

PARTE I

NOTE ILLUSTRATIVE SULLE RILEVAZIONI DEL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICA ANALI- TICA DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

1. Negli ultimi anni, in Italia, si è sviluppata l'esigenza di completare le informazioni finanziarie, con altrettante di tipo economico volte a facilitare, in una visione armonica, la valutazione del costo dei servizi e delle attività prodotte dalle Amministrazioni pubbliche, quale momento preliminare e determinante delle decisioni di finanza pubblica.

In tale prospettiva si è sviluppata la riforma del sistema contabile e di bilancio dello Stato, che ha trovato il fondamento normativo nella Legge n. 94 del 1997 di riforma del bilancio dello Stato e nel connesso D. Leg.vo di esecuzione n. 279/1997, istitutivo del sistema unico di contabilità economica per centri di costo; e, da ultimo, nel D. Leg.vo n. 286/1999, che attua il riordino ed il potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio e di valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell'attività dell'Amministrazione.

Il nuovo sistema di contabilità economica analitica ha comportato l'avvio — a partire dall'anno 2000 per le Amministrazioni centrali dello Stato — di un processo budgetario dalle caratteristiche innovative per la Pubblica Amministrazione, il cui quadro normativo di riferimento — già delineato nella nota tecnica allegata alla circolare n. 32 del 26 maggio 1999, contenente le prime regole di costruzione del budget — è stato successivamente illustrato nei documenti conoscitivi presentati al Parlamento.

In tali documenti sono stati esposti i budget economici di ciascun centro di costo, consentendo al Parlamento ed agli organi di indirizzo politico, i Ministri, di avvalersi di un'efficace strumento destinato, rispettivamente, ad accrescere e migliorare l'informazione per qualificare le decisioni, e a sostegno nell'assegnazione delle risorse alla dirigenza.

La raccolta e la predisposizione delle informazioni economiche consentono, infatti, di evidenziare le esigenze funzionali e gli obiettivi concretamente perseguibili e 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 dell'utilizzo delle risorse, *sia il processo di controllo interno di gestione*.

In una visione sistemica a regime, 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.

Proprio a tali fini è necessario procedere, in corso d'anno, alla osservazione dell'evoluzione dei costi, (cioè alla loro rilevazione), anche per poter disporre di informazioni aggiuntive per eventuali manovre correttive.

Con la rilevazione dei costi per il secondo semestre del 2000 si conclude il primo ciclo di attività introdotte dal nuovo processo economico. Le informazioni scaturenti da tali operazioni, congiuntamente a quelle relative alla riconciliazione con il bilancio finanziario, saranno epilogate a cura della Ragioneria Generale dello Stato – Servizio Analisi dei Costi e dei Rendimenti – in un apposito documento che sarà rimesso alle amministrazioni, quale referto finale necessario per predisporre, con maggior coerenza, i nuovi assetti previsionali 2002 - unitamente alle informazioni di cui già dispongono le Amministrazioni.

Il Ministro del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica, dal canto suo, si avvale delle rilevazioni compiute per riquilibrare il costo delle funzioni e dei servizi istituzionali, ponendole anche 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 principio chiave della contabilità economica per la rilevazione dei fatti amministrativi, è quello della competenza economica, secondo cui ad ogni oggetto deve essere associato il relativo costo, definito come valore delle risorse impiegate per realizzarlo e indipendentemente dall'esborso per l'acquisizione delle medesime.

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 relative ai costi sostenuti, pertanto, devono essere effettuate nel momento in cui gli eventi si manifestano, associando convenzionalmente tale momento ad un documento, che attesti l'effettivo impiego della risorsa considerata.

Al fine, quindi, di rappresentare compiutamente lo svolgimento della gestione in termini economici e gli eventi amministrativi che generano costi, le Amministrazioni pubbliche, individuati i propri centri di costo, devono procedere poi alla rilevazione dei costi sostenuti ed alla attribuzione delle voci di costo ai **singoli 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 all'unità organizzativa che le gestisce operativamente permette di collegare l'impiego delle risorse stesse agli obiettivi assegnati, il che rende possibile una lettura dei costi sostenuti secondo l'articolazione della struttura organizzativa, che rappresenta il sistema dei centri di costo.

Parallelamente alla logica per responsabilità correlata alla configurazione organizzativa, 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. In tal modo, è 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.

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.

Anche in funzione delle innovazioni organizzative che il D. Leg.vo n.300/1999 introduce in via operativa dal prossimo 2001, a tutt'oggi, non è ancora stato dato corso all'attribuzione dei costi ai relativi servizi né alla correlativa rilevazione.

3. Per il primo anno, le Amministrazioni centrali dello Stato sono state chiamate alle rilevazioni dei costi sostenuti in ciascun semestre ed all'aggiornamento, eventuale, del Budget economico.

Diversamente dalle scritture finanziarie la cui titolarità è del Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione Economica —

Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, le scritture economiche sono composte direttamente dalle Amministrazioni su indicazioni e regole contabili comuni impartite alle stesse dal richiamato Ministero, ed epilogate, poi, dal Dipartimento della Ragioneria Generale per tramite dei propri Uffici Centrali di Bilancio.

Tale attività è stata realizzata nell'arco del processo di attuazione del sistema di contabilità economica analitica per centri di costo — avviato nel 1999 con la predisposizione del Budget 2000 — rivolto alla valutazione economica della gestione, e specificatamente del costo dei servizi e delle attività prodotti dalle diverse realtà amministrative, cioè dell'onere relativo all'effettivo utilizzo delle risorse.

A tale scopo sono state emanate apposite circolari ministeriali per l'applicazione del nuovo processo (la n. 6 del 23 febbraio 2000 e la n. 23 del 15 aprile 2000) dirette alle Amministrazioni centrali dello Stato e che dettano regole di rilevazione dei costi cui le stesse si sono dovute attenere in un'ottica di normalizzazione e coordinamento dei conti pubblici.

Per la rilevazione dei costi, le Amministrazioni si sono avvalse delle indicazioni contenute in una specifica *Nota tecnica*, nonché di un'apposita scheda atta a facilitarne la stesura.

Analogamente a quanto avvenuto per la formazione del Budget 2000 — che ha richiesto l'adozione di opportuni accorgimenti nell'applicazione delle regole e dei criteri posti a base del procedimento, al fine di contenere

sia l'onere delle rilevazioni, sia la naturale difficoltà culturale ad adattarsi ad una gestione che privilegia i risultati — anche per la rilevazione dei costi del 1° semestre è sembrato opportuno mantenere, per gli stessi scopi, le seguenti semplificazioni:

- la programmazione degli obiettivi è stata considerata su base annuale, rinviando ad una fase successiva che una programmazione formulata per periodi infrannuali.
- l'identificazione quali centri di costo dei centri di responsabilità amministrativa individuati nella legge di bilancio per il 2000, con specifica evidenziazione, ove possibile, delle strutture operanti sul territorio periferico;
- la rilevazione dei costi per natura al II° livello del piano unico dei conti di cui alla Tab. B allegata al D. Leg. vo n. 279/97;
- il riferimento dei costi al solo livello di struttura organizzativa definita, rinviando il collegamento alle missioni istituzionali ed ai connessi servizi ad un successivo periodo che registri consolidato il procedimento budgetario, potendo, comunque, le Amministrazioni, che lo volessero, estendere il livello di rilevazione e di analisi in relazione alle proprie esigenze di conoscenza e di controllo.

La conseguente attività di monitoraggio dei costi, scaturita dalle rilevazioni analitiche dei fenomeni di gestione intervenuti e rapportati ai rispettivi budget, pone in grado ciascuna Amministrazione di misurare la

valenza della propria attività ai diversi livelli del proprio modello organizzativo, delineandone i costi sostenuti in relazione ai rendimenti ed ai risultati ottenuti, e quindi di operare con il nucleo strumentale del controllo di gestione.

Nella sua consolidata applicazione il controllo di gestione rappresenta un sistema di monitoraggio che, attraverso l'individuazione degli obiettivi da perseguire e delle correlate risorse, e la successiva rilevazione delle modalità attuative, permette di confrontare costantemente i dati previsionali con quelli consuntivi e, quindi, di indirizzare la gestione, intervenendo con opportune azioni correttive nel caso di scostamenti.

L'elemento temporale che oggi condiziona la conoscenza dei costi rilevati potrà essere opportunamente ovviato con l'attivazione da parte delle Amministrazioni medesime, dei propri sistemi di contabilità analitica, anche informatizzati, di supporto ai rispettivi sistemi di controllo di gestione.

4. In conclusione, anche se la portata delle rilevazioni effettuate è già di per sé molto ampia, essa non rappresenta che il primo passo per pervenire, in prospettiva, alla attivazione di ulteriori strumenti di supporto decisionale, quali tecniche statistico-economiche orientate all'interpretazione degli scostamenti fra preventivo e consuntivo, e alla

storicizzazione dei risultati con il fine di costituire le necessarie relazioni fra gli strumenti di politica economica di breve, medio e lungo termine.

Su questa strada recentemente il Legislatore ha tracciato un nuovo solco delineando il sistema dei controlli interni che si avvalgono di professionalità ed esperienze complesse (D. Leg.vo 30 luglio 1999, n. 286).

Il sistema contabile previsto dal Legislatore ne rappresenta il nucleo portante ed al tempo stesso la base di partenza per attivare una nuova modalità di gestione nella Pubblica Amministrazione che, rispondendo alle richieste provenienti da più parti, favorisca un monitoraggio più efficace sulle attività, in termini di costi sostenuti e di risultati conseguiti, e con una piena responsabilizzazione di tutti i soggetti coinvolti. In tale ottica le risultanze economiche infrannuali possono contribuire efficacemente a supportare il sistema di monitoraggio del patto di stabilità interno, il rispetto delle cui regole è garanzia della partecipazione attenta alla Unione Europea.

Si è, quindi, attivato con spirito comune — in solidarietà con le amministrazioni e con i diversi operatori del controllo — il processo di rinnovamento di carattere culturale, organizzativo e procedurale necessario al nuovo sistema contabile, onde favorire al massimo quello scambio di informazioni e di elementi conoscitivi che è l'essenza stessa del controllo di gestione.