ed elaborazione dei fatti aziendali fino alla trasmissione delle informazioni. Pertanto, si impone la necessità, dapprima, di effettuare una selezione di dati che siano completi, omogenei e temporalmente rilevanti<sup>12</sup> per poi procedere, tramite particolari operazioni, all'aggregazione e alla sintesi degli stessi così da ottenere le informazioni rispondenti alle esigenze dei centri decisionali. Infine, il risultato del processo informativo viene trasmesso all'utente garantendone: un certo contenuto, l'impiego di appositi canali di comunicazione e lo sfruttamento di procedure ad hoc.

Ultimo, ma non meno importante, è il ruolo ricoperto dalle risorse umane e tecnologiche impiegate per la gestione e divulgazione delle notizie. Difatti, poter fare affidamento su dipendenti competenti e capaci, consente di minimizzare i tempi e migliorare la qualità dei dati; allo stesso modo la disponibilità di

9 S. C. BLUMENTHAL, Il sistema informativo, Isedi, Milano, 1973, p. 35.

10 G. B. DAVIES, M.I.S.: Conceptual, foundation, structure and development, McGraw-Hill, Milano, 1974, p. 32.

11 Secondo Davies l'informazione non è altro che «un dato che è stato sottoposto a un processo che lo ha reso significativo per il destinatario, e realmente importante per il suo processo decisionale presente o futuro», in G. B. DAVIES, M.I.S.: Conceptual, foundation, structure and development, cit., 1974, p. 32.

12 Cfr. P. F. CAMUSSONE, Il sistema informativo. Finalità, ruolo e metodologia di realizzazione, Etas Libri, Milano, 1990, pp. 19-20.

strumenti rispondenti alle esigenze aziendali ne migliora il funzionamento.

Introdotti gli aspetti definitivi riguardanti il sistema informativo aziendale, sia per il settore pubblico sia per quello privato, risulta fondamentale fare una precisazione rispetto al ruolo ricoperto dall'ICT. Infatti, seppur il concetto di sistema informativo enunciato prescindendo dall'impiego degli «strumenti digitali», il loro avvento e la loro diffusione nella gestione aziendale è diventato indispensabile al punto tale da costituire per l'azienda una fonte di value creation.

Inoltre, l'informatica e la telematica ricoprono, per un altro motivo, una posizione centrale in ambito aziendale. Infatti, a fianco delle semplici funzioni di supporto ai dipendenti e all'azienda in generale, si occupano di realizzare sistemi direzionali per le scelte, gestire i flussi di comunicazione e creare reti di collegamento tra singole aziende e tra aziende e mercato, garantendo coordinamento e integrazione nell'organizzazione e nella gestione dei flussi informativi. Per tali ragioni, esse hanno subito un rapido e radicale sviluppo sia presso le aziende private sia negli enti pubblici.

In virtù di quanto affermato, risulta a questo punto importante fornire una chiara definizione di ICT, che viene intesa come: «a combination of manufacturing and services industries that capture, transmit and display data and information electronically»<sup>13</sup>. In generale, tutte le altre definizioni ricalcano quella testé fornita, con sfumature che ampliano o restringono il suo campo d'azione a seconda dei settori in cui l'azienda opera. Tanto nel contesto privato quanto in quello pubblico tale strumento consente la reingegnerizzazione dei processi con l'obiettivo ultimo di realizzare migliori livelli di performance e quindi di better government. 13 OECD, Measuring the information economy, 2002, sito internet: <http://www.oecd.org>. In particolare, la definizione così prosegue: «The principles underlying the definition are the following: - for manufacturing industries, the products of a candidate industry: must be intended to fulfil the function of information processing and communication including transmission and display; must use electronic processing to detect, measure and/or record physical phenomena or control a physical process; - for services industries, the products of a candidate industry: must be intended to enable the function of information processing and communication by electronic means».

Focalizzando l'attenzione sul contesto pubblico, appare chiaro che la diffusione delle tecnologie digitali "costringe" gli enti a valutare "con occhi nuovi" le opportunità e le responsabilità di governo legate alla loro implementazione. Ad oggi, infatti, l'attenzione all'e-government è una priorità assoluta non solo per l'Italia, ma per tutti i Paesi dell'UE, dove per governo elettronico si intende «the use of information and communication technologies, and particularly the Internet, as a tool to achieve better government»<sup>14</sup>.

Va, però, precisato che l'impiego e il successo delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione sono influenzate dalla maggiore o minore propensione al cambiamento da parte degli attori principali a partire dal Legislatore, che ne impone l'adozione tramite apposite norme, fino al funzionario pubblico che le utilizza. Infatti, non è detto che il solo sforzo normativo ne assicuri il successo. In linea di principio, due sono gli approcci possibili: o l'ente risulta poco interessato all'introduzione delle nuove tecnologie, al punto tale che il processo evolutivo venga semplicemente "subito"<sup>15</sup>; oppure, una volta comprese le potenzialità dello strumento, si opti per un comportamento quasi proattivo, così da garantirne una più rapida implementazione se non, addirittura, anticipandone le innovazioni.

Fatte queste premesse concettuali e chiarito il ruolo del sistema informativo e delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, si procede con l'analisi dei principali strumenti implementati dalla PA italiana, per rispondere alle mutate esigenze della collettività e per allinearsi alle realtà europee.

### Gli strumenti della PA digitale

La principale finalità legata alla digitalizzazione della PA consiste nella <sup>14</sup> OECD, "The Case for E-Government: Excerpts from the OECD Report «The E-Government Imperative»", in OECD Journal on Budgeting, Vol. 3, n.1, 2003, p. 63.  
<sup>15</sup> Si parla in questo caso di determinismo tecnologico che «descrive il ruolo delle ICT come variabili indipendenti, che inducono in azienda un rivoluzionario cambiamento degli assetti organizzativi senza margini per significativi feedback», in L. BUCCOLIERO, Il governo elettronico, Tecniche Nuove, Milano, 2009, p. 98.

modernizzazione dei processi amministrativi, rendendo gli stessi più efficienti, più trasparenti, più capaci di fornire ai cittadini e alle imprese servizi di qualità (a minore costo), contribuendo a far diventare l'amministrazione pubblica uno dei volani principali dello sviluppo dell'economia del Paese. Naturalmente, molte sono le opportunità e le possibilità offerte dalle nuove tecnologie e diversi gli strumenti, più o meno innovativi, a disposizione degli enti, che sono chiamati a diventare "amministrazioni digitali". Detto questo, si procede con l'indicare, in modo specifico, i principali strumenti ICT utilizzati dalle amministrazioni pubbliche. In particolare, si focalizza l'attenzione sulla posta elettronica certificata, la firma digitale, i siti web, le carte elettroniche, il protocollo informatico, gli sportelli virtuali e il VoIP.

La **posta elettronica certificata** rappresenta uno strumento di rilievo nell'informatizzazione degli enti, in quanto rende agevole l'interazione tra pubbliche amministrazioni, cittadini, imprese e garantisce qualità, tracciabilità e sicurezza agli scambi di documenti e informazioni. Inoltre, permette di utilizzare nuove soluzioni che aumentano il grado di informatizzazione e di digitalizzazione dei processi amministrativi e rendono più trasparente ed efficace l'azione pubblica. Più precisamente, le amministrazioni pubbliche hanno l'obbligo di dotarsi di una casella di PEC per ciascun registro di protocollo<sup>16</sup>, devono comunicare all'Agenzia per l'Italia Digitale gli indirizzi di posta elettronica certificata istituiti per ognuno di essi<sup>17</sup> e utilizzare lo strumento per ogni scambio di documenti e informazioni con tutti i soggetti interessati che ne fanno richiesta e che hanno preventivamente dichiarato il proprio indirizzo e-mail<sup>18</sup>. Inoltre, gli enti devono pubblicare nella pagina iniziale del sito web istituzionale l'indirizzo PEC a cui può rivolgersi il

<sup>16</sup> Si veda l'art. 47 comma 3 del Codice dell'amministrazione digitale e l'art. 16 comma 8 della L. 2 del 2009.

<sup>17</sup> Così come sancito all'art. 16 comma 8 della L. 2 del 2009 e all'art. 4 del DPCM 6 maggio 2009.

<sup>18</sup> L'art. 6 del Codice dell'amministrazione digitale.

cittadino per qualsiasi richiesta<sup>19</sup> e rendere disponibili, per ciascun procedimento, le informazioni necessarie a consentire l'inoltro di istanze da parte degli stessi<sup>20</sup>. Infine, vanno definite le modalità di attribuzione della casella di posta ai dipendenti dell'ente e di utilizzo per le comunicazioni e le notificazioni a loro destinate<sup>21</sup>. Oltre a questi principali adempimenti, molte altre azioni vanno poste in essere per attuare l'impiego coerente dello strumento, così che risponda alle molteplici esigenze e soggiaccia ai vari obblighi normativi.

Per quanto riguarda la **firma digitale**, essa rappresenta l'equivalente elettronico di una firma autografa, poiché al pari di quest'ultima garantisce autenticità e integrità al documento<sup>22</sup>. La differenza risiede nel fatto che per la prima la validità è legata alla grafia della persona, mentre per la seconda questa deriva dal possesso di uno strumento informatico da parte del firmatario. Infatti, la firma digitale è una particolare tipologia di firma elettronica, generata utilizzando una coppia di chiavi asimmetriche, secondo il metodo di crittografia della doppia chiave. In particolare, secondo tale sistema la prima chiave, privata, è utilizzata per apporre la firma al documento informatico, mentre la seconda, pubblica, è usata per verificarne l'autenticità. Questo tipo di metodo, pertanto, non consente né di modificare un documento né di estrapolarne la firma ed allegarla ad un altro oggetto, così come impedisce all'autore di negarne la proprietà.

I principali obiettivi connessi al suo impiego sono:

- l'eliminazione dei supporti cartacei e lo snellimento delle attività svolte, tramite il potenziamento della gestione elettronica dei flussi documentali. Non sfuggirà al

<sup>19</sup> Così come previsto all'art. 54 del Codice dell'amministrazione digitale e all'art. 34 della L. 69 del 2009.

<sup>20</sup> Si veda in dettaglio l'art. 4 del DPCM del 6 maggio 2009.

<sup>21</sup> Per approfondimenti, si rimanda all'art. 16 bis della L. 2 del 2009 e all'art. 9 del DPCM del 6 maggio 2009.

<sup>22</sup> In proposito, appare rilevante approfondire quanto definito in CNIPA, Guida alla firma digitale, Versione 1.3, 2009, da sito internet: [http://www.urp.gov.it/allegati/GuidaFirmaDigitale2009\\_a\\_0\\_0.pdf](http://www.urp.gov.it/allegati/GuidaFirmaDigitale2009_a_0_0.pdf).

lettore la rilevanza che la firma digitale presenta ai fini del miglioramento dell'efficienza amministrativa;

- lo sviluppo di procedure informatiche e telematiche più sicure e trasparenti, a garanzia della correttezza e della validità giuridica delle operazioni condotte;
- l'incremento dell'erogazione on-line di servizi da parte della pubblica amministrazione e la possibilità di consentire ai suoi utenti l'effettuazione di transazioni (si pensi all'espressione on-line del diritto di voto), in linea con i piani governativi di e-government;
- la valorizzazione ed il rafforzamento degli strumenti di comunicazione istituzionale on-line e di comunicazione elettronica, come ad esempio il protocollo informatico, la posta elettronica certificata, la carta d'identità elettronica.

Da ciò si evince che lo strumento contribuisce in maniera importante al processo di digitalizzazione dei procedimenti amministrativi, alla gestione informatizzata dei flussi documentali e delle procedure e alla dematerializzazione.

Alla base del processo di informatizzazione sin qui descritto vi è il concetto di "accessibilità", direttamente correlato ad uno dei pilastri fondamentali della riforma delle amministrazioni pubbliche: la trasparenza<sup>23</sup>. In virtù di ciò, appare fondamentale sottolineare che la trasparenza è connaturata ad internet. Tuttavia, si dà effettività al principio della trasparenza, ossia alla libera accessibilità, quando i servizi entrano nella disponibilità di tutti gli individui, indipendentemente dai loro requisiti hardware e software, dall'infrastruttura di rete, dal loro linguaggio di nascita, dalla loro cultura, posizione geografica e attitudini fisiche e mentali<sup>24</sup>. Pertanto,

<sup>23</sup> La trasparenza viene appunto definita come «accessibilità totale a tutte le informazioni che riguardano l'amministrazione pubblica e il suo andamento», secondo l'art. 11 del D. Lgs. 150 del 2009 e, ancora, come «diritto di accedere alle informazioni oggetto di pubblicazione obbligatoria sui siti istituzionali delle pubbliche amministrazioni», ai sensi dell'art. 1 del D. Lgs. 33 del 2013.

<sup>24</sup> Così come previsto dalla L. 4 del 2004, dal Regolamento Attuativo n. 75 del 2005 e dal Decreto del

l'accessibilità concorre all'universalità del diritto di accesso alle informazioni e deve essere la principale proprietà dei siti web istituzionali. Questi strumenti sono «il mezzo primario di comunicazione, il più accessibile e meno oneroso, attraverso cui le Pubbliche amministrazioni devono: garantire un'informazione trasparente ed esauriente sul loro operato; promuovere nuove relazioni con i cittadini, le imprese e le altre PA; pubblicizzare e consentire l'accesso ai propri servizi; consolidare la propria immagine. Essi devono offrire all'utenza cui si rivolgono servizi, sia di tipo informativo che transazionale, rispondenti a caratteristiche di qualità sinteticamente esprimibili in: accertata utilità; semplificazione dell'interazione tra amministrazione ed utenza; trasparenza dell'azione amministrativa; facile reperibilità e fruibilità dei contenuti; costante aggiornamento»<sup>25</sup>.

Risulta chiaro, quindi, che la funzione detenuta dal sito istituzionale nel processo di modernizzazione della PA è fondamentale, in quanto rappresenta il principale canale di comunicazione e divulgazione informativa dell'ente. Ovviamente, molteplici sono le norme, i regolamenti, le delibere dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC) che ne sanciscono il contenuto minimo<sup>26</sup>, così da garantire un'effettiva rispondenza alle esigenze collettive. Basti pensare che il Legislatore ha introdotto la facoltà, per il cittadino, di richiedere le informazioni non presenti sul sito direttamente tramite PEC e l'ente deve garantire risposta entro 30 giorni dall'inoltro della richiesta, nonché la pubblicazione dei dati stessi sul proprio portale, così che si rendano disponibili<sup>27</sup>.

A fianco degli strumenti finora analizzati, un importante rilievo è ricoperto dalle carte Ministro per l'Innovazione e le Tecnologie del 8 luglio 2005.

Dottoranda di ricerca nell'Università di Foggia

26 In modo sintetico, sono riportati i principali contenuti obbligatori per i siti web in DIGITPA, DIPARTIMENTO DELLA FUNZIONE PUBBLICA, DIPARTIMENTO PER LA DIGITALIZZAZIONE E L'INFORMATIZZAZIONE TECNOLOGICA E FORMEZPA, Linee guida per i siti web della PA, cit., 2011, pp. 32-41.

27 Secondo quanto dettato dall'art. 5 comma 3 del D. Lgs. 33 del 2013.

**elettroniche**, rappresentate dalla Carta d'Identità Elettronica (CIE) e dalla Carta Nazionale dei Servizi (CNS). Per quanto attiene alla prima, si tratta di uno strumento complesso, che potrà servire sia per il web sia come documento di identità personale e che nasce dall'esigenza di consentire l'identificazione sicura sia nel mondo fisico che virtuale. In particolare, la carta contiene, memorizzate su un microchip e su una banda ottica, i dati personali, il codice fiscale, i dati di residenza, la cittadinanza, il codice numerico del comune di rilascio, la data del rilascio e la data di scadenza, oltre alla firma del titolare, la fotografia e eventuale indicazione di non validità ai fini dell'espatrio. Potrà contenere, inoltre, anche i dati amministrativi del Servizio Sanitario Nazionale e tutte le informazioni occorrenti per la firma digitale. Allo stato attuale, però, il documento è ancora in sperimentazione. Infatti, a partire dal 2000, solo 156 comuni, sugli 8.058 italiani, sono stati dotati delle attrezzature necessarie per poterla emettere. Per quanto riguarda la Carta Nazionale dei Servizi, essa ha funzioni analoghe alla CIE, ad eccezione dell'identificazione "a vista".

In generale, le politiche di e-government riconoscono l'importanza fondamentale delle possibilità offerte da questi due nuovi strumenti tecnologici, nell'ottica dell'innovazione, dell'ammodernamento del sistema pubblico, ma soprattutto della maggiore trasparenza e semplificazione dei procedimenti amministrativi. Per di più, stravolgono le modalità tradizionali della comunicazione istituzionale on-line, in quanto consentono ad ogni cittadino di interagire a pieno titolo con qualsiasi ente senza doversi presentare di persona agli sportelli. Allo stesso modo, influenzano anche la comunicazione interna e tra enti dal momento che i dipendenti pubblici addetti ai procedimenti possono apporre digitalmente firme o bolli, se sono stati all'uopo autorizzati.

Il **protocollo informatico** si definisce come «l'insieme delle risorse di calcolo, degli apparati, delle reti di comunicazione e delle procedure informatiche utilizzati dalle amministrazioni per la gestione dei

documenti»<sup>28</sup>, pertanto rappresenta una fase fondamentale per tutti i flussi documentali tra gli enti pubblici e tra questi e i cittadini. Inoltre, la sua informatizzazione garantisce il perseguimento di molteplici obiettivi, tra cui quelli di: eliminare i registri cartacei, diminuire gli uffici di protocollo, razionalizzare il flusso documentale e implementare gli strumenti che favoriscono un effettivo esercizio del diritto di accesso allo stato dei procedimenti e ai relativi documenti da parte dei soggetti interessati, il tutto per migliorare la trasparenza dell'azione amministrativa.

Un discorso un po' più complesso è quello che riguarda gli **sportelli virtuali**. Questi non vanno semplicemente assimilati al sito web, ma rappresentano veri e propri punti di contatto che, oltre ad offrire le informazioni relative ai servizi o alle attività amministrative (solitamente presenti nei siti istituzionali), rendono possibile l'invio di richieste specifiche e personalizzate come pure l'esecuzione di alcuni procedimenti on-line, aumentando il livello di interattività. Infatti, mediante l'uso di banche-dati, sempre più strutturate e facilmente aggiornabili, e al "web semantico" è possibile predisporre sistemi informatici in grado di fornire risposte automatiche, in tempi brevi, alle specifiche domande poste dagli utenti. Questo sistema consente, quindi, di ottenere risposte più precise a domande specifiche. Va precisato, però, che perché questo sistema funzioni è necessario che le informazioni richieste siano all'interno della banca-dati; pertanto, gli sportelli virtuali hanno bisogno, oltre che di software specifici, anche di un costante lavoro di aggiornamento dei propri elementi.

Compreso il ruolo centrale del front office virtuale, appare necessario chiarire che la PA italiana deve, però, superare una visione internet-centrica dell'innovazione, considerando il fatto che diverse fasce della popolazione non sono ancora nelle condizioni di servirsi della

28 Definizione tratta dall'art. 1 del DPR 445 del 2000 "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa".

rete<sup>29</sup> (digital divide<sup>30</sup>). Di conseguenza, la migliore modalità di erogazione dei servizi pubblici è la multicanalità che «rappresenta un approccio sistemico alla gestione delle attività di comunicazione, assistite dall'implementazione delle nuove tecnologie»<sup>31</sup>. L'idea che si deve sostenere è semplicemente questa: l'affiancamento ai canali tradizionali dei nuovi canali informatici permette di allargare le reali possibilità di fruizione dei servizi<sup>32</sup> da parte della collettività amministrata.

Infine, pur non trattandosi di uno strumento, ma di una tecnologia vera e propria, si pone l'accento sul **VoIP**, acronimo che sta per Voice over Internet Protocol. Esso si inquadra nel percorso di razionalizzazione delle risorse pubbliche, richiamando una tecnologia che consente di gestire le chiamate telefoniche in modalità internet. Più specificamente, si fa riferimento all'insieme dei protocolli di comunicazione che rendono possibile tale tipo di collegamento. In realtà, le conversazioni VoIP non devono necessariamente viaggiare su internet, ma possono anche usare come mezzo trasmissivo una qualsiasi rete privata

29 Cfr. A. NADDEO, Presentazione, in Dipartimento della Funzione Pubblica, L'adozione della multicanalità e l'erogazione dei servizi nelle amministrazioni pubbliche, (a cura di G. CAMMAROTA), Rubbettino editore, Roma, 2007, pp. 7-8.

30 In merito al superamento di questa criticità, si veda G. CONTE, "DTT e servizi interattivi: una risposta al digital divide?", in Comunicazioni Sociali, Pubblicazioni dell'Università Cattolica del Sacro Cuore, n. 1, 2008, pp. 76-84.

31 A. LOVARI, M. MASINI, Comunicazione pubblica 2.0: tecnologie, linguaggi, formati, FrancoAngeli, Milano, 2009.

32 Particolare attenzione va posta sulla presenza degli sportelli unici o polifunzionali (fisici), che si basano su una relazione con l'utente più avanzata. Infatti, all'interno di questa struttura, il cittadino può svolgere tutte le operazioni necessarie per ottenere il servizio richiesto, senza dover cambiare ufficio per l'ultimazione della procedura. Rispetto a questo tema, si veda: F. PODDIGHE, A. LOMBRANO, "La produzione snella nelle Amministrazioni Pubbliche e l'esperienza dello Sportello Unico al Cittadino", in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 1 e 2, 2010, pp. 7-17; L. SANNA, L'erogazione dei servizi pubblici e il front office amministrativo multicanale, in Dipartimento della Funzione Pubblica, L'adozione della multicanalità e l'erogazione dei servizi nelle amministrazioni pubbliche, cit., 2007, pp. 37-38.

basata sul protocollo IP<sup>33</sup>. Oltre ai motivi legati alla digitalizzazione degli enti, a supportare l'impiego della tecnologia in oggetto sono ragioni riconducibili ad una serie di vantaggi legati ad una drastica riduzione dei costi ed alla possibilità di avvalersi di nuove funzionalità. Inoltre, la collettività stessa ne trae benefici, in quanto può scegliere tra un ampio numero di strumenti con cui mettersi in contatto con i vari uffici.

Al termine di questa breve disamina, ci siamo formati un convincimento in merito alla molteplicità e alla complessità delle soluzioni che le amministrazioni possono implementare per trasformarsi in enti digitalizzati. In generale, la PA cambia volto rispetto all'utente se i servizi sono forniti in rete ai cittadini, se si diffonde l'uso della carta di identità elettronica e della carta nazionale dei servizi e se si procede con la diffusione della firma digitale. Ancora, diviene più trasparente se adotta il protocollo informatico e più efficiente se la posta interna è trasmessa tramite e-mail o gli impegni di spesa e i mandati di pagamento sono gestiti elettronicamente<sup>34</sup>. Si comprende, dunque, che "a valle" dell'uso dei vari citati strumenti ci sono una moltitudine di vantaggi, comunque connessi a talune criticità.

### Osservazioni finali

All'interno del presente lavoro, con l'obiettivo di approfondire le dinamiche di modernizzazione e di creazione di valore dell'azienda pubblica, sono stati analizzati i principali strumenti digitali a disposizione.

**Tabella 2: Confronto tra dati 2012 e 2009 relativi ad alcuni indicatori tecnologici delle AAPP (valori percentuali)**

Le ICT che possono ridurre i costi	2012	2009
EELL con PEC	98,8	62,6
EELL con Internet che utilizzano VoIP	24,1	16,1
EELL che hanno effettuato acquisti in e-procurement	30,3	22,9
EELL che utilizzano soluzioni in open source	55,2	48,9
EELL che utilizzano e-learning	12,3	7,8

Fonte: adattato da Istat, "Le tecnologie dell'informazione e della comunicazione nella pubblica amministrazione locale", Rapporto 2012, maggio 2013, p. 1.

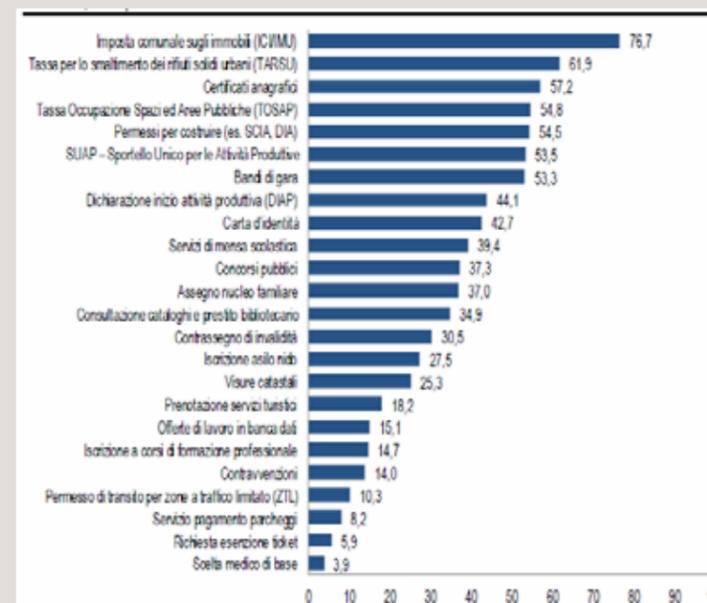
Appare rilevante lo sviluppo che il settore ha subito negli ultimi anni, nonostante la crisi economico-finanziaria. Come si evince dalla tabella 2, l'impiego di strumenti digitali che permettono una compressione dei costi è cresciuto, seppur lentamente, di 7 punti percentuali per il ricorso al VoIP e all'e-procurement, e in modo meno rilevante per le altre tecnologie considerate. Tuttavia, permangono differenze sostanziali tra enti di diverse dimensioni, in quanto al diminuire delle risorse disponibili, diminuisce la dotazione strumentale (tablet, smartphone, ecc.)<sup>35</sup>. Precisiamo che non basta il solo possesso di strumenti informatici perché l'ente possa recuperare l'efficienza. Si rende necessario anche lo sviluppo delle competenze del personale, in quanto l'assenza di capacità di impiego si traduce in scarsi risultati, soprattutto in termini di erogazione dei servizi<sup>36</sup>. Ad oggi, il 99,4% delle AAPP garantisce la propria presenza su internet, assicurandosi la possibilità di interagire con

35 Cfr. Istat, "Le tecnologie dell'informazione e della comunicazione nella pubblica amministrazione locale", cit., maggio 2013, p. 1.

36 N. ANGIOLA, Percorsi di modernizzazione dell'azienda pubblica locale, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2008, p. 58.

gli utenti, ma l'offerta di servizi on-line varia in funzione del tipo di amministrazione e di servizio (Figura 2).

**Figura 2: Amministrazioni locali che offrono sul sito web servizi per tipologia di servizi on-line**



Fonte: Istat, "Le tecnologie dell'informazione e della comunicazione nella pubblica amministrazione locale", cit., maggio 2013, p. 9.

In conclusione, si può affermare che a fatica la PA italiana sta passando dal sistema di governo tradizionale all'e-government e che la prospettiva futura è quella di puntare alla diffusione di una maggiore partecipazione alla vita politico-amministrativa degli enti, prescindendo dalle distanze geografiche. Così come affermato dall'ex ministro per l'Innovazione Tecnologica, l'evoluzione dall'e-government all'e-democracy rappresenta «un processo storico, per certi versi, simile al passaggio dallo stato feudale a quello moderno»<sup>37</sup>. Appare rilevante registrare lo slancio dato alle amministrazioni pubbliche dalle ICTs negli ultimi anni, ma la vera scommessa resta quella di un cambiamento culturale che, non di rado, stenta a manifestarsi.

37 Cfr. L. STANCA, Intervento del Ministro per l'Innovazione e la Tecnologia, durante la I Conferenza Nazionale dell'Alta Dirigenza Statale, Roma, 3-5 febbraio 2003, cit., p. 38, da sito internet: <http://www.noccioli.it/download/files/laconferenzaaltadirigenza/stanca.pdf>.

### RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

ANGIOLA N., Percorsi di modernizzazione dell'azienda pubblica locale, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2008.  
BLUMENTHALS S. C., Il sistema informativo, Isedi, Milano, 1973.  
BORGONOV E., Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche, Egea, Milano, 2002.  
CAMUSSONE P. F., Il sistema informativo aziendale, Etas Libri, Milano, 1998.  
CANDIOTTO R., I sistemi informativi integrati, Giuffrè Editore, Milano, 2004.  
CONTE G., "DTT e servizi interattivi: una risposta al digital divide?", in Comunicazioni Sociali, Pubblicazioni dell'Università Cattolica del Sacro Cuore, n. 1, 2008.  
DAVIES G. B., M.I.S.: Conceptual, foundation, structure and development, McGraw-Hill, Milano, 1974.  
ISTAT, "Le tecnologie dell'informazione e della comunicazione nella pubblica amministrazione locale", cit., maggio 2013.  
LOVARI A., MASINI M., Comunicazione pubblica 2.0: tecnologie, linguaggi, formati, FrancoAngeli, Milano, 2009.  
NADDEO A., Presentazione, in Dipartimento della Funzione Pubblica, L'adozione della multicanalità e l'erogazione dei servizi nelle amministrazioni pubbliche, (a cura di G. CAMMAROTA), Rubbettino editore, Roma, 2007.  
OECD, "The Case for E-Government: Excerpts from the OECD Report «The E-Government Imperative»", in OECD Journal on Budgeting, Vol. 3, n.1, 2003.  
PODDIGHE F., LOMBRANO A., "La produzione snella nelle Amministrazioni Pubbliche e l'esperienza dello Sportello Unico al Cittadino", in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 1 e 2, 2010.  
SANNA L., L'erogazione dei servizi pubblici e il front office amministrativo multicanale, in Dipartimento della Funzione Pubblica, L'adozione della multicanalità e l'erogazione dei servizi nelle amministrazioni pubbliche, 2007.  
STANCA N., Intervento del Ministro per l'Innovazione e la Tecnologia, durante la I Conferenza Nazionale dell'Alta Dirigenza Statale, Roma, 3-5 febbraio 2003.  
ZANDA G., Lineamenti di economia aziendale, Edizioni Kappa, Roma, 2007.



**Brevi note sulla inammissibilità della opposizione a cartella esattoriale, per sanzioni derivanti da ordinanza ingiunzione della D.T.L., nella ipotesi di giudizio di opposizione già pendente.**

di Michele Giampalmo

Nelle fattispecie in cui l'ordinanza ingiunzione resa dalla Direzione Territoriale del lavoro è già oggetto di impugnazione innanzi al giudice, viene in rilievo la inammissibilità della impugnazione della cartella esattoriale collegata, e della frequente riproposizione, nella impugnazione medesima, sia pure incidentalmente, della impugnazione della ordinanza ingiunzione, con nuova richiesta di riesame, anche nel merito, della legittimità di quest'ultima (*già sub iudice*).

Tale rimedio, sotto forma di impugnazione agli atti esecutivi o alla esecuzione, infatti è elusiva dello specifico rito approntato dal legislatore, per la tutela giurisdizionale nei confronti delle ordinanze ingiunzioni emesse dalla P.A. in materia di tutela del lavoro (già artt. 22 e ss. l. n. 689/1981 e attualmente art. 6 e ss. l. n. 150/2011).

Essa configura inoltre una chiara ipotesi di abuso del mezzo processuale.

In disparte l'ipotesi che l'ordinanza ingiunzione non sia stata notificata ai destinatari, il rito speciale citato è infatti strumento, *rectius*, procedimento tassativo e non cumulabile con altro rimedio di tutela, pena il *bis in idem*, sul medesimo *petitum* e la medesima *causa petendi*.

Se ne deduce, in sostanza, che il ricorso avverso la cartella, per quanto attiene alla chiamata in giudizio della D.T.L. (salve le questioni relative all'agente della riscossione, pure chiamata in giudizio, che solo ad essa competono) costituisce una *riproposizione della medesima impugnazione avverso la medesima ordinanza*, sia pure attraverso il canale di un diverso procedimento (opposizione alla esecuzione e/o agli atti esecutivi).

Dunque, come accennato, un sostanziale e inammissibile *bis in idem*, che viola:

le regole del giusto processo in generale;

le regole del giudice naturale;

il principio della tassatività delle impugnazioni.

Quasi una seconda e non ammissibile opzione, tesa ad ottenere altro provvedimento, in altro rito, laddove la vicenda processuale, come detto innanzi, è già oggetto di trattazione.

La giurisprudenza di legittimità ha da tempo confermato tale impostazione (per tutte Cassazione Civile, sez. II, 08 agosto 2007, n. 17445) "...*Con l'unico motivo il ricorrente, lamentando violazione e falsa applicazione della L. n. 689 del 1981, artt. 22 e 23, deduce che l'opposizione a cartella esattoriale, proposta dal B. per fare valere la illegittimità del verbale di accertamento ritualmente notificatogli, doveva essere dichiarata inammissibile.*

Il motivo è fondato.

In tema di cartella esattoriale emessa per riscuotere sanzioni amministrative pecuniarie, è esperibile l'opposizione L. n. 689 del 1981, ex art. 22 *qualora la cartella esattoriale sia stata emessa senza essere preceduta dalla emissione dell'ordinanza-ingiunzione o del verbale di accertamento ovvero quando per vizi della notifica l'opponente sia venuto a conoscenza del provvedimento o del verbale per la prima volta con la notificazione della cartella esattoriale.*

Solo in tale ipotesi - che nella fattispecie non sussistono - al ricorrente, il quale deduca di non essere stato in grado di proporre l'opposizione di cui alla L. n. 689 del 1981, art. 22, deve essere consentito di recuperare l'esercizio del mezzo di tutela previsto da detta legge. (*Cass. Civ. n. 9180/2006; Cass. Civ. n. 15149/2005*).

In ultimo vale la considerazione che il giudizio di cui all'art. 22 l. n. 68/1981 non a caso ha natura di giudizio pieno sul rapporto (vedesi Sezioni Unite n. 1786/2010).

**Deve poi osservarsi che le doglianze e la domanda diretta ad ottenere il provvedimento di sospensione della cartella sono parimenti oggetto di una duplicazione di giudizi.**

Il dato dirimente è nella lettera della legge.

L'art. 22 della l. n. 689/1981 (oggi artt. 6 e ss. l. n. 150/2001) recita al settimo comma che è in tale giudizio che al giudicante è dato sospendere l'efficacia dell'ordinanza (ordinanza che è il solo atto amministrativo capace di incidere sulla sfera giuridica del trasgressore, essendo i verbali meri atti endoprocedimentali e prodromici, come tali non impugnabili autonomamente innanzi all'autorità giudiziaria, per difetto di giurisdizione del g.o. e carenza di interesse

del trasgressore).

Il legislatore non caso ha previsto che sia proprio il giudice dell'apposito rito speciale e non altri, a disporre del potere - dovere, ricorrendone i presupposti, di sospendere la esecutività dell'ordinanza.

Ciò per avere il citato giudice quella necessaria piena cognizione della vicenda, essendo in possesso degli atti ispettivi che la P.A. è tenuta ad esibire.

Ciò detto il giudizio di opposizione a cartella non può intendersi una sorta di duplicato, o secondo esperimento o nuova *chance*, diretta alla (ri)proposizione della istanza di sospensione, che è di competenza esclusiva della pronuncia del giudice naturale della opposizione e che, in quanto tale, non è suscettibile di riesame da parte di altra autorità.

Esso non può nemmeno legittimarsi come forma di impugnazione *extra ordinem*, sconosciuta all'ordinamento, né uno strumento per contraddire, contro ogni certezza del diritto, il deliberato del primo giudice, introducendo in sostanza, una oggettiva duplicazione di valutazioni ed una inammissibile potenziale discordanza di decisioni in ordine al medesimo *thema decidendum* (con le intuibili conseguenze sul piano della legittimità e del buon andamento dell'azione giurisdizionale ed amministrativa).

Ciò detto appare:

- inammissibile l'istanza di sospensione (sulla quale è stato già deciso).
- soggetta necessariamente a revoca l'eventuale ordinanza di sospensione resa erroneamente in giudizio diverso (opposizione a cartella) da quello naturale per la trattazione della sospensione e della legittimità della ordinanza ingiunzione.

**Tematica generale: "Finanza e controllo di gestione come strumento di creazione di valore delle PMI della provincia di Foggia"**

**Commissione Studi  
Finanza e Controllo di Gestione**

**Di Noia Ernesto Alfredo (Presidente)  
Falco Luigi Gianluca Pio  
Favino Christian  
Filolungo Mario  
La Marca Michele  
Morelli Pasqualino  
Rucci Franco  
Russi Alberto  
Salvato Giuseppe**

**Filone di studio: "Strumenti di gestione per la green economy"**

**PMI certificate ISO 14001 della provincia di Foggia e opportunità per i commercialisti**

**INDICE – Riassunto – 1. Introduzione – 2. Benefici, costi ed aspettative delle PMI certificate ISO 14001 in provincia di Foggia – 3. Conclusioni – Bibliografia e download**

#### **Riassunto**

In questo periodo storico caratterizzato da una duplice crisi, economica ed ambientale, i sistemi di gestione ambientale (SGA), come quelli certificati dallo standard ISO 14001, possono diventare un strumento manageriale strategico per la creazione di valore nelle PMI. Questi SGA sono stati ampiamente "metabolizzati" nelle organizzazioni di qualsiasi dimensione poiché ad essi si riconosce l'opportunità di godere di benefici che rappresentano dei fattori critici di successo, pur a fronte di notevoli sforzi economici ed organizzativi.

Tuttavia, molte organizzazioni tendono a certificarsi solo per cogliere poche opportunità, come semplificazione nei

permessi, incentivi finanziari e/o bancari, oppure per migliorare l'immagine senza essere interessati a "concreti" miglioramenti delle prestazioni ambientali (green washing). Nell'articolo si riporta una sintesi dei risultati salienti di un'indagine sulla percezione dell'utilità, dei benefici, dei costi e delle prospettive future delle PMI certificate ISO 14001:2004 della provincia di Foggia, anche in prospettiva della revisione della norma attesa nella seconda metà del 2015. L'indagine, realizzata dal "Centro Studi di Economia e Tecnologie per l'Energia e l'Ambiente" (CeSETEA) del Dipartimento di Economia dell'Università di Foggia (a cui ha collaborato anche l'autore del contributo), consente di evidenziare dei risultati che fanno emergere delle opportunità professionali per i commercialisti. Tali opportunità sono correlate alla necessità rilevata di adottare sistemi di controllo di gestione "innovativi" adeguatamente calibrati per le PMI in grado di effettuare sia la selezione di indicatori di performance ambientali appropriati sia l'analisi dei costi ambientali. In ultima analisi, l'indagine offre anche ai policy maker degli orientamenti per affrontare la duplice crisi ai vari livelli (nazionale, regionale e locale) che si potrebbero concretizzare, ad esempio, attraverso il supporto ad iniziative di "Formazione del personale" rivolte direttamente alle PMI e finalizzate all'adozione e al mantenimento dei SGA.

#### **1. Introduzione**

La crisi economica ed ecologico-ambientale può essere efficacemente affrontata attraverso lo sviluppo della <<green economy>> permeata dall'adozione di strategie d'impresa improntate alla Responsabilità Sociale d'Impresa (RSI). Tra tali strategie è possibile individuare degli strumenti manageriali che possono affrontare le questioni critiche dello sfruttamento delle risorse naturali e dei danni ambientali causati dalle attività produttive lungo la catena del valore dalle materie prime ai prodotti finiti impiegati dai consumatori. L'adesione volontaria ai sistemi di gestione ambientale (SGA) standard "ISO 14001" ed il regolamento europeo n. 1221/2009, relativo

allo schema di audit e di gestione ambientale (c.d. "EMAS III"), rappresenta proprio un efficace esempio di strategia RSI finalizzata al miglioramento delle performance ambientali delle organizzazioni.

La certificazione ISO 14001 attesta che le organizzazioni, pubbliche o private, adottano un SGA in grado di consentire la riduzione degli impatti negativi sulla salute umana e sull'ambiente, attraverso la minimizzazione dei danni ambientali sul suolo, nell'acqua e nell'aria in tutte le fasi del ciclo di vita dei prodotti/servizi, secondo i principi dell'economia circolare ("dalla culla alla culla").

Alcune delle caratteristiche salienti dei SGA riguardano la sua finalità proiettata al "come" avviene la produzione, poiché è uno standard di sistema e, soprattutto, la necessità di ottemperare al "pre-requisito" della conformità legislativa.

L'ISO 14001 nasce da decisioni assunte nel 1992 nel corso della Summit sulla Terra, in cui si è tenuta la Conferenza "Ambiente e Sviluppo" organizzata dall'Organizzazione delle Nazioni Unite che ha portato a differenti modifiche dello standard fino a quelle adottate nell'ambito della versione ISO 14001:2004. Nel 2013 il numero delle certificazioni nei 171 paesi è arrivato a oltre 300mila. In Italia le certificazioni hanno avuto un'eccellente diffusione raggiungendo il 20% dell'intera area (nel 2013 erano pari a 24662) tanto da essersi classificata tra i primi tre paesi nel mondo, dopo la Cina e prima del Giappone.

Il successo dell'ISO 14001, negli ultimi 20 anni, affonda le radici nell'ampia consapevolezza diffusa tra le organizzazioni che i SGA permettono il raggiungimento di diversi benefici, anche a fronte di significativi sforzi economici ed organizzativi. Ciò è stato ripetutamente sottolineato nella letteratura, distinguendo anche le caratteristiche particolari per le PMI. Gli studi mostrano tre tipologie principali di benefici: miglioramento delle performance ambientali, dell'efficienza e della redditività. Anche altri benefici sono molto spesso richiamati: miglioramento dell'immagine, della soddisfazione dei clienti, delle prestazioni dei lavoratori, della competitività

e delle relazioni con gli stakeholder. Mentre negli studi empirici i benefici individuati riguardano l'incremento delle vendite, della qualità dei prodotti e delle quote di mercato. Di conseguenza, le ragioni che spingono le organizzazioni all'implementazione dello standard ISO 14001 sono generalmente la conquista o il mantenimento della quota di mercato attraverso un'immagine aziendale "green", l'attrazione di maggiori investimenti etici e la riduzione dei costi, dei rischi assicurativi e quelli di essere indagati. In alcuni casi le organizzazioni si certificano per cogliere "opportunità" immediate come la semplificazione nei permessi/autorizzazioni, incentivi finanziari e bancari. In altri casi ci si è trovati di fronte a certificazioni di organizzazioni che avevano come unico obiettivo di migliorare l'immagine aziendale nei confronti dei propri stakeholder, generando il cosiddetto green washing. In altri ancora non viene visto di buon occhio anzi poiché viene percepito come un sistema che genera "molta carta e pochi benefici".

La conoscenza dell'analisi delle <<percezioni>> che hanno le organizzazioni, in relazione alla possibilità di raggiungere i benefici rapportati ai costi sostenuti per la certificazione, diventa un fattore strategico per identificare le questioni principali che possono emergere, osservando le correlazioni rispetto alla dimensione aziendale e all'area di riferimento, ai fini del miglioramento delle performance economiche, organizzative ed ambientali.

L'articolo illustra i risultati salienti, focalizzati solo sulle PMI, relativi ad uno studio realizzato dal "Centro Studi di Economia e Tecnologie per l'Energia e l'Ambiente" (CeSETEA) del Dipartimento di Economia dell'Università di Foggia a cui ha collaborato anche l'autore di questo contributo. Tale studio è stato condotto nel periodo gennaio - aprile 2014 presso le organizzazioni certificate ISO 14001:2004 della provincia di Foggia. Lo studio ha indagato circa il grado di utilità e di difficoltà nell'implementazione del SGA, la valutazione della capacità di quantificare sia i costi sostenuti per il conseguimento ed il mantenimento del SGA sia i benefici economici, organizzativi ed ambientali

generati dalla sua implementazione, con i relativi tempi per raggiungerli ed, infine, ha rilevato gli orientamenti relativi alle prospettive future rispetto ad un potenziale impegno di adottare strumenti aggiuntivi per il miglioramento continuo delle performance ambientali.

## 2. Benefici, costi ed aspettative delle PMI certificate ISO 14001 in provincia di Foggia

Lo studio è stato condotto su 41 delle 61 organizzazioni certificate ISO 14001:2004 in provincia di Foggia che erano presenti nella banca dati di ACCREDIA<sup>1</sup> nel febbraio 2014. A tal fine è stato somministrato lo stesso questionario dello studio CESQA-ACCREDIA 2013<sup>2</sup> che conteneva le seguenti sezioni:

1. Informazioni generali sulle organizzazioni;
2. Grado di difficoltà nell'implementazione dei SGA;
3. Costi e Benefici;
4. Prospettive future.

Il tasso di risposta è stato pari al 31%. Le organizzazioni che hanno compilato il questionario erano tutte "private", di cui il 60% PMI. I settori accreditati maggiormente presenti complessivamente erano "Alimentari, bevande, tabacco", "Prodotti minerali non metallici", "Alberghi e ristoranti". Più del 50% delle organizzazioni avevano più siti certificati ed il 97% delle organizzazioni erano in possesso di un'altra certificazione (con la seguente "classifica": ISO 9001, OHSAS 18001, EMAS e SA 8000). Le risposte sono state analizzate secondo il metodo proposto da Likert<sup>3</sup> (scala Likert) (Tab. 1). In relazione al grado di "difficoltà" e di "utilità" percepito

1 [http://www.accredia.it/ppsearch/accredia\\_company\\_mask\\_remote.jsp?ID\\_LINK=266&area=7](http://www.accredia.it/ppsearch/accredia_company_mask_remote.jsp?ID_LINK=266&area=7)

2 [http://www.accredia.it/news\\_detail.jsp?ID\\_NEWS=1422&areaNews=22&GTemplate=newsletter\\_mailing.jsp](http://www.accredia.it/news_detail.jsp?ID_NEWS=1422&areaNews=22&GTemplate=newsletter_mailing.jsp)

3 La scala Likert è l'approccio più utilizzato per analizzare le risposte nei sondaggi. Quando si risponde ad un questionario secondo tale scala, gli intervistati specificano il loro livello di accordo o disaccordo su scala simmetrica di accordo-disaccordo in relazione a delle dichiarazioni. Così, il range cattura l'intensità dei loro sentimenti per un determinato argomento.

dalle PMI rispetto ai 17 requisiti/aspetti dell'ISO 14001 (Tab.2).

1	2	3	4	5
<i>neutro</i>				
<b>GRADO DI DIFFICOLTA'</b>				
<i>molto facile</i>				<i>molto</i>
<b>GRADO DI UTILITA'</b>				
<i>non utile</i>	<i>poco utile</i>		<i>utile</i>	<i>molto utile</i>
<b>GRADO DI IMPORTANZA</b>				
<i>non</i>	<i>poco</i>			<i>molto</i>

Fonte: ns elaborazione

	ELEMENTI/ASPETTI/REQUISITI
1	<i>Definizione della politica ambientale</i>
2	<i>Identificazione e valutazione degli aspetti ambientali</i>
3	<i>Identificazione delle prescrizioni legali</i>
4	<i>Definizione degli obiettivi, dei traguardi, e dei programmi</i>
5	<i>Definizione dei ruoli e delle responsabilità</i>
6	<i>Reperimento delle risorse</i>
7	<i>Competenza formazione e consapevolezza</i>
8	<i>Comunicazione interna ed esterna</i>
9	<i>Gestioni dei documenti e delle registrazioni</i>
10	<i>Predisposizione della documentazione</i>
11	<i>Gestione del controllo operativo</i>
12	<i>Preparazione e risposte alle emergenze</i>
13	<i>Sorveglianza e misurazioni</i>
14	<i>Valutazione rispetto alle prescrizioni</i>
15	<i>Non conformità delle azioni preventive</i>
16	<i>Audit interno</i>
17	<i>Riesame della direzione</i>

Fonte: Studio CESQA-ACCREDIA 2013

In riferimento al grado di difficoltà nell'implementazione del SGA non si rileva un livello particolarmente elevato per quasi la totalità dei requisiti. Infatti, solo per alcuni di essi si evidenziava un elevato grado di

difficoltà: "Identificazione e valutazione degli aspetti ambientali", "Reperimento delle risorse" e "Competenza formazione e consapevolezza". Invece, le PMI hanno evidenziato un elevato grado di utilità per tutti gli aspetti.

Per quanto riguarda la capacità di valutare i costi ed i benefici delle PMI solo il 44% ha risposto affermativamente ed il 47% di loro indicava la "Formazione del personale" come la voce di costo sostenuta più importante per raggiungere e mantenere nel tempo la certificazione. Per il conseguimento della certificazione il 33% delle PMI non è stato in grado di indicare una specifica tipologica di intervento, mentre poco oltre il 20% di loro hanno indicato "Modifiche del processo produttivo". Mentre nessuna di esse ha indicato la voce di costo "Innovazioni di prodotto".

In funzione della tempistica delle modifiche impiantistiche necessarie per conseguire e mantenere la certificazione ISO 14001 delle PMI della provincia di Foggia, dall'indagine si rileva che tutte le tipologie di interventi<sup>4</sup> sono state realizzate in "Meno di 6 mesi" dal 36% di loro. Tuttavia, circa il 50% di queste ultime non sono state in grado di indicare la durata temporale degli interventi. Infine, solo il 38% delle PMI hanno dichiarato di sostenere fino ad un massimo di 50mila euro per gli interventi di modifiche impiantistiche generate dall'adozione del SGA. Va rilevato che ben il 60% delle PMI non è stato in grado di indicare l'ammontare delle spese sostenute.

Le PMI hanno indicato di avere conseguito benefici ambientali ed organizzativi nella stessa misura (50%) mentre nessuna di esse ha risposto di aver conseguito benefici economici.

Successivamente è stata rilevata la "percezione di importanza" degli elementi/aspetti/fattori relativi ai specifici benefici economici, organizzativi ed ambientali (Tab. 3, Tab. 4, Tab. 5) che l'organizzazione potrebbe aver individuato nel periodo successivo al conseguimento della certificazione.

4 Depurazione acque, depurazione fumi e gas, altri impianti di depurazione/filtri, produzione/approvvisionamento energia termica, produzione/approvvisionamento energia elettrica.

	ELEMENTI/ASPETTI/REQUISITI
1	<i>Riduzione dei costi di acquisti di materie prime e semilavorati</i>
2	<i>Riduzione dei costi relativi al consumo di acqua</i>
3	<i>Riduzione dei costi energetici</i>
4	<i>Riduzione dei costi relativi alla gestione dei rifiuti</i>
5	<i>Riduzione degli scarti di produzione</i>
6	<i>Benefici bancari e/o assicurativi</i>
7	<i>Riduzione di sanzioni</i>
8	<i>Ottenimento di finanziamenti</i>
9	<i>Aumento del fatturato</i>
10	<i>Agevolazione rapporti con i clienti</i>

Fonte: Studio CESQA-ACCREDIA 2013

	ELEMENTI/ASPETTI/REQUISITI
1	<i>Razionalizzazione del processo produttivo</i>
2	<i>Maggiore motivazione del personale</i>
3	<i>Miglior rapporto con gli enti di controllo</i>
4	<i>Miglior rapporto con la popolazione locale</i>
5	<i>Miglior rapporto con i fornitori</i>
6	<i>Miglior rapporto con i clienti</i>
7	<i>Diminuzione rischi di incidenti ambientali</i>
8	<i>Organizzazione delle attività ambientali</i>
9	<i>Conformità legislativa</i>
10	<i>Facilitazioni nelle autorizzazioni</i>
11	<i>Diminuzione dei rischi penali e civili</i>
12	<i>Agevolazioni per appalti pubblici</i>
13	<i>Maggior concorrenzialità sul mercato</i>

Fonte: Studio CESQA-ACCREDIA 2013

**Tab. 5 Elementi/aspetti relativi ai benefici ambientali**

ELEMENTI/ASPETTI/REQUISITI	
1	<i>Riduzione nel consumo di materie prime</i>
2	<i>Riduzione del consumo di acqua</i>
3	<i>Riduzione dei rifiuti assimilabili agli urbani</i>
4	<i>Riduzione dei rifiuti pericolosi</i>
5	<i>Diminuzione consumo di energia elettrica</i>
6	<i>Riduzione del consumo di altre fonti combustibili</i>
7	<i>Diminuzione del rumore prodotto</i>
8	<i>Diminuzione di emissioni atmosferiche</i>
9	<i>Diminuzione di scarichi idrici</i>
	<i>Riduzione degli sversamenti nel suolo e nel sottosuolo</i>
	<i>Sostituzione di sostanze inquinanti con altre più ambientalmente compatibili</i>

Fonte: Studio CESQA-ACCREDIA 2013

Le PMI hanno risposto un elevato grado di importanza per tutti gli aspetti individuati dei benefici economici. Ed in misura leggermente superiore la “Riduzione dei costi energetici” e la “Riduzione di sanzioni”.

Alla stessa modo, le PMI considerano importanti tutti gli aspetti dei benefici organizzativi ed, in particolare, sono lievemente considerati di maggiore importanza la “Conformità legislativa” e le “Facilitazioni nelle autorizzazioni”, “Miglior rapporto con gli enti di controllo” e “Diminuzione rischi di incidenti ambientali”. Tutti gli elementi di beneficio ambientale erano considerati importanti per le PMI. Tra questi gli aspetti prevalenti sono la “Riduzione degli sversamenti nel suolo e nel sottosuolo”, la “Diminuzione di emissioni atmosferiche” e la “Diminuzione di scarichi idrici”. Meno importante è ritenuto l’aspetto “Riduzione nel consumo di materie prime”. In particolare, il 52% delle PMI hanno dichiarato di aver beneficiato di una riduzione complessiva degli impatti ambientali fino al 20%. Tuttavia

oltre un terzo di loro dichiara di non essere in grado di quantificare la percentuale di riduzione di tali impatti ambientali. Il 50% di loro hanno dichiarato che i miglioramenti ambientali necessari al conseguimento della certificazione sono stati realizzati “Entro un anno” dall’inizio del processo di adozione del SGA. D’altra parte, il 46% delle PMI asserisce di non essere in grado indicare tale tempistica.

Infine, sono state rilevate le percezioni di importanza relative alle prospettive future delle PMI allo scopo di conoscere il loro interesse di ridurre i propri impatti attraverso la realizzazione di specifici nuovi progetti finalizzati al miglioramento della sostenibilità ambientale dell’agire aziendale (Tab. 6)

**Tab. 6 Nuovi progetti di sostenibilità ambientale**

Codice	Strumenti di sostenibilità ambientale
1	<i>Registrazione EMAS</i>
2	<i>Comunicazione ambientale</i>
3	<i>Etichettatura ecologica di prodotto</i>
4	<i>Life Cycle Assessment (Ciclo di Vita)</i>
5	<i>Progetti di ecodesign</i>
6	<i>Tecnologie ambientali di tipo preventivo</i>
7	<i>Tecnologie ambientali “end of pipe”</i>
8	<i>Indicatori di performance ambientale</i>
9	<i>Analisi dei costi ambientali</i>
10	<i>Carbon footprint</i>
11	<i>Progetti di sostenibilità energetica</i>
12	<i>Integrazione con altri strumenti di gestione</i>
13	<i>Informatizzazione del sistema documentale</i>

Fonte: Studio CESQA-ACCREDIA 2013

Per le PMI tra i nuovi progetti quelli più importanti individuati sono stati “Indicatori di performance ambientale” e “Analisi dei

costi ambientali”. Mentre tra gli aspetti ritenuti meno rilevanti nell’ordine si ritrovano “Progetti di ecodesign”, “Registrazione EMAS” e “Carbon footprint”.

### 3. Conclusioni

Nel 2015 dovrebbe vedere la luce l’aggiornamento della norma che sembra caratterizzato da un processo di implementazione di un “Strategic Environmental Management” orientato a:

- l’analisi del contesto organizzativo al fine di tener presente le aspettative degli “Stakeholder rilevanti”;
- l’identificazione ed attenzione per le opportunità in grado generare benefici (sia per l’organizzazione sia per l’ambiente);
- le operazioni per una migliore gestione di rischi specifici;
- la promozione della gestione ambientale attraverso una leadership assegnata mediante specifiche responsabilità per tutti i ruoli di direzione;
- l’ampliamento dello scopo passando dalla “prevenzione dell’inquinamento” alla “protezione dell’ambiente” mediante l’adozione del “risk-based thinking”;
- l’aumento di attenzione per la prestazione ambientale;
- l’aumento di importanza del ruolo del “life cycle thinking”;
- l’enfasi sulla comunicazione interna ed esterna;
- l’informazione documentata in coerenza con l’evoluzione dei SGA che impiegano computer e “cloud”;
- l’assicurazione che il SGA sia compatibile con altri standard di sistemi di gestione, come l’ISO 9001.

Quindi, l’aggiornamento della norma avrebbe come finalità generale quella di potenziare uno strumento manageriale che diventerebbe più efficace nell’affrontare la duplice crisi economica ed ambientale in corso.

L’indagine condotta presso le organizzazioni certificate ISO 14001 della provincia di Foggia presentata in questo articolo avvalorava questa esigenza di rafforzare l’approccio strategico alla gestione ambientale. Essa ha consentito

di comprendere il livello di consapevolezza del management delle organizzazioni certificate sullo stato di funzionamento ed il livello di efficacia dei loro SGA, anche al fine di valutare quali possono essere le difficoltà e le opportunità da gestire nella transizione alla revisione 2015 della norma.

In prima battuta si osserva che la quasi totalità delle PMI indagate sono in possesso di almeno una seconda certificazione, e ciò risulta essere perfettamente in linea con un aspetto essenziale richiesto dalla revisione 2015 della norma.

Inoltre, l’approfondimento relativo al tipo di “percezione” dei benefici, costi ed aspettative delle PMI, evidenzia che le PMI hanno sostenuto sforzi importanti per adeguarsi ai requisiti della norma. In particolare, sono emerse difficoltà nella loro capacità di misurare sia gli interventi funzionali all’acquisizione della certificazione sia le ricadute positive generate dal SGA. Infatti, tra le loro esigenze prioritarie future da soddisfare si osserva la capacità di definire e valutare “Indicatori di performance ambientale”, e l’acquisizione di strumenti manageriali per un’adeguata “Analisi dei costi ambientali”. Questi ultimi due fabbisogni manifestati dalle PMI, fanno emergere delle prospettive interessanti nell’ambito dell’erogazione di <<consulenze aziendali particolari>> da parte dei commercialisti sia “per la redazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese...” sia “per la predisposizione dei rendiconti degli investimenti ambientali...” (ex art. 54 D.M. 2 settembre 2010 n. 169). Ciò al fine di offrire delle prestazioni professionali che potrebbero estendersi all’adozione di sistemi di controllo di gestione “innovativi” ed adeguatamente calibrati per le PMI che siano in grado di effettuare un’integrazione tra la selezione di indicatori di performance ambientali appropriati e l’analisi dei costi ambientali. Dai risultati salienti dell’indagine si rileva, inoltre, che le PMI mostrano di avere la necessità di ricevere sostegni mirati ad acquisire le “risorse” funzionali al superamento di alcune “barriere interne” e finalizzate all’acquisizione di adeguate competenze, anche attraverso l’accesso ad

iniziative efficaci, come ad esempio alla "Formazione del personale" funzionale all'adozione e al mantenimento dei SGA. In tal senso i policy maker (nazionali, regionali e locali) potrebbero trarre spunto da questi risultati per concentrare la loro azione per attivare strumenti di supporto e di co-finanziamento di interventi strategici rivolti direttamente alle PMI e finalizzati alla diffusione dei SGA.

#### Bibliografia e download

Catto E. G., 2014, Il punto sulle norme: ISO 14001:2015 e ISO 14004:2015, Newsletter n. 5 - Settembre, 1-6.

Commissione delle Comunità Europee, 2001, Libro verde sulla politica integrate relative ai prodotti, COM 68 definitivo, 07.02.2001.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), 2010, Indicazioni e raccomandazioni per l'attività di controllo sulle tematiche ambientali, Aggiornamento giugno. <http://www.cndcec.it/MediaContentResource.ashx?PortalResources/Document/Attachment/eb2e9d07-7b9c-4ab5-b718-45e7d65949ea/Indicazioni%20controllo%20tematiche%20ambientali.pdf>. Accesso 26 aprile 2015.

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), 2011, Commentario alla nuova tariffa dei commercialisti, Speciale a "Il Fisco", n. 26, pagg. 1-100.

da Fonseca L.M.C.M., 2015, ISO 14001:2015: An Improved Tool for Sustainability, *Journal of Industrial Engineering and Management*, 8(1), 37-50.

Di Noia A. E., Cambiamenti climatici e politica globale, europea e nazionale, Periodico quadrimestrale on line - Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Foggia, 1/2007.

Di Noia A. E., La finanza agevolata per lo sviluppo della green economy: un'opportunità di posizionamento competitivo per le PMI della provincia di Foggia, Periodico quadrimestrale on line - Ordine Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Foggia, Anno IX, 1/2014.

Greenwood L. et al., 2014, ISO 14001 Continual Improvement Survey 2013. Final Report and Analysis, © ISO.

Hillary R., 2004, Environmental management systems and the smaller enterprise, *Journal of Cleaner Production*, 12(6), 561-569.

Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (IRDCEC), 2013, Informazioni di sostenibilità nella comunicazione obbligatoria d'impresa, Documento n. 28, <http://www.fondazione nazionalecommercialisti.it/node/629>. Accesso 26 aprile 2015.

Ronchi E. et al., 2014, Le imprese della green economy. Green Economy Rapporto 2014, Edizioni Ambiente, Milano.

Scipioni A., Mazzi A., Vecchiato C., 2013, Benefici, costi e aspettative della certificazione ISO 14001 per le organizzazioni italiane. L'indagine CESQA-ACCREDIA 2013. [http://www.accredia.it/news\\_detail.jsp?ID\\_NEWS=1422&areaNews=22&GTemplate=newsletter\\_mailing.jsp](http://www.accredia.it/news_detail.jsp?ID_NEWS=1422&areaNews=22&GTemplate=newsletter_mailing.jsp). Accesso 29 marzo 2015.

Tarí J.J., Molina-Azorin J.F., Heras I., 2012, Benefits of the ISO 9001 and ISO 14001 standards: A literature review, *Journal of Industrial Engineering and Management*, 5(2), 297-322.



#### Garanzia giovani, è l'ora delle imprese

di Geppe Inserra

Lo scorso primo maggio, Garanzia Giovani ha compiuto il suo primo anno di vita. Nell'occasione, si sono sprecate le osservazioni critiche, la più benevola delle quali è che la misura che doveva dare garanzie ai giovani, ha fino ad oggi garantito assai poco ai neet (acronimo che sta per Not (engaged) in Education, Employment or Training, cioè che non studiano, né lavorano, né sono impegnati in percorsi formativi) che ne sono destinatari. Sono stati fino ad oggi in numero decisamente inferiore alle aspettative, i giovani che hanno ottenuto, così com'è negli obiettivi dell'Unione Europea (che cofinanzia il piano assieme allo Stato e alle Regioni) un percorso di reinserimento nel sistema di istruzione e formazione o di inserimento o reinserimento nel mondo del lavoro attraverso le misure previste dal Programma (contratto a tempo indeterminato, apprendistato, orientamento, tirocini, servizio civile nazionale e regionale, sostegno all'autoimpiego e mobilità professionale transnazionale e territoriale). Manco a dirlo, si è scatenata la caccia all'autore: di chi le responsabilità del presunto naufragio di Garanzia Giovani? Le opinioni sono differenziate: chi se l'è presa con i servizi pubblici del lavoro, chi ha puntato l'indice contro le agenzie per il lavoro private.

Che gli uni e le altre intermedino una quota non particolarmente significativa delle assunzioni è un dato risaputo. Che dipendano dalla bassa capacità di intermediazione delle agenzie pubbliche o private gli esiti fino ad oggi deludenti di Garanzia Giovani, è però una conclusione arbitraria. È il caso di ricordare che a dare lavoro sono le imprese. L'intermediazione del lavoro si occupa di incrociare l'offerta con la domanda, scongiurando il fenomeno del mismatch, ovvero il rischio che le imprese non trovino sul mercato del lavoro le professionalità di cui necessitano. Ma se l'offerta è bassa, per ragioni che vanno evidentemente ricondotte ai perduranti effetti della crisi economica e alla bassa propensione delle aziende a investire nel lavoro, non possono essere un decreto legge oppure efficaci servizi pubblici e privati per il lavoro a fare il miracolo. Ciò non toglie che migliorare e potenziare tali servizi rappresenti un vantaggio per tutti, per chi cerca un lavoro e per chi lo offre, e che potrebbe avvalersi, nel caso dei servizi pubblici, di un qualificato (e gratuito) servizio di recruiting. Ma questo è un altro discorso. Devo dissentire anche rispetto al diffuso pessimismo che ha accompagnato il primo compleanno di Garanzia Giovani. La misura è complessa e i tempi di implementazione delle diverse misure sono stati fatalmente lenti. C'è stata una laboriosa fase di rodaggio, ancora oggi non conclusa. Delle sedici misure complessivamente previste dal Piano della Regione, che ha implementato in Puglia il programma nazionale, sono operative ad oggi cinque (su nove) di quelle nazionali e quattro (su cinque) di quelle regionali, e solo da qualche giorno è attivo lo strumento che presumibilmente incontrerà, anche da parte delle imprese, il maggior interesse, ovvero i tirocini extracurricolari. Il modello che si sta sperimentando in Puglia è particolarmente innovativo: niente incentivi per i contratti a tempo determinato (che si ritengono ormai superati dalla ulteriore flessibilità nei rapporti di lavoro introdotta dal Jobs Act), il bonus occupazionale

viene erogato soltanto alle imprese che stipulano contratti a tempo indeterminato. Il modello prevede anche che, per l'erogazione delle misure, i servizi pubblici concorrano con i privati, che si sono nel frattempo costituiti in ATS (Associazioni temporanee di scopo), che mettono assieme enti di formazione, agenzie per il lavoro, associazioni di categoria, soggetti del terzo settore. Una massa imponente di attori del lavoro e dello sviluppo, come non si era mai vista prima, che ricalca la platea dei soggetti che nello scorso mese di luglio hanno sottoscritto con la Provincia di Foggia, la Camera di Commercio e l'Università, un protocollo d'intesa per favorire la migliore metabolizzazione delle misure e della opportunità offerte da Garanzia Giovani sul territorio dauno. Le ATS sono al lavoro solo da qualche settimana. Ma, nel frattempo, la capacità dei servizi pubblici di far bene il loro mestiere, almeno per quanto riguarda le prime fasi (informazione, accoglienza, primo orientamento e presa in carico dei giovani che si iscrivono al programma) è andata irrobustendosi, raggiungendo risultati estremamente positivi, che vedono la provincia di Foggia in una posizione di eccellenza. Nel Diciannovesimo rapporto di monitoraggio stilato dalla Regione sull'attuazione di Garanzia Giovani si legge: "39.236 potenziali beneficiari hanno aderito a Garanzia Giovani in Puglia. Dei 39.236 iscritti, sono stati convocati per il primo colloquio 28.149 giovani, pari al 72% degli aderenti. Un dato straordinariamente positivo che evidenzia il grande lavoro finora svolto dai Centri per l'Impiego, in particolar modo quelli della provincia di Foggia che hanno convocato il 97% degli iscritti." Praticamente, in Capitanata chi si iscrive oggi a Garanzia Giovani viene convocato per il colloquio di primo orientamento entro pochi giorni, con un'attesa di gran lunga inferiore ai due mesi previsti dal piano. Nei primi mesi, i tempi di attesa sono stati assai più consistenti (oltre i sessanta giorni): ma questo dimostra che, man

mano che Garanzia Giovani procede, la risposta dei servizi tende a razionalizzarsi e a diventare sempre più efficiente, creando le premesse per una gestione ottimale a regime, se – come sembra probabile – la misura oggi di natura straordinaria, diventerà invece un'azione di sistema. I risultati sono meno brillanti, almeno fino ad oggi per quanto riguarda l'erogazione delle misure, che chiamano direttamente in causa le ATS. "Ad oggi, dei 17.240 giovani che hanno stipulato il patto di servizio – si legge sempre nel Rapporto regionale –, già 9.339 pari al 55% hanno chiesto di sostenere un colloquio con una delle ATS vincitrici dell'Avviso Multimisura. Di questi 9.339 giovani, 4.488 hanno già fissato una data per l'appuntamento o sostenuto il colloquio con l'ATS prescelta, mentre 4.851 ragazzi hanno indicato l'ATS ma sono in attesa della convocazione." Ma va registrato positivamente il dato che riguarda la provincia di Foggia nella selezione e nell'avviamento dei volontari impegnati nella prima tranche del servizio civile nazionale: sui 554 giovani pugliesi complessivamente impegnati nei progetti che avviati in aprile, 180, circa un terzo, lavorano in progetti attivati da enti pubblici e privati della Capitanata. I dati dimostrano che, se non è il caso di stappare lo champagne, non c'è neanche di che disperare. Se la gradualità nel raggiungimento di buone performance verificatasi nelle fasi gestite direttamente dai servizi pubblici dovesse confermarsi anche per ciò che riguarda l'erogazione dei servizi e la risposta delle imprese alle buone opportunità offerte dalle misure nazionali e regionali, il gap potrebbe essere colmato. Ed è quanto dovrebbero augurarsi tutti quanti hanno a cuore le sorti del territorio, superando lo scetticismo (spesso sfociato in vero e proprio gufismo) che ha accompagnato il primo anno di vita di Garanzia Giovani. La palla passa adesso alle imprese, chiamate ad recitare la loro parte e ad utilizzare i diversi strumenti offerti da Garanzia Giovani, che qui ricapitoliamo, ricordando che, comunque,

è possibile trovare notizie più approfondite e aggiornate sia sul sito nazionale (<http://www.garanziegiovani.gov.it/>) cliccando sul pulsante "Per le aziende" che si trova nella home page sia su quello regionale (<http://www.sistema.puglia.it/portal/page/portal/SistemaPuglia/garanziegiovani>). È opportuno iscriversi al portale nazionale, in quanto l'iscrizione dà l'opportunità di accedere anche al portale specializzato Cliclavoro e ai suoi strumenti di incrocio tra domanda e offerta. Inoltre, sul portale delle Politiche del Lavoro della Provincia di Foggia è stata creata una sezione specifica ([www.politichedellavoro.provincia.foggia.it/index.php/documenti](http://www.politichedellavoro.provincia.foggia.it/index.php/documenti)) in cui vengono pubblicati tutti i documenti sia nazionali che regionali e schede di sintesi del percorso garanzia giovani e delle diverse misure. Per le aziende pugliesi gli strumenti ad oggi attivi sono il bonus occupazionale e i tirocini extracurricolari. Come già detto, la platea interessata è quella dei giovani neet, in età compresa tra i 16 e i 29 anni (giovani fra 16 e 25 anni, che hanno assolto l'obbligo di istruzione e formazione, ovvero giovani fino a 29 anni se laureati), che siano già iscritti al programma e che abbiano sostenuto il colloquio presso il Cpi di appartenenza, sottoscrivendo il relativo patto di servizio. Alle aziende che effettuano assunzioni a tempo indeterminato viene erogato un bonus che varia da 1.500 a 6.000 euro, sulla base della profilazione del giovane che misura la sua maggiore o minore distanza dal mercato del lavoro. Più alta è la distanza, più elevato è il bonus riconosciuto alle aziende, e gestito dall'INPS. Il bonus è cumulabile con gli incentivi previsti dal Jobs Act. Nel caso di attivazione di tirocini extracurricolari, la Regione Puglia riconosce al giovane 450 euro mensili per l'intera durata del tirocinio (sei mesi oppure dodici nel caso di soggetti affetti da disabilità), erogati direttamente dall'Inps. Per le aziende obbligate alle assunzioni di cui alla legge 68/99 (disabili e categorie protette) e che intendano avvalersi delle opportunità

offerte da Garanzia Giovani, la Provincia ha studiato uno specifico pacchetto che prevede la possibilità di stipulare convenzioni per incentivare la regolarizzazione delle imprese non ottemperanti. Le imprese interessate ad ottenere consulenza da parte dei servizi pubblici per l'impiego della Provincia per il bonus occupazionale, a stipulare tirocini extracurricolari o a utilizzare quanto detto a proposito della Legge 68/99 possono rivolgersi all'help desk della Provincia (telefono 0881-791761 oppure 0881-791847) o ai Centri per l'Impiego di Foggia, Manfredonia, San Severo, Cerignola, Lucera, Ascoli Satriano e Vico Garganico.

**Tematica generale: "Finanza e controllo di gestione come strumento di creazione di valore delle PMI della provincia di Foggia"**

**Commissione Studi  
Finanza e Controllo di Gestione**

**Di Noia Ernesto Alfredo (Presidente)  
Falco Luigi Gianluca Pio  
Favino Christian  
Filolungo Mario  
La Marca Michele  
Morelli Pasqualino  
Rucci Franco  
Russi Alberto  
Salvato Giuseppe**

**Filone di studio: "Il controllo di gestione come strumento per creare valore in settori economici specifici"**

**Esperienze di controllo di gestione in farmacia**

**INDICE – Riassunto – 1.Perché il controllo di gestione in farmacia – 2.Da dove iniziare – 3.Conclusioni – Bibliografia & Sitografia**

**Riassunto**

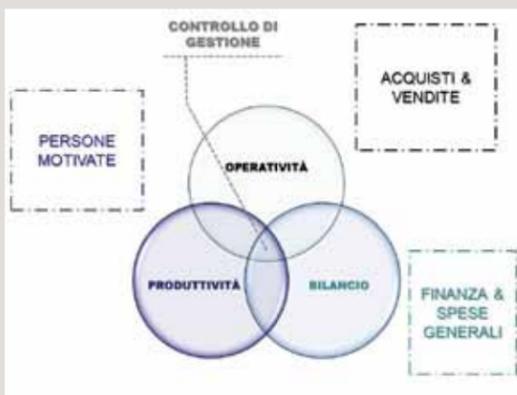
Il controllo di gestione è attività anticiclica anche nel settore delle farmacie: se ne sente il bisogno quando le "annate buone" sono al tramonto. Sempre più strette tra libera professione e attività d'impresa, presidio del servizio sanitario e concorrenza, le farmacie oppongono comunque molta resistenza al cambiamento; ma ciò che è avvenuto negli ultimi 10-15 anni e, in particolare, in quelli più recenti -spending review e liberalizzazioni-, traccia un solco che conduce ad un mutamento irreversibile di tali strutture che, pertanto, devono attrezzarsi differentemente e dare maggior peso ai dati gestiti, finalizzandoli verso determinazioni gestionali oculate, sostenibili e redditizie. La buona notizia è che tutto ciò è possibile, in poche mosse!

**1.Perché il controllo di gestione in farmacia**

Per non subire passivamente le scelte altrui (concorrenza, banche, fornitori,...) o altre forme di pressione (ambiente, legislazione, crisi,...) relativamente alla propria attività, la capacità di controllare la gestione rientra in un bagaglio culturale oramai imprescindibile per una direzione aziendale equilibrata, in tempi caratterizzati da continui mutamenti delle condizioni in cui si opera.

Decisioni sugli investimenti, sui finanziamenti, sulla "costruzione" dei prezzi al pubblico, nonché relativamente alla gestione degli spazi, degli incentivi al personale, delle comunicazioni alla clientela e degli eventi in farmacia, in funzione delle marginalità prodotte, devono essere affrontate secondo modalità sempre più veloci ed efficaci. La crescente complessità, infatti, si appropria attraverso l'attiva ricerca delle opportunità di mercato e, poiché ogni decisione ha riflessi sui risultati d'impresa, un pur semplice "cruscotto" segnaletico sulla gestione della farmacia va costruito secondo le personali esigenze, così da essere tenuto costantemente presente nelle scelte quotidiane.

In definitiva, controllare la gestione significa capacità di adeguarsi proattivamente ai vari contesti, coinvolgere la squadra dei collaboratori e aggiungere valore ai propri dati, affinché da essi se ne possano trarre quelle preziose informazioni che rendono il processo decisionale meno aleatorio e più consapevole.



Purtroppo, però, di norma il farmacista ha poco sviluppato l'intuito imprenditoriale, quasi imbrigliato dalla veste professionale,

e questo lo si riscontra anche nel modo di utilizzo del gestionale della sua farmacia, spesso limitato alla routine del carico e scarico della merce e al confronto sui prezzi d'acquisto della stessa. Eppure egli sa benissimo che oramai la metà ed oltre del proprio fatturato deriva da reparti/prodotti in libera vendita...

In questo stato di cose, tra crisi economica e spending review, ci si trova frequentemente a parlare più di passato che di futuro e, siccome è più facile guardare indietro che avanti, si tende a giudicare per molto più tempo rispetto a quanto ci si dedica a "costruire" qualcosa. Tale atteggiamento da parte del farmacista, fino ad oggi, non ha avuto conseguenze evidenti sull'immediato, ma sicuramente ve ne sono alcune piuttosto subdole e a manifestazione ritardata: la principale tra esse è che si incomincia a togliere tempo alle ambizioni e agli obiettivi.

Alla luce dei recenti provvedimenti legislativi sulle liberalizzazioni, il farmacista è ancor più chiamato a valutare l'impatto economico della reputazione professionale e a scegliere e decidere sulla base dei risultati consuntivati e attesi, analiticamente per ogni singolo reparto (gamma d'offerta, punto di pareggio, profittabilità, budget).

Occorre, per di più, sapere come sviluppare l'intraprendenza e incentivare i collaboratori su obiettivi realistici e condivisi, ma anche stimare quanto la farmacia può "pagare" oggi il suo titolare, atteso che ogni individuo ha una sua percezione soggettiva del denaro che ne altera il senso del valore e le modalità d'utilizzo; e ciò produce resistenze alla modifica delle abitudini finanziarie quando il contesto o i profitti impongono dei cambiamenti.

È proprio vero che le nostre idee condizionano le nostre azioni che a loro volta ci conducono, conseguentemente, verso determinati risultati. E l'aver vissuto per tanto tempo in un sistema di larghe tutele non ha stimolato di certo l'adeguamento di una cultura (nuove idee, punti di vista sulla gestione finanziaria) e il dotarsi di strumenti gestionali adeguati (azioni) necessari per essere più padroni del proprio futuro (risultati).



**2.Da dove iniziare**

Purtroppo, non solo è inusuale trovare bilanci che raccontano di una gestione oculata (riserve patrimoniali pari a zero, prelievi da parte del titolare di anticipi su utili non più economicamente sostenibili,...), ma si aggiungono errori di fondo nella conduzione, spulciando tra i quali possiamo sicuramente riscontrare i seguenti:

1. abitudine nel valutare la gestione solo a consuntivo;
2. fare confusione tra finanze personali e quelle aziendali;
3. non sapere come utilizzare al meglio gli incentivi al personale;
4. passare il testimone generazionale nel modo sbagliato (esosi vitalizi, ad esempio);
5. non conoscere bene gli strumenti gestionali già acquistati e a disposizione;
6. essere sovraccarichi e non avere mai il tempo per dedicarsi allo sviluppo di nuovi prodotti, reparti, servizi.

Quando, poi, si analizzano i numeri della farmacia succede, di norma, che ci si fermi al bilancio e ai dati contabili, troppo lontani e mai incrociati con i dati gestionali per reparto e con le informazioni sulla produttività dei singoli addetti. E invece occorre mettere attenzione ad almeno quattro fattori:

- ☒ il monitoraggio della marginalità per reparto
- ☒ il controllo dei flussi finanziari
- ☒ l'incidenza dei costi fissi (per reparto) e degli oneri figurativi (locali in comodato, compensi del titolare)
- ☒ la programmazione economica e la pianificazione degli investimenti

Orbene, se i programmi gestionali hanno tutti i dati utili al processo decisionale -ma le software house non sono consulenti di direzione- è pur vero che i commercialisti hanno tutte le competenze necessarie ma non

sono spesso strutturati per utilizzare, appunto, quella miniera di dati e informazioni presenti nei sistemi informatici delle farmacie!

Eppure, al pari di qualsiasi azienda la farmacia ha, oggi più che mai, urgente bisogno di risposte a numerosi quesiti basilari. Ne cito alcuni, a titolo di esempio:

1. quali prodotti spingere maggiormente sul mercato?
2. quali incentivazioni definire per il personale?
3. che tipo di offerte di prodotto sono da promuovere?
4. quali modifiche organizzative operare?
5. in che modo si sono realizzati gli utili di fine anno?
6. quanta redditività hanno gli spazi commerciali?
7. come definire i prezzi di vendita?
8. qual è il punto di pareggio tra costi e ricavi (distintamente per reparto)?
9. tra sconti, offerte e note credito, quanto costa effettivamente la merce?
10. come formulare un semplice budget?
11. come comparare la produttività del personale?
12. di quanto occorre variare i prezzi al pubblico in un dato reparto per ottenere i profitti-obiettivo?
13. quanto bisogna vendere in più per recuperare le marginalità perse nelle "offerte speciali"?
14. è sostenibile o meno il costo di un addetto specializzato in un reparto specifico (ad es. il settore cosmetico)?
15. quanto costa giornalmente (festivi inclusi) la farmacia?
16. come programmare gli acquisti per migliorare i tempi di giacenza della merce in magazzino?

Tutti i software gestionali classificano per settori merceologici gli acquisti e le vendite, mese per mese, a quantità e a valore. La possibilità di acquisire in definitiva pochi dati aggregati, direttamente e magari in automatico dal gestionale della farmacia e, manualmente, la necessità di inserire poche voci del conto economico d'esercizio relativamente alle spese generali, nonché i compensi direzionali, al fine di verificarne la sostenibilità da parte della gestione aziendale, consente al farmacista di alimentare un "cruscotto" direzionale che fa della sintesi la leva di forza per una facile lettura, a supporto

delle decisioni.

La semplicità operativa dev'essere il punto di forza da cui partire: pochi dati e significativi che permettono, comunque, di avere immediatezza di lettura anche da parte del farmacista meno avvezzo ai numeri. Solo così egli potrà avere chiara la situazione e decidere la propria strategia commerciale con cognizione e soddisfazione, orientando la sua squadra verso obiettivi condivisi.

Nel grafico che segue, infatti, vengono esemplificate alcune azioni correlate al posizionamento di ciascun reparto in funzione del "peso" che ha rispetto ai ricavi complessivi e della significatività del margine prodotto rispetto alla media della farmacia. Aver investito in costose ristrutturazioni non deve aver significato un mero vantaggio fiscale o una maggiore comodità operativa: investire significa valutare i tempi di recupero e l'economicità della decisione; se tanto spazio della farmacia è giustamente dedicato ai settori di libera vendita è giusto misurare la redditività degli stessi e, in termini di marketing, decidere su come caratterizzare la propria attività rispetto alle pur similari, che tendono a diventare, tra l'altro, sempre più numerose.

		MARGINE DI CONTRIBUZIONE % di reparto		
		BASSO	nella media	ALTO
distribuzione % RICAVI	ALTA	I 1) rivedere le modalità di acquisto/vendita 2) monitorare il mix di prodotti a basso margine 3) migliorare il cross selling	II	1) monitorare l'efficacia delle azioni di successo nel tempo 2) utilizzare gli incentivi al personale 3) monitorare esposizione/comunicazione
	BASSA	IV 1) azioni di cui al quadrante I 2) verificare l'esposizione e la comunicazione 3) prendere in considerazione l'esclusione del prodotto dalla vendita	III	1) utilizzare gli incentivi al personale 2) migliorare l'esposizione del prodotto 3) migliorare la comunicazione

Sintetizzando graficamente come il controllo di gestione "attraversa" la vita di un'azienda, si può rappresentare nel grafico che segue il contributo delle risorse e delle attività alla creazione del valore per il mercato, evidenziando, in modo semplificato, come il fattore umano sia fondamentale per la ricerca dell'efficacia (acquisti, vendite), quanto l'attività di controllo gestionale lo sia per la massimizzazione dell'efficienza (acquisti, magazzino, gamma):



### 3. Conclusioni

Arriviamo, così, ad una prima conclusione: le domande a cui solo un semplice ma adeguato sistema di controllo gestionale può dare riscontro diciamo pure che sono davvero tante. Nondimeno, c'è una domanda che sovrasta tutte le altre la cui risposta, da sola, merita lo sviluppo di un'analisi gestionale: caro farmacista, hai controllo sui tuoi flussi di cassa per i prossimi sei mesi?

Ci siamo. In definitiva le abilità gestionali da coltivare si possono sintetizzare nel seguente triangolo, già da me pubblicato su questa rivista (La direzione che manca, n.1, 2014): Denaro, Controllo, Incentivi. Il denaro ha a che fare con la mentalità individuale; il controllo con la definizione di chiari obiettivi e l'utilizzo di semplici ma validi strumenti; gli incentivi, infine, riguardano adeguati, trasparenti e condivisi parametri di produttività individuale. Solo così si affronta la crisi e qualsivoglia cambiamento!



### Bibliografia & Sitografia

- (1) Giuseppe Salvato, La leadership nelle moderne strutture organizzative, 2000
- (2) Giuseppe Salvato, Organizzare il controllo direzionale, 2005
- (3) Giuseppe Salvato, Dal porcellino alla cassaforte, 2010
- (4) Giuseppe Salvato, Farmacisti di successo, 2012
- (5) Giuseppe Salvato, La direzione che manca, Rivista on line ODCEC Foggia, anno IX, n.1, 2014  
www.farmacistidisuccesso.it -articoli vari-  
www.giuseppesalvato.it Farmacie & Farmacisti – ovvero: nulla resta uguale a se stesso  
www.giuseppesalvato.it La farmacia ha bisogno del controllo di gestione?  
www.giuseppesalvato.it Paure & debiti: ma che fine hanno fatto gli utili?

  
**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CECCHERINI	ALDO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CRISAFULLI	GIUSEPPA	Relatore
<input type="checkbox"/>	CAFORA	SALVATORE	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 5239/14 depositato il 26/09/2014

- avverso la sentenza n. 1566/40/14 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**controparti:**

**difeso da:**  
IASELLI GIOVANNI  
C/O DLA PIPER STUDIO LEG TRIB ASS  
VIA G. CASATI 1 20123 MILANO MI

**difeso da:**  
MONTINARI CHRISTIAN  
C/O DLA PIPER STUDIO LEG TRIB ASS  
VIA G. CASATI 1 20123 MILANO MI

**difeso da:**  
TOMASSINI ANTONIO  
C/O DLA PIPER STUDIO LEG TRIB ASS  
VIA G. CASATI 1 20123 MILANO MI

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D061A05961/2012 IVA-ALTRO 2007

pag. 1 (continua)

SEZIONE N° 24
REG.GENERALE N° 5239/14
UDIENZA DEL 10/03/2015 ore 09:30
SENTENZA N° 1478/2015
PRONUNCIATA IL: 10-03-2015
DEPOSITATA IN SEGRETARIA IL 14-04-2015
Il Segretario L'Assistente (G. Romeo)

  
**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI MILANO SEZIONE 24

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	CECCHERINI	ALDO	Presidente
<input type="checkbox"/>	CRISAFULLI	GIUSEPPA	Relatore
<input type="checkbox"/>	CAFORA	SALVATORE	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 5239/14 depositato il 26/09/2014

- avverso la sentenza n. 1566/40/14 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO proposto dall'ufficio: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE II DI MILANO

**controparti:**  
HEWLETT - PACKARD INTERNATIONAL SARL  
VIA G. DI VITTORIO 9 20063 CERNUSCO SUL NAVIGLIO MI

**difeso da:**  
IASELLI GIOVANNI  
C/O DLA PIPER STUDIO LEG TRIB ASS  
VIA G. CASATI 1 20123 MILANO MI

**difeso da:**  
MONTINARI CHRISTIAN  
C/O DLA PIPER STUDIO LEG TRIB ASS  
VIA G. CASATI 1 20123 MILANO MI

**difeso da:**  
TOMASSINI ANTONIO  
C/O DLA PIPER STUDIO LEG TRIB ASS  
VIA G. CASATI 1 20123 MILANO MI

**Atti impugnati:**  
AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T9D061A05961/2012 IVA-ALTRO 2007

pag. 1 (continua)

SEZIONE N° 24
REG.GENERALE N° 5239/14
UDIENZA DEL 10/03/2015 ore 09:30
SENTENZA N° 1478/2015
PRONUNCIATA IL: 10-03-2015
DEPOSITATA IN SEGRETARIA IL 14-04-2015
Il Segretario L'Assistente (G. Romeo)

Amministrazione e contribuente, è un cardine del nostro ordinamento. La giurisprudenza in merito può definirsi "granitica".

La recentissima sentenza della Cassazione a Sezioni Unite, n.19667 del 18/9/2014, dove si suggella la natura "di principio fondamentale immanente nel nostro ordinamento, cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa", recita che " Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima della emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art.24 Cost. e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art.97 Cost".

Nel caso in esame appare evidente la violazione dei principi esposti anche se l'Ufficio ritiene che tale principio non può applicarsi retroattivamente ma solo a partire dall'anno 2009.

Tale principio favorevole al contribuente non può non avere natura retroattiva.

Anche nel merito, appaiono fondate le ragioni del contribuente come stabilito dalla sentenza n.351/22/2014 della CTR di Milano, passata in giudicato, afferente la identica questione per l'anno 2005.

La Commissione ritiene, pertanto, di respingere il ricorso in appello. Le spese di lite seguono la soccombenza.

#### PQM

La Commissione, rigetta l'appello e condanna l'appellante alle spese del grado, liquidate in euro 10.000,00 per compenso.

Milano li, 10 marzo 2015.

IL RELATORE  
Avv. Giuseppa Crisafulli

IL PRESIDENTE  
Dott. Aldo Ceccherini



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
Circonscrizione del Tribunale di Foggia