

PARTE PRIMA

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

PAGINA BIANCA

1. Nell'ultimo decennio, in Italia, la disciplina dei conti pubblici ha registrato una profonda trasformazione evolvendo verso sistemi di bilancio e contabili in grado di rispondere meglio al governo dell'economia e della finanza pubblica e, quindi, anche agli impegni comunitari derivanti dal trattato di Maastricht.

Un aspetto qualificante del processo di riforma attualmente in atto è rappresentato dalle riforme amministrative - avviate con la Legge 142/1990, proseguite con il D. Leg.vo n. 29/1993, e sviluppate con le Leggi n. 59 e 127 del 1999, e da ultimo con il D. Leg.vo n. 300/1999 sulla riorganizzazione delle Amministrazioni dello Stato - e dalla riforma del bilancio dello Stato, di cui alla Legge n. 94/1999 e al D. Leg.vo n. 279/1997, e da ultimo estesa al sistema delle Amministrazioni pubbliche - ad eccezione degli enti locali - con la Legge n. 208/1999.

Una lettura coordinata del richiamato assetto normativo evidenzia le seguenti rilevanti innovazioni introdotte: la nuova struttura del bilancio dello Stato (e, conseguentemente, di quelli pubblici), l'analisi e la valutazione delle politiche pubbliche, il sistema unico di contabilità economica per centri di costo delle Amministrazioni pubbliche, la riorganizzazione del processo di formazione del bilancio dello Stato, il monitoraggio dell'azione amministrativa e dei connessi risultati finalizzato al controllo di gestione.

In particolare, il nuovo *sistema di contabilità economica analitica per centri di costo*, consente di qualificare, per ciascuna struttura organizzativa, *il profilo economico*, cioè il costo di gestione, secondo la rispettiva natura, e la destinazione (cioè secondo le missioni istituzionali ed i servizi finali erogati dalla struttura organizzativa considerata) e di verificare le modalità e le condizioni di impiego delle risorse. A partire dall'anno 2000 è stato avviato il nuovo processo contabile, in prima istanza, per le Amministrazioni centrali dello Stato dando luogo alla costruzione dei budget economici per ciascun centro di costo.

Tale innovazione, a regime, sarà *strumentale al processo di formazione del bilancio* - sia sul versante delle Amministrazioni di spesa, sia su quello del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica - *ed al processo di controllo interno di gestione*. Infatti, l'analisi dei costi, scaturente dal sistema contabile introdotto, consentirà alle Amministrazioni di spesa di procedere ad una efficace azione di autocontrollo e di corretta allocazione delle risorse in sede di formulazione delle proposte di bilancio, previa identificazione di obiettivi e programmi; e, al tempo stesso, porrà in grado il Ministro del Tesoro di coordinare le proposte dei diversi dicasteri sulla base della valutazione del costo delle funzioni e dei servizi istituzionali.

È questo 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 che, titolando della responsabilità della gestione la dirigenza pubblica (cui vengono conferiti autonomi poteri di gestione), consenta l'analisi dei costi dell'azione amministrativa (e, quindi, dei programmi di intervento), e, di conseguenza, l'adozione di indicatori di efficienza e di efficacia come parametri per la valutazione dell'azione pubblica.

Tale logica innovativa si è tradotta, sulla base della delega contenuta nella Legge 15 aprile 1997, n. 94, nei principi del 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.

In sostanza, il sistema basato sul bilancio finanziario viene affiancato ed integrato da una struttura di bilancio e contabile di tipo economico, in grado di evidenziare i costi di gestione di un'organizzazione, e non solo le relative spese.

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 del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica 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 del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, 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 del Tesoro – 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.

2. Il sistema di contabilità economica delle pubbliche

Amministrazioni si articola sui seguenti elementi fondamentali, le cui caratteristiche vengono di seguito illustrate:

- 1) Sistema dei centri di costo.
- 2) Elenco dei servizi.
- 3) Piano dei Conti.

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

Il controllo secondo questa ottica è opportuno in quanto gli obiettivi globali vengono realizzati dalle singole unità amministrative, ciascuna in relazione alle proprie competenze: è necessario che esse rispondano di come, nell'ambito delle responsabilità assegnate, hanno impiegato le risorse che concorrono al perseguimento degli obiettivi globali.

Coerentemente con le 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); e uno, di maggior dettaglio e con le stesse finalità, di rilevanza interna alle Amministrazioni stesse.

Il criterio guida seguito per l'anno 2000 nell'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 e, quindi, i centri di costo di ciascuna Amministrazione centrale dello Stato sono identificati con i centri di responsabilità amministrativa individuati nel disegno di legge di bilancio per il 2000. In relazione, poi, alla configurazione organizzativa corrispondente ai centri di responsabilità, le Amministrazioni centrali organizzate su base dipartimentale – qualora a tale assetto organizzativo corrispondesse un ufficio diretto da un dirigente generale di livello B – sono state invitate a riferire i costi alle strutture organizzative dirette da un dirigente generale di livello C, assunte quali centri di costo di riferimento.

Nell'ambito di ciascun centro, così individuato, le Amministrazioni sono state chiamate a 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.