

PARTE I

NOTE ILLUSTRATIVE SUL SISTEMA DI CONTABILITA' ECONOMICA ANALITICA DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

PAGINA BIANCA

1. Negli anni novanta, il sistema contabile pubblico italiano è radicalmente evoluto verso nuove frontiere considerate in grado di rispondere meglio al governo dell'economia e della finanza pubblica: e, quindi, più aderenti al contesto istituzionale, politico ed economico comunitario ed alle regole di Maastricht.

A base del cambiamento è stata posta l'esigenza di completare le informazioni finanziarie con quelle di tipo economico per realizzare la valutazione del costo dei servizi e delle attività prodotte dalle Amministrazioni pubbliche.

In linea con tali finalità si è, quindi, sviluppata la riforma del sistema contabile e di bilancio dello Stato che ha avuto luogo con la Legge n. 94 del 1997 e con il connesso D. Leg.vo di esecuzione n. 279/1997, istitutivo del sistema unico di contabilità economica per centri di costo.

La riforma - nel correlare indirizzi, obiettivi, risorse e risultati - si compendia, con il D.Leg.vo n. 286/99, di strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati mediante l'attuazione di un sistema di controlli (amministrativo-contabile, strategico e di gestione) a supporto dell'azione amministrativa e della valutazione dei dirigenti.

L'assetto odierno del sistema contabile italiano registra, quindi, un'innovazione strategica peculiare: l'introduzione del **sistema unico di contabilità analitica** per centri di costo, che consente la valutazione di tipo economico delle funzioni, dei servizi e delle attività prodotte. Esso permette sia il raffronto tra le risorse impiegate (umane, finanziarie e strumentali) e i risultati

conseguiti dalle singole strutture organizzative, sia la determinazione del costo dei servizi prodotti e, quindi, offre elementi per le conseguenti decisioni a livello politico ed amministrativo.

Tale sistema ha comportato l'avvio – a partire dall'anno 2000 per le Amministrazioni centrali dello Stato – di un processo budgetario (oggi al terzo anno di applicazione) dalle caratteristiche altamente innovative per la Pubblica Amministrazione, il cui contesto normativo complessivo - già delineato nella nota tecnica allegata alla circolare n. 32 del 26 maggio 1999, contenente le prime regole di costruzione del budget – è stato illustrato nel documento “Il Budget dello Stato per l'anno 2000” presentato al Parlamento nel febbraio dello stesso anno.

Nei documenti “Budget dello Stato” relativi agli anni 2000 e 2001 sono stati esposti, oltre alla sintesi riguardante lo Stato, anche i budget economici di ciascun centro di costo, consentendo agli organi politici, sia decisionali che di indirizzo, di avvalersi di un'efficace strumento destinato, rispettivamente, a migliorare l'informazione di bilancio per qualificare le decisioni, e a supportare l'assegnazione delle risorse alla dirigenza.

Il documento di budget – considerato ormai nella logica dell'adempimento, prevista dalla circolare ministeriale n. 17 del 26 marzo 2001, che associa alle previsioni finanziarie quelle economiche - viene elaborato per il 2002 dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato contestualmente alle previsioni finanziarie a legislazione vigente presentate al Parlamento il 30 settembre u.s. (A.S.

700) e sintetizza i risultati del budget dello Stato rispondendo alle richiamate esigenze parlamentari e ministeriali.

La conoscenza delle informazioni economiche (budget economici), consente, infatti, di evidenziare – in relazione alle risorse impiegate - le esigenze funzionali e gli obiettivi concretamente perseguibili. Tali elementi economici, al tempo stesso, supportano sia il **processo di formazione del bilancio** (e specificamente la costruzione e l'approvazione), costituendo elemento di trasparenza e di conoscenza nell'utilizzo delle risorse, sia il **processo di controllo interno di gestione**.

Quando saranno a regime i sistemi di controllo interno di gestione dei dicasteri, basati sul nuovo sistema contabile introdotto, le Amministrazioni di spesa saranno in grado di procedere ad un'efficace azione di autocontrollo e di corretta allocazione delle risorse fin dalla formulazione delle proposte di bilancio, previa identificazione di obiettivi e programmi; al tempo stesso, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, potrà valutare meglio le proposte finanziarie dei vari dicasteri sulla base del costo delle funzioni e dei servizi istituzionali svolti.

Questo rappresenta uno dei punti cruciali della riforma in quanto richiede un significativo passaggio (anche di tipo culturale) dalla logica giuridico-formale degli atti di gestione a quella economica-sostanziale dei risultati conseguiti.

Nel contesto riformatore degli anni novanta viene altresì introdotta la responsabilità di gestione della dirigenza pubblica, per la cui valutazione il sistema

di contabilità economica e l'analisi dei costi svolgono un ruolo strumentale fondamentale, consentendo l'adozione di appositi indicatori di efficienza e di efficacia.

2. Sulla base della delega contenuta nella Legge 15 aprile 1997, n. 94, il Governo ha proceduto alla disciplina del nuovo sistema contabile nel Titolo III del decreto legislativo 7 agosto 1997, n. 279 - Contabilità analitica per centri di costo.

In particolare, l'art. 10 ha introdotto nell'ambito della contabilità pubblica - con valenza per tutte le pubbliche Amministrazioni (nella accezione dell'art. 25 della L. 468/1978 e dell'art. 1 del D. Leg. vo n. 29/1993, ad esclusione degli enti locali secondo la deroga contenuta nella recente Legge n. 208/99) - il sistema di contabilità economica analitica per centri di costo, finalizzato alla rilevazione, all'analisi, alla verifica ed al monitoraggio dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'azione amministrativa.

Il sistema dei conti pubblici, basato sui soli valori finanziari (presenti nel relativo bilancio), viene, quindi, affiancato ed integrato dai valori economici, esposti in una struttura di bilancio e contabile in grado di evidenziare i costi di gestione di un'organizzazione (e non solo le relative spese) e quelli di realizzazione delle funzioni e dei servizi istituzionali dalla stessa svolti.

Ogni fenomeno di gestione, pertanto, diventa visibile sotto *il duplice aspetto finanziario ed economico*, e viene valorizzato in termini monetari: essi

rappresentano aspetti complementari della stessa realtà e sono entrambi rilevanti nella valutazione della dinamica amministrativa e dell'equilibrio gestionale dell'organizzazione, anche se, tendenzialmente, possono non coincidere nell'arco temporale di riferimento in funzione diretta dell'assunto che la spesa riguarda l'acquisizione delle risorse, mentre il costo considera l'effettivo impiego delle risorse acquisite.

In tale contesto, il Ministro dell'Economia e delle Finanze si avvale delle rilevazioni analitiche per qualificare e valutare il costo delle funzioni e dei servizi istituzionali, ponendole a supporto del procedimento di riconsiderazione degli aggregati del bilancio finanziario dello Stato (art 4 bis della Legge n. 468/1978).

A tal fine è previsto che le Amministrazioni trasmettano gli elementi economici rilevati al Ministero dell'Economia e delle Finanze, anche attraverso evidenze informatiche (art. 12, comma 1, del D. Leg.vo n. 279/1997). In proposito la Legge n. 59/1997 (art. 17, comma 1, lettere da a ad e) stabilisce che le Amministrazioni si organizzino per realizzare un proprio sistema informativo – statistico di supporto al controllo interno di gestione, assicurandone l'integrazione con il sistema informatico del Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato e con la banca dati prevista presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, al fine di garantire il costante flusso delle informazioni.

3. In contabilità economica, il principio chiave per la rilevazione dei fatti amministrativi (connessi all'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali) è quello della competenza economica: secondo tale principio ad ogni fatto amministrativo deve essere associato il relativo costo - definito come valore delle risorse impiegate per realizzarlo - indipendentemente dall'esborso sostenuto per l'acquisizione delle risorse stesse.

La manifestazione del costo (derivante dall'effettivo utilizzo delle risorse) non è, infatti, direttamente riconducibile - nell'ambito del sistema di contabilità finanziaria - a nessuna delle fasi di gestione della spesa, che rappresenta l'esborso monetario legato all'acquisizione delle risorse stesse. Le fasi contabili della spesa, infatti, assumono connotazioni diverse in stretta relazione all'espressione finanziaria che sono chiamate a rappresentare, non riuscendo a qualificare l'utilizzazione delle risorse acquisite.

Le rilevazioni che consentono di rappresentare i costi sostenuti, pertanto, devono essere effettuate nel momento in cui gli eventi si manifestano, associando convenzionalmente tale momento ad un documento, che attesti l'effettiva utilizzazione (o impiego) della risorsa considerata.

Per rappresentare compiutamente lo svolgimento della gestione in termini economici e gli eventi amministrativi che generano costi, le Amministrazioni pubbliche devono individuare **i centri di costo e definire il piano dei conti** e poi procedere, mediante l'imputazione delle voci di costo ai centri, alla **determinazione dei costi dei singoli servizi**.

Il centro di costo rappresenta la struttura organizzativa alla quale deve essere imputato il complesso dei costi sostenuti (cioè delle risorse impiegate) per la produzione dei servizi svolti.

Nella rilevazione dell'onere occorre, inoltre, tenere conto sia del tempo in cui la risorsa (bene e servizio) viene impiegata dando luogo al correlativo costo, sia della quantità di risorsa utilizzata che ne esprime il consumo rispetto ad una unità di misura di riferimento.

L'attribuzione del costo di ciascuna risorsa utilizzata all'unità organizzativa che le gestisce operativamente, permette di collegare l'impiego delle risorse stesse agli obiettivi assegnati alla medesima unità organizzativa. Ciò rende possibile una lettura dei costi sostenuti secondo l'articolazione della struttura organizzativa considerata, che rappresenta il sistema dei centri di costo.

Questo percorso è necessario per consentire la misurazione e il controllo dei risultati dell'azione amministrativa e della loro congruenza con gli obiettivi definiti dall'autorità di indirizzo politico-amministrativo. Ciò in quanto le singole amministrazioni debbono rispondere di come, nell'ambito delle responsabilità assegnate, hanno impiegato le risorse che concorrono al perseguimento degli obiettivi.

In relazione alle diverse finalità conoscitive, e tenuto conto della coerenza dei centri di costo con i rispettivi centri di responsabilità, si è ritenuto opportuno distinguere due diversi ordini di centri di costo: uno di interesse conoscitivo e decisionale per il Parlamento e per il Governo basato su analisi aggregate dei costi

degli uffici di livello dirigenziale generale (o equiparato); ed uno, di maggior dettaglio e con le stesse finalità, di rilevanza interna alle Amministrazioni stesse.

Il criterio guida seguito per l'identificazione dei centri di costo di livello più elevato è stato quello di considerare tali, secondo il D. Leg.vo n. 29 del 1993, gli uffici di livello dirigenziale generale o equiparati, posti alle dirette dipendenze dell'organo di direzione politica.

In relazione alla configurazione organizzativa scaturente dal nuovo assetto organizzativo del Governo prevista dal D. Leg.vo n. 300 del 1999 e successive modificazioni ed integrazioni, le Amministrazioni centrali organizzate su base dipartimentale – e quindi dirette da un dirigente generale di livello B - hanno riferito i propri costi alle strutture organizzative, direzioni generali, dirette da un dirigente generale di livello C, assunte quali centri di costo di riferimento.

Nell'ambito di ciascun centro di costo individuato, le Amministrazioni possono definire un sistema strutturato di centri di costo di livello inferiore, coerente con gli intenti e con le esigenze del proprio sistema di controllo interno.

Parallelamente alla logica per responsabilità correlata alla configurazione organizzativa (il dipartimento o la direzione generale), i costi possono essere messi in relazione con le finalità da raggiungere: per erogare i servizi che perseguono le finalità stabilite, è necessario utilizzare risorse (umane, finanziarie e strumentali) che, espresse in termini economici, forniscono una valorizzazione del costo legato al raggiungimento di un obiettivo. È così possibile quantificare il costo delle

risorse destinate alle diverse finalità perseguite ed effettuare valutazioni circa l'efficacia e l'efficienza della gestione pubblica.

Per la costruzione di un legame fra risorse ed obiettivi è necessario considerare le attività svolte nell'ambito della pubblica Amministrazione e collegarle al fine per il quale sono effettuate. Il sistema dei servizi, quindi, è costituito dall'insieme di attività finalizzate al raggiungimento degli obiettivi: attraverso l'identificazione e la valorizzazione delle risorse impiegate si perviene all'espressione dei costi dell'obiettivo.

L'aggregazione delle attività in funzione degli obiettivi deve tenere conto del livello di analisi richiesto, individuando le entità che rappresentano i fenomeni che si ritiene opportuno monitorare.

Nell'ambito della pubblica Amministrazione, l'individuazione dei servizi erogati si scontra con la complessità e l'estrema variabilità delle prestazioni fornite dalle Amministrazioni, e con i diversi livelli di dettaglio ritenuti significativi ai fini dell'interpretazione dei fenomeni economici. Sono evidenti, infatti, i diversi scopi ed interessi conoscitivi propri delle Amministrazioni e degli organismi istituzionali di controllo.

Nella determinazione delle relazioni fra risorse e destinazioni è necessario, inoltre, stabilire un criterio di rappresentazione dei costi secondo le caratteristiche fisiche ed economiche delle risorse a cui essi sono collegati, al fine di analizzare il costo di un obiettivo anche dal punto di vista della sua composizione.

Lo strumento che permette di gestire le informazioni sulle risorse acquisite e impiegate classificate per natura, é il piano dei conti.

Il piano dei conti è un elenco di archivi contabili e serve per classificare i diversi costi sostenuti da un amministrazione “per natura” (personale, energia, materiali di consumo, ecc...).

Ciascuna voce del piano dei conti corrisponde in pratica ad un archivio in cui vengono accumulati i costi della risorsa corrispondente in un dato periodo di tempo.

Nella pubblica Amministrazione la previsione e la rilevazione per natura rappresentano una profonda innovazione, in quanto nel sistema finanziario la spesa viene prevista e gestita per oggetto di spesa, cioè a livello di capitolo.

Il piano dei conti definito comprende le voci che individuano tutte le risorse che generano un costo per la Pubblica Amministrazione ed è strutturato su tre livelli di dettaglio, potendo essere ulteriormente sviluppato secondo le esigenze del controllo interno.

Nel passaggio dal primo ai successivi, l'informazione che viene rilevata è sempre più particolareggiata: una struttura per livelli permette, infatti, l'esame di un determinato fenomeno a partire dal grado di dettaglio più opportuno a seconda della finalità dell'analisi che si vuole condurre.

Ciascuna Amministrazione, nel procedere alla costruzione del proprio sistema di controllo interno di gestione, può proseguire la scomposizione a partire