

PARTE I

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

1. Nel corso degli ultimi anni la contabilità pubblica, nel nostro Paese, è evoluta verso sistemi contabili e di bilancio in grado di rispondere meglio al governo dell'economia e della finanza pubblica e, quindi, più aderenti al contesto istituzionale, politico, ed economico di una società che deve confrontarsi con i partners comunitari e con le regole del trattato di Maastricht.

Sulla scorta di tale tendenza, si è posta l'esigenza, perciò, di completare le informazioni finanziarie, con altrettante di tipo economico volte a facilitare, in una visione complessiva, la valutazione del costo dei servizi e delle attività prodotte dalle Amministrazioni pubbliche.

In tale prospettiva si è sviluppata la riforma del sistema contabile e di bilancio dello Stato, che ha trovato il proprio fondamento normativo nella Legge n. 421/1992 e nel D.leg.vo di attuazione n. 29/1993, ove sono tracciati i principi ispiratori del nuovo processo; 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 mediante l'attuazione di un sistema di controlli (amministrativo-contabile, strategico e di gestione) a supporto dell'azione e della valutazione dei dirigenti.

In particolare, l'introduzione del sistema unico di contabilità analitica per centri di costo, consente la valutazione di tipo economico non solo delle strutture organizzative di riferimento (direzioni generali, divisioni, uffici, ecc.), ma anche delle funzioni, dei servizi e delle attività prodotte, consentendo il raffronto tra le risorse impiegate (umane, finanziarie e strumentali) e i risultati conseguiti dalle singole strutture organizzative.

Tale sistema ha comportato l'avvio — a partire dall'anno 2000 per le Amministrazioni centrali dello Stato — di un processo budgetario 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 nello scorso mese di febbraio. In questo documento 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 supporto dell'assegnazione delle risorse alla dirigenza.

Questo documento — considerato ormai nella logica dell'adempimento, prevista dalla circolare ministeriale n. 18 del 7 aprile

2000, che associa alle previsioni finanziarie quelle economiche - viene elaborato per il 2001 dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato contestualmente alle previsioni finanziarie a legislazione vigente presentate al Parlamento il 30 settembre u.s. (A.C. 7329) e sintetizza i risultati del budget dello Stato rispondendo alle soprarichiamate esigenze parlamentari e ministeriali.

La raccolta e la predisposizione delle informazioni economiche (budget economici) consente, 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.

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.

Il sistema basato sul solo bilancio finanziario viene, quindi, 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) 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 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 principio chiave della contabilità economica per la rilevazione dei fatti amministrativi, connessi all'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali 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 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'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 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 imputata la spesa sostenuta ai fini della determinazione del costo del servizio svolto.

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. Ciò rende possibile una lettura dei costi sostenuti secondo l'articolazione della struttura organizzativa, che rappresenta il sistema dei centri di costo.

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

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 2001 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.

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, è 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.