

L'autonomia budgetaria dei dirigenti e la riforma del bilancio

di Antonio BRANCASI

(in corso di pubblicazione in Astrid, *L'amministrazione come professione*, a cura di Gianfranco D'ALESSIO, Il Mulino, Bologna, 2008)

1.- Il dato normativo di settore

La dirigenza amministrativa, articolata in due fasce, dispone in via esclusiva della competenza ad adottare “tutti gli atti che impegnano l'amministrazione verso l'esterno” nonché della competenza relativa alla “gestione finanziaria, tecnica ed amministrativa mediante autonomi poteri di spesa di organizzazione delle risorse umane, strumentali e di controllo” (art 4, comma 2 del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*). La disposizione è poi specificata con distinto riguardo ai dirigenti di uffici dirigenziali generali ed ai restanti altri dirigenti: i primi “esercitano i poteri di spesa e quelli di acquisizione delle entrate rientranti nella competenza dei propri uffici” [art 16, comma 1, lett. d), del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*]; i secondi “esercitano i poteri di spesa e di acquisizione delle entrate” [art 17, comma 1, lett. b), del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*] e provvedono alla gestione del personale e delle risorse finanziarie e strumentali assegnate ai propri uffici” [art 17, comma 1, lett. e), del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*. In definitiva, è ai dirigenti che compete in via esclusiva l'impiego delle risorse e ciò richiede la preventiva assegnazione di queste a ciascuno di essi in modo che conosca i limiti a cui commisurare la propria gestione.

Sono i dirigenti di uffici dirigenziali generali ad attribuire agli altri dirigenti “le conseguenti risorse umane, finanziarie e materiali”, nel mentre “definiscono gli obiettivi” che essi devono perseguire [art 16, comma 1, lett. b), del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*]. A loro volta, agli organi di governo spetta “la definizione di obiettivi, priorità, piani,

programmi e direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione" [art 4, comma 1, lett. b), del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*] nonché "la individuazione delle risorse umane, materiali ed economico-finanziarie da destinare alle diverse finalità e la loro ripartizione tra gli uffici di livello dirigenziale generale" [art 4, comma 1, lett. c) del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*]: competenze che sono poi esercitate dai singoli Ministri ai quali spetta definire gli indirizzi ed assegnare le risorse "periodicamente, e comunque ogni anno entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio" [art 14, comma 1, lett. a) e b), del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*].

Fin qui il dato normativo ricavabile dalla specifica disciplina della dirigenza, che, per quanto riferita alla amministrazione statale, fornisce i principi a cui le altre amministrazioni devono adeguare il loro ordinamento (art 27 del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*) e che inoltre non è comunque esaustiva, perché va poi integrata con alcuni aspetti della disciplina contabile. In particolare, le modalità di ripartizione delle risorse finanziarie vengono a dipendere anche dalla struttura che è data al bilancio e dal principio del doppio bilancio che si è affermato nell'ultimo decennio dello scorso anno; così come il sistema di determinazione degli obiettivi da perseguire e di assegnazione dei mezzi, non soltanto finanziari, si connette alla problematica della contabilità analitica e della costruzione con questa dei *budget* dei centri di responsabilità.

2.- L'impatto con la struttura del bilancio

La struttura dei bilanci pubblici è l'insieme delle partizioni mediante le quali viene disaggregata la rappresentazione delle entrate e spese. Queste partizioni sono costruite applicando criteri di classificazione idonei a distinguere un tipo di entrata o di spesa dall'altro. I criteri di classificazione sono molteplici, per cui si ha, nel complesso, un conto scalare nel quale ciascuna partizione si articola, a sua volta, in ulteriori sottopartizioni interne e così di seguito, quanti sono i criteri di

classificazione utilizzati. In definitiva, la struttura del bilancio è il modo con cui si realizza il grado di specializzazione e mediante il quale si giunge a costruire l'unità elementare del bilancio, che è oggetto di approvazione da parte dell'organo competente a deliberare il bilancio. Infatti, quanto più numerosi sono i criteri di classificazione utilizzati, tanto più numerosi sono i livelli di partizione delle entrate e spese, tanto maggiore è il grado di specializzazione e tanto più analitica è l'unità elementare del bilancio.

Tra i criteri di classificazione utilizzati dai bilanci preventivi di tutti gli enti pubblici vi è quello organizzativo con cui le entrate e le spese sono riferite ai singoli organi interessati. Analogamente a quanto avviene nel caso dell'assegnazione di risorse finanziarie effettuata dal Ministro a favore dei dirigenti di uffici dirigenziali generali e di quella effettuata da questi a favore degli altri dirigenti, alla classificazione organizzativa delle poste di bilancio è possibile conferire significati differenti, nel senso che con essa è possibile fare riferimento all'organo competente a realizzare la specifica entrata o spesa e quindi a porre in essere tutti gli atti a ciò necessari; oppure è possibile riferirsi all'organo la cui attività produce la specifica entrata o la cui attività utilizza i fattori produttivi acquistati mediante la specifica spesa. Si tratta di due modi radicalmente diversi di intendere la classificazione organizzativa: infatti, mediante il riferimento all'organo che procura la specifica entrata con la sua attività o che utilizza i fattori produttivi acquistati con la spesa, la classificazione organizzativa svolge una funzione di tipo allocativo; viceversa, mediante il riferimento all'organo preposto ad adottare gli atti di gestione della specifica entrata o spesa, la stessa classificazione svolge la funzione di attribuire la competenza in ordine allo svolgimento dell'iter contabile, rispettivamente, di entrata e di spesa. Si tratta inoltre di due modi di intendere il medesimo criterio classificatorio tra loro incompatibili, nel senso che non possono essere utilizzati entrambi per costruire la struttura del bilancio, dal momento che questo è un conto scalare e richiede quindi che ciascun livello di classificazione consenta di specificare quello superiore senza intersecarlo trasversalmente.

Un esempio può servire a chiarire la questione. Molto spesso competente a contrarre e ad estinguere obbligazioni passive per l'acquisto di beni e servizi è lo stesso organo che poi utilizza i medesimi per svolgere la proprio attività, ma ciò non avviene sempre, e principalmente non è generalizzabile l'ipotesi che ciò avvenga sempre: vi può essere, ad esempio, un organo competente ad assumere il personale, a stipulare eventuali contratti di lavoro a termine ed a pagare gli stipendi ed altri organi che invece utilizzano tale personale. Se si vuole avere dal bilancio la rappresentazione della spesa destinata al funzionamento di ciascun organo bisogna ricorrere ad una classificazione organizzativa riferita a chi utilizza il personale (*allocazione delle risorse*); viceversa, se si intende attribuire ai vari organi la competenza ad impegnare il bilancio ed a disporre i pagamenti, è necessario utilizzare una classificazione riferita a chi è preposto ad adottare questi atti (*attribuzione di competenze*). Risulta da ciò evidente che l'allocazione delle risorse e l'attribuzione di competenze non possono costituire due diversi livelli di classificazione organizzativa, ma sono due diversi modi di intendere tale classificazione.

Tra le due funzioni che possono essere svolte dalla classificazione organizzativa delle spese, il bilancio sembrerebbe deputato ad attribuire la competenza a spendere, piuttosto che ad allocare le risorse. Infatti i suoi stanziamenti costituiscono limite all'adozione degli atti di spesa, per cui una classificazione organizzativa del genere consente al dirigente di conoscere per quali spese e per quali importi complessivi massimi può esercitare la propria competenza ad adottare atti di spesa. Inoltre, a seguito della introduzione negli enti pubblici delle metodologie di contabilità analitica, dovrebbe venir meno l'esigenza di una ripartizione, in termini allocati, delle risorse finanziarie, poiché, mediante i *budget*, a ciascun dirigente sono assegnati direttamente i fattori produttivi ed è definito il loro valore e ciò riguarda anche quei fattori produttivi da acquistare attraverso l'attività di spesa (si veda *infra*). Infine, bisogna tener conto che il bilancio deve considerare tutte le spese (principio della universalità), mentre

l'esigenza di una ripartizione in termini allocati delle risorse finanziarie non sussiste per quelle spese (presenti in consistente misura nei bilanci dello Stato e delle Regioni) che non riguardano l'acquisto di fattori produttivi, bensì la concessione di finanziamenti e di trasferimenti finanziari ad altri soggetti (si veda *infra*).

Ciò nonostante, la soluzione più seguita, addirittura adottata per lo Stato e per gli enti pubblici non economici statali, è orientata proprio nel senso di conferire al bilancio la funzione di allocare le risorse tra gli uffici dirigenziali di livello apicale. Più precisamente, l'idea di fondo è che generalmente l'organo competente ad adottare gli atti di spesa è anche quello che utilizza i beni e servizi acquistati con i medesimi, cosicché mediante la classificazione organizzativa sarebbe possibile cogliere entrambi i fenomeni: corollario di ciò è che tendenzialmente, e salvo non sia stabilito diversamente, chi utilizza i beni e servizi è anche competente ad acquistarli e ad adottare i relativi atti di spesa. In realtà, non sempre e non necessariamente questa coincidenza tra i due organi ricorre, tanto è vero che sia la disciplina del bilancio dello Stato sia quella degli enti pubblici non economici nazionali prendono in considerazione l'ipotesi che manchi questa coincidenza e prevedono che, in tal caso, con apposito provvedimento emanato dal Ministro competente di concerto con il Ministro dell'economia, è attribuita la competenza a spendere ad ufficio diverso da quello presso il quale le risorse sono state allocate dal bilancio (art. 4 del d.lgs. 1997, n. 279, ma per gli enti pubblici non economici nazionali si veda l'art. 24, c. 2, del d.p.r. 2003, n. 97).

La conclusione da trarre è che, a livello dell'amministrazione statale e di quella degli enti pubblici non economici nazionali, non sembra esservi spazio per l'atto del Ministro (o comunque degli organi di governo) che entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio (o comunque dalla approvazione del bilancio) dovrebbe disporre l'assegnazione delle risorse finanziarie alla dirigenza apicale (art 14, comma 1, del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*). Infatti, nel caso in cui vi sia

coincidenza tra allocazione delle risorse ad attribuzione della competenza a spendere, questa assegnazione dovrebbe essere effettuata direttamente dal bilancio. Viceversa, nel caso in cui manchi tale coincidenza, l'allocazione delle risorse dovrebbe essere effettuata dal bilancio e, in conseguenza di ciò, con effetti vincolanti per la gestione, mentre l'attribuzione del potere di spendere, che di per sé non può non avere effetti vincolanti per la gestione, dovrebbe essere effettuata da un atto successivo al bilancio, che non può però essere quello previsto dall'art 14 del *t.u sul lavoro alle dipendenze delle PA*, in quanto da adottare d'intesa con il Ministro dell'economia: tutto ciò con l'esito di introdurre rigidità alla gestione, facendo discendere dalla articolazione organizzativa un duplice vincolo nell'impiego delle risorse.

3.- L'impatto con il principio del doppio bilancio

Generalmente la funzione di limite ed indirizzo svolta dal bilancio insiste su un dualismo, una contrapposizione tra organi distinti, e cioè tra quello preposto appunto ad esercitare tale funzione mediante il bilancio e quello che ne è invece il destinatario.

Nel modello classico, mutuato dalla esperienza statale, il bilancio interviene nel rapporto intercorrente tra Parlamento ed esecutivo, tanto da presentarsi come atto che, dopo la mozione di fiducia, fornisce il più rilevante termine di riferimento alla responsabilità politica del Governo. Del resto, il fatto che questa responsabilità, ai sensi dell'art. 95, c. 2, Cost., sia anche individuale spiega perché nel bilancio dello Stato le spese sono suddivise in tanti stati di previsione quanti sono i ministeri e perché analoga suddivisione manca invece nei bilanci degli altri enti, dove appunto questa responsabilità è soltanto collegiale.

Comunque sia, nel modello classico, il bilancio interviene nella dialettica dei rapporti tra organi diversi, entrambi comunque politici: e ciò si spiega agevolmente in considerazione della pervasività della responsabilità ministeriale, che, in tale modello, attrae a sé tutte le competenze destinate ad essere limitate ed indirizzate dal bilancio.

Questo modello diventa inadeguato a seguito della c.d. separazione tra politica ed amministrazione, realizzata dal d.lgs. 1993, n. 29 e poi trasfusa nel *t.u. sul lavoro alle dipendenze della PA*. Il nuovo scenario è caratterizzato dalla distinzione tra le funzioni di indirizzo politico, mediante le quali gli organi di governo si limitano a definire gli obiettivi ed i programmi da attuare, e quelle gestionali, che sono riservate alla dirigenza amministrativa. In questo nuovo scenario, il rapporto tra il Parlamento e l'esecutivo, coperto dal tradizionale modello di bilancio, risulta affiancato dal rapporto tra organi di governo e dirigenza amministrativa, che abbisogna anch'esso di uno strumento analogo al bilancio.

In parallelo a questa vicenda è stata presa consapevolezza che il grado di specializzazione del bilancio non è di per sé sufficiente ad assicurare al Parlamento (e agli organi assembleari degli altri enti pubblici) un effettivo ruolo di indirizzo politico: una eccessiva specializzazione rischia infatti di compromettere questa funzione, alla stessa stregua di come, nel campo della informazione, un eccesso di informazioni finisce sovente per fornire minori, e non maggiori, conoscenze. E' semmai il tipo di specializzazione che può garantire una effettiva attività di indirizzo, nella misura in cui la struttura del bilancio sia tale che le sue decisioni si incentrino, oltre che sugli equilibri finanziari complessivi, su profili significativi in termini di risultati ed obiettivi da perseguire.

Il convergere di questi due fattori ha portato ad introdurre, a partire dalla seconda metà degli anni 90', il così detto doppio bilancio: si è trattato di una trasformazione che ha riguardato la gran parte della contabilità pubblica.

Il principio del doppio bilancio consiste nello sdoppiamento dell'originario bilancio in due distinti atti: l'uno approvato dal Parlamento o dagli organi assembleari degli altri enti pubblici (bilancio politico, decisionale o per l'approvazione), l'altro (bilancio amministrativo, gestionale o per la gestione) adottato dal Ministro dell'economia, d'intesa con le amministrazioni interessate, oppure dagli organi di governo degli altri enti

pubblici, e portato eventualmente a conoscenza degli organi assembleari; il primo destinato ad insistere sul rapporto tra gli organi politici, il secondo concepito invece come strumento per regolare il rapporto tra gli organi di governo e la dirigenza amministrativa.

Il bilancio politico presenta un minor grado di specializzazione ed è stato ristrutturato con l'intento di rendere più significative le sue partizioni e, conseguentemente, le unità elementari sottoposte all'approvazione dell'organo assembleare. Queste, a livello di Stato, di enti pubblici non economici statali e di Regioni, assumono la denominazione di unità previsionali di base (UPB), mentre, a livello di EE.LL., quella di risorse (per le entrate) e di interventi (per le spese). Il bilancio amministrativo, che a livello di EE.LL. assume la denominazione di "*Piano esecutivo di gestione*" (PEG), scompone ulteriormente il bilancio politico, fino alle più analitiche unità elementari per le quali è stata mantenuta la denominazione di capitolo, già utilizzata per designare la partizione di base del precedente e tradizionale bilancio unitario.

Questa scomposizione del bilancio in due distinti atti, che svolgono entrambi la funzione di limite (per le spese) e di indirizzo (sia per le entrate che per le spese) nei confronti però di differenti destinatari e che si trovano in un rapporto di scomposizione *a cascata* dell'uno (quello politico) da parte dell'altro (quello amministrativo), intende sottrarre al voto degli organi assembleari i dettagli politicamente meno significativi e maggiormente tecnici del programma complessivo dell'attività finanziaria dell'ente. Questa scomposizione vuole, inoltre, fornire agli organi di governo lo strumento per limitare ed indirizzare l'attività gestionale della dirigenza amministrativa e consente una maggiore elasticità all'azione dell'amministrazione, dal momento che le variazioni all'interno del bilancio amministrativo sono adottate direttamente dagli organi di governo, mentre, in via di principio, le variazioni al bilancio politico devono essere sottoposte al voto dell'organo assembleare.

Il principio del doppio bilancio (cioè, del bilancio politico e del bilancio amministrativo) è previsto soltanto per il bilancio annuale e non riguarda invece quello pluriennale. Ciò è comprensibile allorché il bilancio pluriennale non svolge una funzione autorizzatoria rispetto alla gestione: addirittura in queste ipotesi è talvolta prevista una struttura del bilancio pluriennale più aggregata, e con un minor grado di specializzazione, rispetto allo stesso bilancio politico annuale. E' invece meno comprensibile la mancanza di un bilancio pluriennale anche amministrativo allorché, come è previsto per gli EE.LL., esso presenta carattere autorizzatorio, nel senso che l'assunzione di impegni a carico degli esercizi successivi deve avvenire in conformità alle sue previsioni: in casi del genere, è necessario disporre anche per gli esercizi successivi di un termine di riferimento analogo a quello fornito dal bilancio annuale, per cui l'ente è comunque costretto ad apprestare una proiezione pluriennale del bilancio amministrativo, tanto è vero che molti EE.LL. conferiscono un contenuto anche pluriennale al loro PEG.

La questione che più interessa la dirigenza riguarda il problema di quale dei due bilanci deve essere strutturato in base alla classificazione organizzativa.

Relativamente allo Stato ed agli enti pubblici non economici statali, la scelta è stata molto chiara, perché la classificazione organizzativa costituisce uno dei criteri, anzi quello da applicare prioritariamente, nella costruzione del bilancio politico. Soluzione questa che suscita invero molte perplessità: infatti, il bilancio politico riguarda i rapporti tra Parlamento e Governo, tra organo assembleare ed organi di governo, ed in ordine a tali rapporti riveste scarso rilievo l'allocazione delle risorse finanziarie tra gli uffici dirigenziali di livello apicale ovvero la ripartizione tra tali uffici della competenza a spendere, poiché si tratta di profilo relativo ai rapporti tra organi di governo e dirigenza amministrativa.

Relativamente alle Regioni, la disciplina statale dei loro bilanci lascia completamente aperta la questione, perché, la classificazione

organizzativa non è indicata tra i criteri che devono essere comunque utilizzati per costruire il bilancio politico o quello amministrativo. Ciò spiega la soluzione seguita, da alcune Regioni, di spostare la classificazione organizzativa della spesa a livello di bilancio amministrativo e di intenderla come attribuzione del potere di spesa e non come allocazione di risorse finanziarie.

Infine, presso gli EE.LL. ricorre una situazione assolutamente particolare. L'art. 165 del *t.u. sull'ordinamento degli EE.LL.* stabilisce che la classificazione organizzativa concorre a formare la struttura del bilancio politico e, nello schema di bilancio definito dallo Stato, sono indicate le varie ripartizioni amministrative che devono comparire in bilancio. Il fatto è che gli EE.LL. dispongono di autonomia organizzativa, per cui non è detto che il loro assetto organizzativo corrisponda a quello delineato dallo schema di bilancio: ciò ha costretto molti enti ad intendere la classificazione organizzativa dello schema di bilancio come classificazione funzionale di secondo livello e ad inserire nel bilancio amministrativo (cioè il PEG) la vera e propria classificazione amministrativa della spesa.

La necessità di qualcosa di analogo al PEG ricorre poi, in via generale, anche relativamente ai rapporti tra i livelli di dirigenza. In questo caso, siccome sono i dirigenti generali ad assegnare le risorse finanziarie ai dirigenti di livello inferiore, il bilancio, proprio perché adottato comunque da organi politici, non è utilizzabile per disporre le assegnazioni né in termini allocativi né in termini di competenza a spendere, per cui è necessario un apposito atto di assegnazione del dirigente generale.

4.- L'impatto con la contabilità analitica

Per poter cogliere il significato economico di una gestione (sia essa da svolgere che già svolta) è necessario considerare i ricavi (cioè le risorse prodotte dalla attività) ed i costi (cioè il valore monetario dei fattori produttivi impiegati) della medesima, invece che le entrate e le spese. Ricavi-costi e entrate-spesa sono due modi radicalmente diversi di rappresentare ed

interpretare i medesimi fatti gestionali. La contabilità analitica considera, appunto, i ricavi ed i costi e, oltre ad imputarli alle varie voci del piano dei conti, li riferisce alle varie strutture che compongono l'ente oppure alle diverse missioni, funzioni o prodotti della sua attività. Nel primo caso ricorre una articolazione di tipo organizzativo che può essere anche a più livelli, nel senso che le strutture di livello inferiore dispongono di una loro contabilità analitica che però costituisce partizione di quella della struttura sovraordinata, che, a sua volta, esprime la somma (o meglio il consolidamento) delle contabilità analitiche delle strutture sottostanti. Nel secondo caso (quello della contabilità analitica per missioni, funzioni o prodotti) ricorre, invece, una articolazione di tipo funzionale. Logicamente per le problematiche relative alla dirigenza, a venire in rilievo è l'articolazione organizzativa, che si suol denominare *per centri di responsabilità*.

Oltre ai rapporti verticali (di sovra/sott'ordinazione), possono ricorrere, tra i *centri di responsabilità*, anche rapporti orizzontali. Ciò avviene allorché un *centro di responsabilità* utilizza l'attività di altro centro: si può fare l'esempio delle strutture che provvedono all'acquisto di fattori produttivi che sono poi utilizzati da altre strutture. In questo caso la soluzione di imputare i relativi costi soltanto al *centro servito* è senz'altro praticabile se tali costi dipendono esclusivamente dal modo in cui esso svolge la sua attività e dalle decisioni che gli competono al riguardo; questa soluzione è invece inadeguata ad evidenziare le rispettive *performances* gestionali qualora il costo di acquisizione dei fattori produttivi dipende dalle scelte del *centro servente* mentre la decisione sul modo di utilizzare tali fattori rimane al *centro servito*. In ipotesi del genere, qualora si intenda evidenziare le rispettive *performances* dei due *centri di responsabilità*, è necessario immaginare che tra i medesimi intercorra una sorta di rapporto di scambio, per cui il *centro servente* dovrebbe contabilizzare il costo effettivo di acquisto e, sul versante dei ricavi, il costo pattuito con il *centro servito* e questo dovrebbe contabilizzare tra i costi quanto contabilizzato tra i ricavi dal *centro servente*.

I rapporti orizzontali che possono intercorrere tra i *centri di responsabilità* evidenziano la profonda differenza della contabilità analitica rispetto a quella finanziaria. Mentre in questa la classificazione organizzativa è una disarticolazione delle entrate e spese complessive, cosicché queste sono la somma di quelle imputate alle varie strutture, nella contabilità analitica, invece, i costi possono duplicarsi, così come possono ricorrere ricavi figurativi, per cui il totale dei costi e ricavi imputati dalla contabilità analitica all'insieme dei *centri di responsabilità* può essere ben maggiore di quelli risultanti dalla contabilità economica generale.

Vi è poi un ulteriore motivo di disallineamento della contabilità analitica da quella economica generale, che conferma l'impossibilità di concepire tra la prima e la seconda un rapporto di mera specificazione e che riguarda i trasferimenti finanziari: si tratta di risorse conferite dall'ente ad altri soggetti pubblici o privati per sostenere la loro attività. Il conferimento di queste risorse è certamente un costo per la contabilità economica generale, ma avrebbe poco senso rilevarlo in contabilità analitica per imputarlo ai *centri di responsabilità* preposti a curare il conferimento di tali risorse. L'attività svolta al riguardo da questi *centri* non è poi diversa da quella necessaria per l'emanazione di un qualsiasi atto amministrativo. Il fenomeno dei trasferimenti finanziari è particolarmente consistente a livello di Stato e di Regioni (enti che destinano una consistente parte delle loro risorse proprio per realizzare interventi di questo tipo), cosicché presso tali enti la contabilità analitica è destinata ad avere un ambito di applicazione circoscritto, proprio per la circostanza che essi forniscono servizi prevalentemente burocratici, relativi al conferimento di risorse.

Lo strumento della contabilità analitica è utilizzato sia *a preventivo* che *a consuntivo*. Quella *a preventivo* consiste nella assegnazione a ciascun *centro di responsabilità* di un *budget*, cioè di una sorta di bilancio privo di effetti autorizzatori, mediante il quale viene a questo fissato ciò che deve fare ed il valore monetario delle risorse umane e strumentali con cui farlo. La contabilità analitica *a consuntivo* serve invece a valutare quanto è

stato fatto ed il grado di efficienza dimostrato nel farlo. I *budget*, oltre ad indicare le grandezze economiche affidate alla gestione del *centro di responsabilità*, contengono anche la definizione degli obiettivi e dei risultati che il medesimo deve perseguire: definizione che dovrebbe essere espressa in termini di grandezze quantificate fisicamente e di ripartizione nel tempo delle medesime. Ciò rende chiaro che i *budget* non sono soltanto contabilità analitica *a preventivo* e che i controllo *a posteriori* ed in corso di gestione comportano la verifica del raggiungimento degli obiettivi assegnati al *centro di responsabilità*, oltre che il rispetto dei valori di contabilità analitica preventivati.

Il metodo *budgetario* è ormai strumento adottato, sostanzialmente nei termini fin qui detti, da tutti gli enti pubblici, seppure in forme e con modalità diverse. I riferimenti normativi sono, innanzitutto, quelle disposizioni del d.lgs. 1993, n. 29, poi trasfuse nel *t.u. sul lavoro alle dipendenze delle PA*, che sono alla base della contabilità analitica sia *a preventivo* che *a consuntivo*. Relativamente alla prima, è attribuita agli organi di governo la funzione di individuare le risorse, non soltanto finanziarie, ma anche umane, materiali ed economiche “*da destinare alle diverse finalità e la loro ripartizione tra gli uffici di livello dirigenziale generale*”, nonché la competenza a definire gli “*obiettivi, priorità, piani, programmi e direttive generali per l’azione amministrativa e per la gestione*” (art. 4 del *t.u.*). Relativamente alla seconda, cioè alla contabilità analitica *a consuntivo*, è stabilito che “*i dirigenti preposti ad uffici dirigenziali di livello generale adottano misure organizzative idonee a consentire la rilevazione e l’analisi dei costi e dei rendimenti dell’attività amministrativa, della gestione e delle decisioni organizzative*” (art. 18 del *t.u.*).

A queste disposizioni ha poi fatto seguito la disciplina degli specifici strumenti contabili messi a disposizione dei vari tipi di enti. Per gli EE.LL., il d.lgs. 1995, n. 77, poi trasfuso nel *t.u. sull’ordinamento degli EE.LL.*; per lo Stato il d.lgs. 1997, n. 279, nonché le circolari emanate annualmente dal Ministero dell’economia sul “*Sistema unico di contabilità*

economica analitica per centri di costo"; per le Regioni, il d.lgs. 2000, n. 76; per gli enti pubblici non economici statali, il d.p.r. 2003, n. 97. Le soluzioni delineate da queste discipline sono abbastanza differenti tra loro, così come è anche diversificata la terminologia usata: il termine *budget* lo si ritrova nel d.p.r. 2003, n. 97 e nelle circolari annuali; nel *t.u. sull'ordinamento degli EE.LL.* si parla di "*Piano esecutivo di gestione*" (art. 169), che è qualcosa di più del *budget* perché contiene anche il bilancio amministrativo; mentre nel d.lgs. 1997, n. 279, si parla genericamente di contabilità analitica (art. 10) ed ancor più generiche sono le disposizioni del d.lgs. 2000, n. 76, che, proprio per lasciare spazio in materia alla legislazione regionale, si limitano a parafrasare le disposizioni del *t.u. sul lavoro alle dipendenze delle PA* (art. 4, commi. 9 e 10). Nel complesso, pur con le diversità di queste discipline e del modo in cui sono state attuate dai vari enti, le problematiche di fondo, con le quali ciascun ente si è dovuto e si sta confrontando, sono sostanzialmente analoghe.

5.- La centralità dei budget

Nel quadro della tempistica degli atti che regolano i rapporti tra la dirigenza e gli organi di governo, l'attribuzione dei *budget* è senz'altro regolata dall'art 14 del *t.u. sul lavoro alle dipendenze delle PA* che prevede l'adozione, periodica "e comunque ogni anni entro dieci giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio" di un apposito atto del Ministro competente "anche sulla base delle proposte dei dirigenti". Che si tratti dell'attribuzione dei *budget*, nonostante non si faccia ad essi alcun riferimento esplicito, è reso chiaro dal procedimento, che vedendo la partecipazione degli stessi dirigenti è compatibile con la caratteristica dei *budget* di essere oggetto di contrattazione, ma principalmente è reso chiaro dal contenuto di tali atti, che devono, appunto, determinare gli obiettivi gestionali assegnati a ciascun dirigente ed assegnare le risorse "umane, materiali ed economico-finanziarie".

A fronte di ciò, bisogna notare che i *budget* servono a programmare l'impiego dei fattori produttivi (personale, locali e, più in generale, mezzi strumentali), i quali sono in parte già nella disponibilità dell'ente, ma per la restante parte non sono disponibili: relativamente ai primi, è mediante il *budget* che viene decisa (o confermata) la loro assegnazione alle varie strutture organizzative; relativamente ai secondi, vanno, invece, acquistati e per farlo è necessario porre in essere una attività finanziaria che, in quanto tale, è attuativa del bilancio. Tutto ciò comporta due importanti ordini di conseguenze.

In primo luogo, i *budget* e le grandezze economiche che essi esprimono sono in rapporto con quelle finanziarie definite dal bilancio. Rapporto che richiede l'unitarietà del processo decisionale di adozione dei due tipi di atti, che, proprio in conseguenza di ciò, subisce significative trasformazioni. In esso, infatti, vanno considerate sia le grandezze economiche che quelle finanziarie: le prime forniscono le variabili su cui incentrare le scelte, nel senso che i risultati da conseguire mediante l'attività (il cui apprezzamento non può generalmente avvenire in termini monetari) vanno commisurati ai costi necessari per conseguirli (o meglio ai costi netti, quali risultano dalla differenza tra i costi complessivi e gli eventuali ricavi derivanti dal conseguimento di tali risultati); le seconde (quelle finanziarie) forniscono, invece, il quadro delle compatibilità da rispettare, nel senso che rappresentano una sorta di limite esterno di cui tener conto per garantire fattibilità alle scelte da prendere. Ciò implica che i *budget*, sebbene definitivamente adottati soltanto successivamente all'approvazione dei bilanci, devono essere comunque costruiti contestualmente alla formazione del bilancio. Ed infatti, a livello statale, le istruzioni per la formazione del bilancio considerano, a partire dal 2001, sia le previsioni finanziarie che quelle economiche, in modo che l'amministrazione decida i due profili congiuntamente; logicamente soltanto le previsioni finanziarie sono poi sottoposte all'approvazione del Parlamento e costituiscono, nei termini che si è detto, un vincolo per la gestione.

La seconda conseguenza che discende dalla necessità di acquistare parte dei fattori produttivi riguarda l'assetto organizzativo ed il disallineamento strutturale tra contabilità analitica e contabilità finanziaria. Infatti, lo specifico centro di responsabilità è la struttura destinata ad utilizzare i fattori produttivi ad essa assegnati, ma non è detto che abbia anche la competenza ad acquistare beni e servizi dall'esterno o, pur avendola, non è detto che questa si riferisca a tutti i fattori produttivi di cui ha bisogno. In altri termini, a fronte dell'assetto organizzativo rilevante per la contabilità analitica e per i *budget*, vi è il parallelo assetto organizzativo preposto alla gestione del bilancio, cioè gli organi competenti a contrarre rapporti obbligatori, ad assumere gli impegni di spesa e ad emettere i mandati di pagamento (ma lo stesso vale sul versante delle entrate). Inoltre, anche nel caso in cui la struttura destinata ad utilizzare i fattori produttivi abbia essa stessa la competenza ad acquistarli, si è in presenza della assegnazione di due tipi di risorse, che possono presentare anche un valore monetario notevolmente differenziato, come è reso evidente nell'ipotesi si tratti di acquistare beni suscettibili di fruizione pluriennale, e come tali da sottoporre ad ammortamento. Ciò significa che vi è spazio per (ed anzi è necessaria) una distinta assegnazione di risorse finanziarie che resti esterna ai *budget*: una assegnazione che deve però servire ad attribuire la competenza a spendere e non ad allocare le risorse, perché queste, in maniera omnicomprensiva (e cioè anche quelle finanziarie ma non soltanto esse), sono allocate dai *budget*. Assegnazione di risorse finanziarie che, quanto meno nei riguardi dei dirigenti apicali, dovrebbe essere assicurata dalla classificazione organizzativa del bilancio e, per consentire una maggiore elasticità alla gestione, dovrebbe essere effettuata dal bilancio "amministrativo" piuttosto che da quello "politico".

Scheda di sintesi

- Spostare la classificazione organizzativa dal bilancio “politico” a quello “amministrativo: il linea, del resto, con quanto sta emergendo a proposito della riforma della struttura del bilancio dello Stato.
- Concepire la classificazione organizzativa del bilancio in termini di attribuzione di competenze in ordine alle risorse finanziarie.
- Definire i vari livelli di centri responsabilità ed il piano dei conti di contabilità analitica raccordandolo a quello di contabilità finanziaria.
- Incentrare l’allocazione delle risorse (finanziarie, ma non soltanto) nei *budget* .
- Disciplinare il procedimento di formazione dei *budget* in modo da renderlo contestuale alla formazione del bilancio e da farne oggetto di contrattazione tra dirigenza ed organi di governo e tra i vari livelli di dirigenza