PARTE PRIMA

NOTE ILLUSTRATIVE SUL SISTEMA DI CONTABILITÀ ECONOMICA ANALITICA DELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE

1. Le grandi riforme intervenute negli anni novanta hanno interessato il sistema contabile pubblico allo scopo di fornire nuovi e migliori strumenti per il governo dell'economia e della finanza pubblica, e di rendere il sistema stesso più aderente al contesto comunitario, anche al fine di consentire al nostro Paese il rispetto dei parametri di Maastricht e del Patto di stabilità e crescita.

Fulcro del cambiamento è stata la necessità di completare le informazioni di tipo finanziario con quelle di tipo economico, per giungere ad una valutazione del costo dei servizi e delle attività prodotte dalle Amministrazioni pubbliche, ponendo così in essere un costante ed efficace controllo sull'impiego delle risorse umane, finanziarie e strumentali, nell'ambito di un processo di programmazione per obiettivi sempre più efficiente.

La riforma del sistema contabile e di bilancio dello Stato e delle Amministrazioni pubbliche è stata attuata con la Legge n. 94 del 1997 e con il connesso D.Leg.vo n. 279/1997, istitutivo del sistema unico di contabilità economica per centri di costo.

Queste innovazioni legislative - che correlano indirizzi, obiettivi, risorse e risultati – hanno trovato ulteriore completamento con il D.Leg.vo n. 286/99, che ha introdotto 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'introduzione del **sistema unico di contabilità economica analitica** per **centri di costo** - che consente la valutazione di tipo economico delle funzioni, dei servizi e delle attività prodotte - viene ad affiancarsi al tradizionale sistema di contabilità e di bilancio finanziario e rappresenta la peculiare novità del sistema contabile pubblico. Questo sistema di contabilità permette, da un lato, il raffronto tra le risorse impiegate (umane, finanziarie e strumentali) e i risultati conseguiti dalle singole strutture organizzative, dall'altro la determinazione del costo delle funzioni e dei servizi svolti, offrendo, quindi, elementi utili alle valutazioni politiche ed

amministrative, anche in termini di analisi circa la possibile esternalizzazione di alcune attività.

A partire dall'anno 2000 - per le Amministrazioni centrali dello Stato - è stato avviato il processo budgetario (oggi al quarto anno di applicazione) dalle caratteristiche altamente innovative per la Pubblica Amministrazione, il cui intero contesto normativo - 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 di "Budget dello Stato" sono stati esposti, oltre alla sintesi riguardante lo Stato, i budget economici di ciascun centro di costo dei singoli Ministeri, 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.

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, costituendo elemento di trasparenza e di conoscenza nell'utilizzo delle risorse, supportano, al tempo stesso, sia il **processo di formazione del bilancio** (e specificamente la costruzione e l'approvazione), che il **processo di controllo interno di gestione**.

Una volta pienamente operanti i sistemi di controllo interno di gestione, basati sul nuovo sistema contabile, le Amministrazioni di spesa saranno in grado di procedere ad un'efficace azione di autocontrollo e previa identificazione di obiettivi e programmi, ad una corretta allocazione delle risorse fin dalla formulazione delle proposte di bilancio; al tempo stesso, il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sarà in grado di 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, come detto, 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, oggi D.Leg.vo n. 165/2001, 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 finora sui soli valori finanziari (presenti nel relativo bilancio), viene, quindi, affiancato ed integrato dai valori economici, esposti in strutture di bilancio e contabili in grado di evidenziare sia i costi di gestione (e non solo le relative spese), che quelli di realizzazione delle funzioni e dei servizi istituzionali di un'organizzazione.

Ogni fenomeno di gestione, pertanto, diventa visibile sotto *il duplice aspetto finanziario ed economico*, che rappresentano due aspetti complementari della stessa realtà, entrambi rilevanti nella valutazione della dinamica amministrativa e

dell'equilibrio gestionale dell'organizzazione. Essi 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. 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 hanno individuato **i centri di costo**, che rappresentano le strutture organizzative alle quali devono essere imputati i 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 o servizio) viene impiegata, che della **quantità** di risorsa utilizzata.

L'attribuzione del costo delle risorse utilizzate all'unità organizzativa che le gestisce operativamente (centro di costo), permette di collegare l'impiego delle risorse 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.

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 seguito per l'identificazione dei centri di costo di livello più elevato è stato quello di considerare tali, secondo il D.Leg.vo n. 165 del 2001, gli uffici di livello dirigenziale generale o equiparati, posti alle dirette dipendenze dell'organo di direzione politica.

In relazione alla configurazione scaturente dal nuovo assetto organizzativo del Governo prevista dal D.Leg.vo n. 300 del 1999 e successive modificazioni ed integrazioni, le Amministrazioni centrali strutturate 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 visione per responsabilità, correlata alla configurazione organizzativa (il dipartimento o la direzione generale), i costi possono essere messi in relazione con le **finalità** da raggiungere: il perseguimento di tali finalità, infatti, avviene mediante lo svolgimento di servizi che utilizzano risorse (umane, finanziarie e strumentali) le quali, 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 del legame fra risorse ed obiettivi è necessario prendere in considerazione 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 in tali attività 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.

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, classificandole per natura, é il piano dei conti.

Il piano dei conti è un elenco di archivi contabili utile a classificare i diversi costi sostenuti da un'Amministrazione "per natura" (personale, energia, materiali di consumo, ecc...). Tale piano dei conti, allegato al D.Leg.vo n. 279/1997 (Tabella B), a norma dell'art. 10, comma 6 dello stesso decreto legislativo, è stato recentemente modificato con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze n. 34558 del 25 marzo 2002 alla luce di nuove esigenze emerse nella rappresentazione delle risorse impiegate e delle variazioni normative -successive al D.Leg.vo n. 279/1997- che hanno avuto impatti sulle modalità di acquisizione, di gestione e valorizzazione delle risorse.

Il piano dei conti comprende le voci che individuano le risorse suscettibili di generare costi per la Pubblica Amministrazione ed è strutturato su tre livelli di dettaglio. 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 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 dal terzo livello, al fine di gestire le informazioni di dettaglio ritenute più utili alla propria azione di autocontrollo.

La previsione e la rilevazione dei costi secondo la natura e la conseguente attribuzione ai centri di costo e ai servizi, consentirà di costruire profili di costo riferibili a tutte le componenti del sistema organizzativo pubblico e l'analisi dell'andamento della gestione a tre differenti livelli: un primo livello di massima

sintesi rappresentato **dallo Stato e dalle finalità e funzioni**; il secondo, intermedio, relativo **ad Amministrazioni ed obiettivi** ed, infine, quello di maggior dettaglio inerente **a centri di costo e servizi**.

4. Nel progressivo completamento del sistema di contabilità economica, la predisposizione del Budget economico per il 2003 ha visto l'introduzione di notevoli innovazioni – illustrate nei successivi paragrafi - volte, da un lato, a completare la lettura dei dati di costo mediante la rilevazione dei costi per **destinazione** (Budget per Missioni Istituzionali), dall'altro a migliorare il dialogo delle Amministrazioni centrali dello Stato con il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato e a favorire la diffusione delle metodologie e tecniche dell'analisi economica.

Anche per l'anno 2003, inoltre, l'attivazione del processo di elaborazione del budget dello Stato è avvenuta congiuntamente a quella di predisposizione del bilancio di previsione finanziario, attraverso l'emanazione di un'apposita circolare ministeriale applicativa del nuovo processo (la n. 16 del 25 marzo 2002, parte seconda) rivolta alle Amministrazioni centrali dello Stato.

Successivamente, previo confronto con gli appositi organismi di consultazione e di raccordo dei diversi livelli territoriali di governo (quali la Conferenza Stato - Regioni e Province Autonome) e con le altre autonomie - ad eccezione delle autonomie locali escluse per deroga espressa con la Legge n. 208/1999 - si procederà all'estensione del nuovo processo all'intero sistema delle Amministrazioni pubbliche secondo le modalità ed i tempi che verranno definiti.

Con il Budget dello Stato per l'anno 2003 sono state mantenute solo alcune delle semplificazioni inizialmente adottate per la formulazione dei budget degli anni precedenti. In particolar modo, la previsione dei costi per natura resta limitata al II° livello del piano dei conti (eccetto per gli ammortamenti che vengono rilevati al terzo livello) e la rilevazione degli ammortamenti viene effettuata sui beni acquisiti a partire dall'anno 2000.