

Esperienze passate e prospettive per il futuro al centro dell'analisi dell'Ancrel-Club dei revisori

La contabilità economica da subito

Il nuovo sistema è la via per utilizzare al meglio le risorse

DI GIUSEPPE FARNETI
vicepresidente
Ancrel-Club dei revisori

Il tema circa l'utilizzazione della contabilità economica nella pubblica amministrazione e, in particolare, nei governi locali, è affrontato con crescente intensità. I soggetti che auspicano una sua rapida diffusione fanno principalmente riferimento ai seguenti quattro argomenti.

1. Le conoscenze di tipo economico che da essa sono rese disponibili sono indispensabili se si vuole che il processo decisionale si possa sviluppare secondo il modello manageriale, che è quello del risultato e della responsabilità. Attraverso la conoscenza dei costi, dei ricavi, dei risultati parziali e di periodo.

2. I mercati finanziari, i governi della repubblica italiana (in particolare dopo la riforma del titolo V), gli operatori economici, i cittadini, devono poter collocare, analizzare i dati della gestione, orientarsi nei loro processi decisionali, sulla base di comuni conoscenze, che siano applicabili al comparto sia privato sia pubblico.

3. La contabilità economica si va diffondendo in ambito internazionale come unico sistema informativo obbligatorio.

4. La contabilità economica è necessaria per procedere alla predisposizione del bilancio consolidato, se in presenza, come sempre e in modo crescente si verifica, di partecipazioni.

Il terzo punto, che qui si menziona quasi a premessa dei diversi argomenti, non ha bisogno di essere commentato. Basta ricordare che i principi contabili internazionali, gli Ipsas, prevedono la sola contabilità economica, meglio definibile come «generale», assolutamente speculare a quella prevista, con gli Ias/Ifirs, per le imprese. Gli stessi si vanno diffondendo e sono già stati adottati dall'Unione europea. Addirittura, è solo nella loro evoluzione più recente che gli Ipsas prendono in esame alcuni aspetti specifici della pubblica amministrazione, che per chi scrive sono doverosi, ma che a oggi sono stati trascurati, come quelli relativi ai trasfe-

rimenti o all'approccio alla programmazione.

Il primo è una necessità, da tutti riconosciuta.

Il secondo è un dato di fatto.

Il quarto si va imponendo, si vuole al riguardo menzionare il testo dell'audizione al parlamento nel 2006 dell'allora presidente della Corte dei conti Staderini e il contenuto, da parte della medesima Corte, delle linee guida.

Chi, al contrario, pur riconoscendo la bontà e la necessità della contabilità economica (è significativo che i «detrattori» in assoluto, coloro non ne vogliono sentir parlare, siano pressoché scomparsi), sottolinea i seguenti tre passaggi:

1) che la gestione autorizzata del bilancio non può essere eliminata;

2) che la stessa richiede una contabilità di tipo finanziario;

3) che dunque la contabilità economica si deve affiancare, come si è verificato nel nostro ordinamento contabile, alla contabilità finanziaria.

Il primo passaggio è assai opinabile. Una ventina di anni fa, con il contributo determinante del compianto Armando Sarti, la contabilità economica fu soppressa con riferimento alle municipalizzate. Vi furono «resistenze», ma poi ci si adeguò, ovviamente. Nella sanità è scomparsa. Nelle nuove aziende che sostituiranno le Ipab non è più prevista, in definitiva, questa è la tendenza, che prima o poi investirà anche i governi locali. Il secondo non è vero. L'autorizzazione su base finanziaria comporta che siano previsti i flussi di risorse finanziarie di entrata, opportunamente allocati, e che su questi si fondi la possibilità di spendere. Quei flussi in entrata e di spesa sono costituiti da crediti e debiti, che notoriamente possono essere esaminati, nella loro dinamica, sulla base di una contabilità generale, a consuntivo e a preventivo. Nelle società quotate, dunque a larga base azionaria, infatti, i principi contabili (gli Ias/Ifirs), prevedono un'analisi della dinamica finanziaria. Chi si occupa di programmazione sa benissimo che le medesime conoscenze possono essere utilizza-

te a preventivo. Ma diamo pure per scontato, ad abundantiam, che la contabilità finanziaria, in quanto strumentale alla realizzazione della funzione autorizzatoria del bilancio sia necessaria.

Il terzo passaggio esprime la «soluzione» fatta propria dal nostro ordinamento contabile. Dobbiamo partire da questa per cercare di dipanare l'argomento.

Al legislatore del 1995, lo si può affermare con tutta tranquillità, il quadro di fondo appena delineato era ben presente, in particolare il secondo e terzo argomento imponevano sin da allora quella conoscenza dei dati economici che si poteva ottenere con la sola contabilità economico-patrimoniale (così denominata per designare quella che, universalmente, è conosciuta come contabilità generale). Ma la considerazione dei «passaggi» appena menzionati suggerì un processo più prudente e graduale, che vedesse la contabilità economica affiancare quella finanziaria. Questa visione si è poi assai rafforzata con l'emaneazione dei principi contabili, con i quali, attraverso una sorta di «interpretazione autentica» del dettato normativo (nel frattempo trasfuso nel Tuel), realizzata appunto dall'Osservatorio, in parte composto dalle medesime persone che avevano contribuito a elaborare i contenuti del dlgs n. 77 del 1995. In essi si afferma che la contabilità economica non solo è indispensabile per acquisire tutte

le conoscenze che nel medesimo Tuel sono precisate con riferimento al «sistema di bilancio», sistema che si indirizza a una pluralità di destinatari, e si pensi al riguardo alle conoscenze sui costi, alla elaborazione degli indicatori di efficienza, al grado di copertura con le tariffe dei servizi pubblici, al risultato economico inteso come misura del risparmio (o della perdita di ricchezza) che una generazione, o un'amministrazione, affida alla successiva; ma che essa viene, nel sistema informativo aziendale locale, «prima» di qualsiasi altra conoscenza.

Si può così leggere che «va però osservato che l'aspetto economico della gestione, in tutta la normativa, è prevalente nella considera-

zione degli obiettivi che l'ordinamento assegna al sistema informativo obbligatorio. Ne consegue che i valori finanziari, a preventivo, devono esprimere la dimensione finanziaria di fatti economici previamente valutati».

E ancora, che «l'applicazione concreta del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione, di cui al citato art. 97 della Costituzione, comporta il rispetto dei principi di efficienza, di efficacia e di economicità quali componenti essenziali e integrativi del principio di legalità. A tal fine, l'efficienza deve poter esprimere la capacità dell'ente in tutti i settori d'intervento di massimizzare l'utilizzo delle risorse a disposizione al fine della creazione di valore. L'efficienza interna riguarda l'utilizzo delle risorse al fine di ottenere i migliori rendimenti e un'elevata produttività. L'efficienza esterna riguarda la capacità dell'ente di valutare le richieste provenienti dalla comunità e dal territorio. L'efficacia si deve poter riferire al raggiungimento dello scopo o del fine e considera la capacità di un processo di produrre un risultato qualitativamente adeguato sia in termini di grado di raggiungimento degli obiettivi sia di livello di soddisfazione dei cittadini e dei portatori d'interesse, sia di capacità del servizio di rispondere in termini sia qualitativi sia quantitativi alla domanda dei medesimi. Infine, l'economicità della gestione deve essere espressa dalla capacità di garantire l'equilibrio tra costi e ricavi della gestione, inteso quindi quale equilibrio durevole a valere nel tempo secondo i principi aziendali. L'equilibrio economico a valere nel tempo è un obiettivo

essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la funzionalità dell'ente locale. È riferita nell'ente locale anche alla capacità verificata e mantenuta di soddisfare i bisogni considerati di pubblico interesse, osservando il principio di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa nella conduzione dell'attività gestionale».

Le cose non andarono secondo le previsioni del legislatore del 1995. La contabilità economica non è stata sostanzialmente applicata; il prospetto di conciliazione che doveva dare chiarimenti sul passaggio dai risultati finanziari a quelli economici, è stato esclusivamente interpretato come modalità per realizzare, in termini di solo adempimento, l'obbligo della contabilità economica. Le prove? Chi dice di fare la contabilità economica non ne utilizza le risultanze; le previsioni finanziarie sono scollegate da quelle economiche; non esiste una contabilità analitica economica generalizzata; il prospetto di conciliazione è predisposto al di fuori di una documentata predisposizione delle carte di lavoro, e si potrebbe continuare. Anche l'inesistenza, di fatto, di un reale sistema dei controlli, da una parte è conseguenza della mancanza della contabilità economica, ma in misura maggiore ne è causa.

S'impone dunque la necessità di realizzare quell'idea che già quasi vent'anni addietro si era imposta. Come?

Sinteticamente, ponendo la contabilità economica, obbligatoria, al centro del sistema informativo dei governi locali, secondo i principi contabili esistenti e adat-

tati al settore pubblico, gli Ipsas; nel contempo prevedendo che la funzione autorizzatoria del bilancio, se dovrà continuare a esistere (argomento qui non considerato) si fondi su forme di contabilità circa le quali possa decidere il singolo ente (ed eventualmente il legislatore regionale) e dunque, in questo contesto, anche con forme di contabilità finanziaria del tutto simili all'attuale, ma solo facoltativamente e, lo si sottolinea nuovamente, limitatamente all'esercizio della suddetta funzione autorizzatoria. In altre parole, è importante che il punto di riferimento sia espresso dalla contabilità generale; il venir meno, sotto questo profilo, del ruolo della contabilità finanziaria certamente produrrà quella comprensione del «nuovo» sistema informativo, quell'attenzione ai risultati, che sino a ora erano stati negati dai riti, spesso all'insegna della manipolazione, della contabilità finanziaria. Detto questo non dobbiamo dimenticare che i risultati dei governi locali chiedono conoscenze che vanno ben oltre quelle acquisibili attraverso la contabilità economica. Dobbiamo ribadire quest'argomento, non solo per la necessità di contestualizzare le attese legate alla predisposizione della contabilità economica, ma per esaltare, altresì, quelle elaborazioni del nostro pensiero che si sono prodotte in Italia, per lo sviluppo degli studi sull'economia aziendale e per la riflessione teorica sulla pubblica amministrazione che ne è conseguita, particolarmente quando riferita alla centralità che le amministrazioni locali hanno sempre avuto nel nostro paese.