

Dal bilancio finanziario al bilancio economico dello stato: Problematiche e prospettive anche sulla base di esperienze estere.

Autore: Russo Candido

In: Diritto amministrativo

INDICE

P A R T E P R I M A

- 1) Nozioni introduttive del Bilancio dello Stato
- 2) Carattere costituzionale del bilancio
- 3) Il processo riformatore del bilancio dello Stato dopo la Costituzione
- 4) Verso la trasformazione del bilancio giuridico in bilancio economico. Il documento di programmazione economico-finanziaria. La Legge finanziaria.
- 5) Svoltata verso la trasformazione del bilancio giuridico in quello economico. Unità previsionale di base e Centri di costo
- 6) Strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi e dei rendimenti. Controllo di gestione
- 7) La struttura attuale del bilancio dello Stato

8) Bilancio pluriennale

9) Fondi di riserva

10)

Ristrutturazione del conto generale del patrimonio dello Stato

PARTE SECONDA

Premessa

1) I Principi della gestione delle entrate e delle spese

2) Le fasi della procedura della contabilizzazione dell'entrata e della spesa

3) Bilancio di previsione e bilancio di esercizio

4)

Percorso da seguire per giungere alla redazione del bilancio dello Stato con l'applicazione del principio della competenza economica. Prima fase: soppressione del bilancio di competenza

5) Seconda fase: Redazione del bilancio dello Stato in termini di cassa ed in termini di competenza economica. Analisi dei costi

6) Terza fase: Bilancio dello Stato redatto in termini di competenza economica. Struttura del nuovo bilancio

7) Scritture contabili

A P P E N D I C E

- 1) Principio della competenza economica nel bilancio delle imprese. Cenni sul suo contenuto
- 2) Principio della competenza economica nel bilancio del Regno Unito. Cenni sul suo contenuto
- 3) Analogia tra il bilancio del Regno Unito e quello delle imprese

?

1) NOZIONI INTRODUTTIVE DEL BILANCIO DELLO STATO

Il bilancio dello Stato si presenta strutturalmente sotto due diverse forme: 1) Bilancio di competenza, detto anche giuridico; 2) Bilancio di cassa, detto anche di fatto.

Il bilancio di competenza comprende tutte le entrate che il potere esecutivo ha il diritto di riscuotere e tutte le spese che pu? impegnare nel corso di un determinato esercizio.

?Il bilancio di cassa comprende tutte le somme che si prevede potranno essere effettivamente rimosse e tutte quelle che saranno effettivamente pagate.

? La differenza sostanziale tra i due sistemi di bilancio risiede nel fatto che dalla gestione del bilancio di competenza derivano i "residui", in quanto non tutte le entrate previste vengono rimosse e non tutte le spese vengono pagate entro l'esercizio.

?I residui attivi sono costituiti dalle entrate accertate e non rimosse ed i residui passivi sono costituiti dalle spese impegnate e non pagate.

?Il bilancio dello Stato ? un bilancio di previsione che viene redatto annualmente sia in termini di competenza che in termini di cassa, in quanto contiene le entrate che si prevede possano essere accertate e rimosse e le spese che possono essere impegnate e pagate entro l'esercizio.

? Il bilancio pu? essere definito il "documento basilare della vita economico-amministrativa di una nazione", in quanto rappresenta la sintesi di tutto l'andamento ed il funzionamento dei servizi pubblici.

2)

CARATTERE COSTITUZIONALE DEL BILANCIO.

?? I princ?pi del bilancio dello Stato sono contenuti nell'art. 81 della Costituzione il quale dispone testualmente: "Le Camere approvano ogni anno i bilanci ed il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non pu? essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. Con la legge di approvazione del bilancio non si possono

stabilire nuovi tributi e nuove spese. Ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte."

?Il primo comma attribuisce al potere legislativo il controllo politico sull'attività economico-finanziaria del Governo, mediante l'approvazione annuale "dei bilanci" che, a norma dell'art. 72, ultimo comma, deve essere adottata con la procedura normale prevista per i disegni di legge in materia costituzionale.

L'approvazione del Parlamento ? finalizzata a garantire la sussistenza dell'unità di intenti fra Governo e Parlamento ed assicurare un'adeguata pubblicità sul contenuto e sulle finalità del bilancio.

? Il secondo comma consente al Parlamento, nelle more dell'approvazione del bilancio, di autorizzare, con legge, la gestione provvisoria del bilancio per un periodo di tempo non superiore a quattro mesi.

?Il terzo comma vieta alla legge di bilancio di istituire nuovi tributi e nuove spese ed il quarto comma dispone che ogni altra legge che importi nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte.

?Appare di tutta evidenza il legame intercorrente tra il quarto ed il terzo comma con i quali il Costituente, dopo aver sancito il divieto alla legge di bilancio di introdurre nuovi tributi e nuove spese, sancisce l'obbligo, per tutte le altre leggi di spesa diverse da quella di bilancio, di indicare i mezzi di copertura e ciò al fine di assicurare la massima serenità al momento dell'esame parlamentare del bilancio che potrebbe essere turbata dall'esigenza di raggiungere l'equilibrio finanziario tramite l'introduzione di nuovi tributi o nuove spese.

3)

IL PROCESSO RIFORMATORE DEL BILANCIO DELLO STATO DOPO LA COSTITUZIONE.

? Il processo di riforma del bilancio dello Stato dopo la Costituzione repubblicana del 1948 ha avuto inizio con la legge 5 agosto 1978, n. 468, recante "Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio" nell'intento di correlare il bilancio alle esigenze dell'economia pubblica in fase di rapida trasformazione.

?? Tuttavia, il processo di riforma si limitò alla classificazione ed all'aggregazione delle poste di bilancio per evidenziare l'informazione economica della gestione statale, introducendo classificazioni di natura economica finalizzate alla valutazione degli effetti della politica di bilancio sull'economia nazionale ed all'ampliamento del controllo sui risultati dell'azione economica del Governo.

? A tal fine le entrate dello Stato sono state ripartite in TITOLI, secondo la loro natura tributaria, extratributaria o provenienti dall'alienazione e dall'ammortamento di beni patrimoniali e dal rimborso di crediti, e in CATEGORIE, che classificano le entrate tributarie secondo la loro natura di imposte sul patrimonio e sul reddito, di imposte di registro sui trasferimenti di ricchezza ed imposte di consumo, ecc. ecc.. La classificazione delle spese in TITOLI le raggruppa in spese di parte corrente o di funzionamento e spese in conto capitale o di investimento, oltre le spese per rimborso di prestiti correlate al titolo delle entrate concernente il rimborso di crediti.

? Le spese in conto capitale riguardano l'acquisizione, costruzione e trasformazione sia di beni immobili che di beni mobili durevoli idonei alla produzione di reddito, con esclusione di beni strumentali destinati ai servizi dell'apparato statale.

Sono comprese tra le spese in conto capitale anche quelle destinate alla ricerca scientifica, quelle comunque dirette a finanziare attività produttive e quelle relative alle partecipazioni azionarie ed ai conferimenti nonché ad operazioni per concessione di crediti nei vari settori economici o all'acquisizione di altri valori.

? Le spese di parte corrente esprimono un concetto residuale in quanto comprendono tutte le spese che non rientrano tra quelle d'investimento.

?? Le spese, poi, sono classificate in CATEGORIE che esprimono la loro analisi economica. (personale in attività di servizio; acquisto di beni e servizi; trasferimenti, ecc.).

4) VERSO LA TRASFORMAZIONE DEL BILANCIO GIURIDICO IN BILANCIO ECONOMICO. IL DOCUMENTO DI PROGRAMMAZIONE ECONOMICO-FINANZIARIA. LA LEGGE FINANZIARIA.

?

Il processo riformatore? del bilancio dello Stato, iniziato con la legge 5 agosto 1978, n.468, si ? avviato verso la sua trasformazione da bilancio giuridico a bilancio economico con le leggi 23 agosto 1988, n.36 e 23 dicembre 1993, n.559.

? Con i predetti interventi legislativi sono stati introdotti strumenti di programmazione economico-finanziaria finalizzati a rappresentare tutta la finanza pubblica, della quale quella statale costituisce una componente prevalente rispetto a quella regionale, locale ed istituzionale.

?Col documento di programmazione economico- finanziaria vengono fissati gli obiettivi macroeconomici con specifico riferimento a quelli concernenti lo sviluppo del reddito e dell'occupazione e vengono stabiliti i criteri ed i parametri per la formazione del bilancio annuale e pluriennale nonch? dei disegni di legge collegati alla manovra di finanza pubblica, con decorrenza dal primo anno del bilancio pluriennale.

?? La manovra di finanza pubblica spazia dalle riforme economiche (sistema fiscale, previdenziale, mercato del lavoro, politiche agricole, pubblica amministrazione, ecc,ecc.) al quadro macroeconomico concernente il prodotto interno lordo (PIL) ed il suo rapporto col debito pubblico.

? L'art. 3 della legge 5 agosto 1978, n.468, nel testo sostituito dalla Legge 23 agosto 1988 e dalla legge 25 giugno 1999, n.208, dispone che il documento di programmazione economico-finanziaria? "definisce la manovra di finanza pubblica per il periodo compreso nel bilancio pluriennale", con l'indicazione dei flussi tendenziali di entrata e di spesa del settore statale e del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche, degli obiettivi macroeconomici, con particolare riguardo allo sviluppo del reddito e dell'occupazione nonch? degli obiettivi definiti in termini di rapporto al prodotto interno lordo e dell'indebitamento netto del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni.

? Per il triennio 2003-2006, il documento in esame ha programmato i seguenti obiettivi:

- a)
il raggiungimento del pareggio del bilancio gi? dal primo anno;
- b)
una discesa del rapporto DEBITO-PIL, in linea con gli impegni presi a livello europeo (al di sotto di 100 gi? dal 2004);
- c)
?una riduzione della pressione fiscale dal 42,3 al 39 per cento.

Particolare rilievo viene dato alla riforma della Pubblica Amministrazione, finalizzata alla gestione dei servizi pubblici attraverso una progressiva aziendalizzazione orientata al raggiungimento di standard di efficienza, efficacia, produttivit? ed economicit? omogenei su tutto il territorio nazionale.

?E' previsto lo snellimento delle strutture organizzative pubbliche con l'introduzione dei modelli flessibili di lavoro con l'obiettivo di sviluppare la competizione fra pubblico e privato mediante la riduzione dei costi dei beni e dei servizi.

?In tal senso ? stato istituito il lavoro interinale anche nel settore pubblico, mediante la stipula di contratti di lavoro di durata trimestrale che offrono il vantaggio di assumere personale senza le lunghe e costose procedure concorsuali e la possibilit? di mettere alla prova una persona per poi assumerla a tempo pieno.

?In tale contesto ? stata prevista la valorizzazione dei beni patrimoniali pubblici? mediante la costituzione della "PATRIMONIO DELLO STATO S.p.A.", col compito di introdurre nella gestione del patrimonio pubblico i meccanismi tipici delle societ? per azioni, avviando, in tal modo, una riforma strutturale che va nella direzione di una gestione pi? trasparente ed economica.

?? A tale riguardo, occorre considerare che secondo una recente rivalutazione effettuata dal Ministero dell'Economia e delle Finanze sulla base dei dati della Commissione di indagine istituita nel 1985, il valore complessivo del patrimonio immobiliare pubblico ? stato valutato? in circa il 70 per cento del prodotto interno lordo (PIL) dell'anno 2001.

? La valorizzazione della gestione economica dei beni pubblici ? gi? stata realizzata dall'Australia e Nuova

Zelanda, il cui bilancio statale contiene attivit? finanziarie e attivit? patrimoniali e altri investimenti, mentre il relativo conto economico valuta le entrate e le uscite derivanti dai singoli gruppi attivi (titoli, partecipazioni, crediti, altri investimenti, beni mobili e beni immobili, come edifici, terreni, autostrade e beni immateriali) misurandone la loro redditivit?.

?? L'attuale disciplina della Legge finanziaria, istituita? dall'art. 11 della legge 5 agosto 1978, n. 468, ? contenuta negli artt. 11, 11 bis, 11 ter e 11 quater, articoli modificati ed aggiunti dalle Leggi 23 agosto 1988, n.362, 3 aprile 1997, n.94 e 25 giugno 1999, n.208.

? L'art. 11, al secondo comma, stabilisce che la legge finanziaria, in coerenza con gli obiettivi indicati nel Documento di Programmazione Economico-Finanziaria, dispone annualmente il quadro di riferimento finanziario per il periodo compreso nel bilancio pluriennale e provvede alla regolazione annuale delle entrate e delle spese previste dalla "legislazione vigente" al fine di adeguarne gli effetti agli obiettivi da realizzare ed al terzo comma precisa che la legge finanziaria deve contenere esclusivamente norme intese a realizzare gli effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio pluriennale.

? In particolare, tra i molteplici compiti demandati alla Legge finanziaria, vanno evidenziati i seguenti:

- a)
determinare il? livello massimo del ricorso al mercato finanziario e del saldo netto da finanziare in termini di competenza, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale;
- b)
?prevedere le variazioni di aliquote dell'imposizione diretta ed indiretta e le variazioni delle imposte conseguenti all'andamento dell'inflazione;
- c)
determinare, per le spese a carattere pluriennale, in apposite tabelle, le quote destinate a gravare su ciascuno degli anni considerati e per le spese di natura permanente, di natura corrente o in conto capitale, le quote da iscrivere nel bilancio annuale.

? Lo stesso articolo 11 della legge in esame, al quinto comma dispone che essa, in attuazione dell'art. 81, quarto comma, della Costituzione, pu? autorizzare, per ciascuno degli anni compresi nel bilancio pluriennale, nuove o maggiori spese correnti, riduzioni di entrate, nei "limiti delle nuove o maggiori

entrate tributarie, extratributarie e contributive e delle riduzioni permanenti di autorizzazioni di spese correnti".

E' di tutta evidenza l'importanza della norma contenuta nel citato 5° comma, intesa ad assicurare la copertura finanziaria delle nuove o maggiori spese nel rispetto dei limiti imposti dalla norma costituzionale.

L'art. 11 bis prevede l'iscrizione, in apposite tabelle, nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'Economia e delle Finanze, degli importi dei cosiddetti "Fondi speciali" destinati alla copertura finanziaria delle spese correnti e di quelle in conto capitale derivanti da provvedimenti legislativi che si prevede siano approvati nel corso degli esercizi finanziari compresi nel bilancio pluriennale, correlate al perseguimento degli obiettivi fissati per lo stesso periodo dal documento di programmazione economico finanziaria.

L'art. 11 ter disciplina le modalità della copertura finanziaria delle leggi che importino nuove o maggiori spese, e l'art.11 quater disciplina, infine, la quantificazione delle spese a carattere pluriennale e a carattere permanente, attribuendo alla legge finanziaria la facoltà di rimodulare annualmente le quote di spese previste nel bilancio pluriennale.

Dall'esame, seppure sommario, del contenuto della legge finanziaria si evince chiaramente che il suo compito è quello di tradurre in termini contabili le scelte economiche e finanziarie già operate dal legislatore nelle sedi competenti, nel rispetto dell'obbligo imposto dall'art. 81, 4° comma, della Costituzione.

5) SVOLTA VERSO LA TRASFORMAZIONE DEL BILANCIO GIURIDICO IN QUELLO ECONOMICO. UNITA' PREVISIONALE DI BASE E CENTRI DI COSTO.

Una svolta decisiva verso la trasformazione del bilancio giuridico in bilancio economico ? segnata dalla Legge 3 aprile 1997, n.94, che ha introdotto l'unit? previsionale di base (U.P.B.) ed il Centro di Costo.

? Va subito precisato che l'unit? previsionale di base rappresenta la nuova unit? elementare del bilancio oggetto di approvazione parlamentare, riferita ad un Centro di responsabilit? amministrativa che, a sua volta, rappresenta l'Ufficio di livello dirigenziale generale al quale vengono assegnate le risorse finanziarie indicate nella "U.P.B."

? Il decreto legislativo 7 agosto 1997, n.279, attuativo della delega contenuta nell'art. 5 della citata legge n.94/97, specifica che le "unit? previsionali di base" costituiscono l'insieme delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico Centro di costo e cio? all'Ufficio di livello dirigenziale generale.

?? Ai fini della formulazione del cosiddetto "BUDGET ECONOMICO", che esprime il piano operativo degli obiettivi da perseguire in un determinato esercizio finanziario, ogni Centro di costo, che ? bene ribadire coincide con il Centro di Responsabilit? Amministrativa, deve fissare gli obiettivi da perseguire nell'esercizio considerato, le risorse necessarie per la realizzazione degli stessi, i tempi occorrenti e gli atti amministrativi da porre in essere per raggiungere gli obiettivi.

?Conseguentemente, il sistema della contabilit? pubblica che per il passato era basato sui soli valori finanziari viene integrato dai valori economici, esposti in una struttura di bilancio che mette in evidenza i costi di gestione di ciascun settore della Pubblica Amministrazione, dando luogo al Sistema di contabilit? economica delle Amministrazioni pubbliche (art. 10 decreto legislativo 7 agosto 1997, n.279).

?Tale sistema, fondato su rilevazioni analitiche per Centri di costo, ? finalizzato alla valutazione economica dei servizi pubblici erogati alla collettivit? e degli atti amministrativi posti in essere, mediante uno stretto collegamento delle risorse umane, finanziarie e strumentali impiegate con i risultati conseguiti.

?A tal fine viene instaurata una sorta di dialogo, anche attraverso sistemi informatici, tra i Centri di costo delle Amministrazioni pubbliche ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato- ai fini della rilevazione semestrale dei costi e per la eventuale revisione del "BUDGET", per il semestre successivo.

Lo strumento necessario per la rilevazione economica dei costi ? il cosiddetto "PIANO DEI CONTI", che esprime la natura del costo in termini di personale impiegato, di utilizzo di beni strumentali con i relativi ammortamenti, di prestazioni di servizi, di esborsi da contenzioso, ecc.ecc..

? Le regole ed i criteri contabili per la elaborazione del "PIANO DEI CONTI" sono contenuti in un'apposita scheda di rilevazione dei costi che il Servizio Analisi dei costi e dei rendimenti istituito presso la Ragioneria Generale dello Stato trasmette semestralmente alle Amministrazioni Centrali dello Stato.

6)

STRUMENTI DI MONITORAGGIO E VALUTAZIONE DEI COSTI E DEI RENDIMENTI.
CONTROLLO DI GESTIONE.

?

?Il decreto legislativo 30 luglio 1999, n.286, emanato in attuazione dell'art. 11 della Legge 15 marzo 1997 n.59, disciplina il controllo interno dell'attività amministrativa e contabile di ciascuna Amministrazione pubblica al fine di verificarne l'efficienza e l'economicità?.

? Il controllo interno ? demandato ai servizi ispettivi di ciascuna Amministrazione ed ai servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato, mentre quello esterno ? demandato alla Corte dei Conti.

?? Gli strumenti del controllo interno sono la BANCA DATI e l'OSSERVATORIO, istituiti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

?Alla BANCA DATI, accessibile in via telematica? integrata nella rete unitaria della Pubblica Amministrazione affluiscono le direttive annuali dei Ministri nonch? gli indicatori di efficacia, efficienza ed economicit? relativi ai Centri di responsabilit? amministrativa? e cio? all'Ufficio dirigenziale generale al quale viene riferito il sistema di risorse finanziarie espresso dalle "UNITA' PREVISIONALI DI BASE" approvate dal Parlamento, ed alle "funzioni obiettivo" indicate nel bilancio dello Stato.

?Le funzioni obiettivo (dette anche Missioni istituzionali) consentono di leggere il bilancio anche sotto il profilo dello scopo, in quanto definiscono le politiche pubbliche di settore, con l'intento di misurare il prodotto delle attivit? amministrative e dove ? possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini atteso che ogni obiettivo ? caratterizzato dall'avere un prodotto, definito ed omogeneo, reso all'esterno.

? A tal fine, la Presidenza del Consiglio si avvale di un apposito Comitato tecnico -scientifico, col compito di formulare valutazioni specifiche di politiche pubbliche o programmi operativi nei diversi settori della Pubblica Amministrazione, con l'indicazione degli obiettivi e dei fini da perseguire.

?L'OSSERVATORIO fornisce alle Amministrazioni dello Stato e ove richiesto anche alle Amministrazioni pubbliche non statali, i rimedi necessari per l'aggiornamento e la standardizzazione dei sistemi dei controlli interni, avvalendosi anche delle esperienze acquisite presso Stati esteri.

? Particolare importanza assume, poi, la Direttiva ministeriale annuale ai fini della programmazione e definizione degli obiettivi da realizzare da parte degli Uffici di livello dirigenziale generale (primo livello).

? La Direttiva, in coerenza a eventuali indirizzi del Presidente del Consiglio dei Ministri e sulla base degli elementi forniti dagli uffici a livello dirigenziale, identifica i principali risultati da realizzare in relazione alle risorse umane e finanziarie assegnate.

L'art. 4 del decreto legislativo in esame contiene la disciplina del controllo di gestione che consente di confrontare costantemente i dati previsionali indicati nel bilancio annuale con quelli consuntivi, e quindi di indirizzare la gestione, nel caso di scostamenti, mediante le opportune azioni correttive.

?? A tal fine, ciascuna amministrazione pubblica stabilisce le modalit? operative del controllo di gestione dandone comunicazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri che, con propria direttiva, aggiornabile periodicamente, determina i requisiti minimi essenziali cui deve ottemperare il controllo di gestione.

?In particolare, ogni amministrazione pubblica deve provvedere, tra l'altro, alla determinazione degli obiettivi gestionali e dei soggetti responsabili, nonché delle modalità di rilevazione e ripartizione dei costi tra le unità organizzative e di individuazione degli obiettivi per cui i costi sono sostenuti.

?

7)

LA STRUTTURA ATTUALE DEL BILANCIO DELLO STATO.

?

?Il disegno di legge di approvazione del bilancio annuale e del bilancio pluriennale, presentato al Parlamento entro il 30 settembre, è formato sulla base dei criteri ed i parametri indicati nel Documento di Programmazione Economico-Finanziaria.

?? Il bilancio annuale, redatto in termini di competenza e di cassa, è costituito dallo stato di previsione dell'Entrata e da tanti stati di previsione della spesa quanti sono i Ministeri ed è suddiviso per l'entrata e per la spesa in unità previsionali di base (U.P.B.) che costituiscono la nuova unità elementare del bilancio, oggetto di approvazione parlamentare.

? Le unità previsionali di base sono ripartite in CAPITOLI, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, in relazione al rispettivo oggetto per le entrate e secondo il contenuto economico e funzionale per la spesa. La ripartizione in capitoli viene effettuata ai soli fini della gestione e della rendicontazione;

essi non formano oggetto di approvazione parlamentare.

Le entrate sono ripartite in :

- a)
titoli, a seconda che siano di natura tributaria, extratributaria o che provengano dall'alienazione e dall'ammortamento di beni patrimoniali, dalla riscossione di crediti o dall'accensione di prestiti;
- b)
unit? previsionali di base, ai fini dell'approvazione parlamentare e dell'accertamento dei cespiti;
- c)
categorie, secondo la natura dei cespiti;
- d)
capitoli, secondo il rispettivo oggetto, ai fini della rendicontazione.

?? Le spese dello Stato sono ripartite in:

- 1)
funzioni-obiettivo, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore (politica fiscale, politica agricola ecc?) e di misurare il prodotto delle amministrazioni e ove ? possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini;
- 2) unit? previsionali di base relative alla spesa corrente e unit? previsionali di base relative alla spesa in conto capitale;
 - a)
?capitoli, secondo l'oggetto, il contenuto economico e funzionale della spesa riferito alle categorie, nonch? secondo il loro carattere obbligatorio o discrezionale. In allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero dell'Economia e delle Finanze viene presentato un quadro contabile da cui risultino:
 - a)
le categorie in cui viene classificata la spesa di bilancio secondo l'analisi economica;

b)

le funzioni-obiettivo di primo e secondo livello in cui viene ripartita la spesa secondo l'analisi funzionale. Nelle note preliminari della spesa sono indicati gli obiettivi che le Amministrazioni intendono conseguire in termini di servizi e di interventi, con le indicazioni delle eventuali assunzioni di personale programmate nel corso dell'esercizio e degli indicatori di efficacia ed efficienza che si intendono utilizzare per valutare i risultati.

Nella nota preliminare dello stato di previsione dell'Entrata sono illustrati i criteri per la previsione delle entrate relative alle principali imposte e tasse.

?? In apposito allegato a ciascuno stato di previsione della spesa, sono espone, per unit? previsionali di base, le risorse finanziarie destinate alle Regioni distinte tra spese correnti e spese in conto capitale

? Ai fini della formulazione dello stato di previsione dell'entrata e degli stati di previsione delle spese il Ministero dell'Economia e delle Finanze si avvale delle rilevazioni analitiche effettuate dalle singole Amministrazioni dello Stato le quali sono tenute a realizzare un proprio sistema informativo collegato col sistema informativo del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del predetto dicastero, al fine di consentire il costante flusso delle informazioni.

?Le rilevazioni analitiche dei costi sono effettuate da ciascuna unit? organizzativa in modo da costruire un legame tra le risorse assegnate e gli obiettivi da raggiungere.

? Per le rilevazioni dei costi le Amministrazioni si avvalgono delle direttive ed indicazioni contenute in una specifica "NOTA TECNICA" e di un'apposita "SCHEDE" diramate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

?Conseguentemente si realizza una distinzione tra le scritture finanziarie attribuite alla competenza del predetto dicastero e le scritture economiche attribuite alla competenza delle Amministrazioni dello Stato, alle quali ? demandata la gestione delle spese.

?Per ogni unit? previsionale di base sono indicati:

a)

?? l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi accertato alla chiusura dell'esercizio

precedente a quello cui il bilancio si riferisce;

b)

?? l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle spese che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce;

c)

?? ?l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle spese che si prevede di pagare nell'anno cui il bilancio si riferisce, senza distinzione fra operazioni in conto competenza ed in conto residui. Si intendono per incassate le somme versate in Tesoreria e per pagate le somme erogate dalla Tesoreria.

Occorre chiarire che l'ammontare presunto dei residui non forma oggetto di approvazione parlamentare in quanto i residui scaturiscono da vicende contabili che hanno gi? formato oggetto di approvazione nelle decisioni di bilancio relative ad esercizi precedenti, sicch? la determinazione dei residui si configura come un elemento puramente conoscitivo ed integrativo del contenuto normativo della decisione di bilancio.

?

8)

BILANCIO PLURIENNALE.

?

? Il bilancio pluriennale di previsione ? redatto solo in termini di competenza, in coerenza con le regole e gli obiettivi indicati nel Documento di Programmazione economico-finanziaria, integrato con gli effetti della legge finanziaria annuale e delle leggi collegate alla manovra di finanza pubblica e copre un periodo non inferiore a tre anni e non superiore al quinquennio.

? La funzione del Bilancio pluriennale ? quella di fornire al Parlamento un quadro normativo completo a carattere informativo sulla determinazione della spesa nonché l'andamento tendenziale dell'economia nazionale in coerenza con quanto esposto nel Documento di programmazione economico-finanziaria.

? E' elaborato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentito il parere della Commissione interregionale prevista dall'art. 13 della legge 16 marzo 1970, n.281 e viene aggiornato annualmente in occasione della presentazione del bilancio annuale.?

In armonia con gli obiettivi programmatici risultanti dal bilancio pluriennale dello Stato, le Regioni, con il concorso degli enti locali territoriali, determinano gli obiettivi programmatici dei propri bilanci pluriennali in riferimento ai programmi regionali di sviluppo.

?

9)

FONDI DI RISERVA

?

?Nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'Economia e delle Finanze sono istituiti i seguenti fondi di riserva:

- 1)
Fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine. La dotazione annualmente determinata dalla legge di approvazione del bilancio viene utilizzata per il pagamento dei residui passivi di parte corrente, eliminati negli esercizi precedenti per perenzione amministrativa e per aumentare gli stanziamenti dei capitoli aventi carattere obbligatorio (restituzioni, rimborsi..ecc) o connessi con l'accertamento e la riscossione delle entrate (spese d'ordine);
- 2)
?Fondo speciale, iscritto nella parte in conto capitale, per la riassegnazione dei residui passivi delle spese in conto capitale, eliminati negli esercizi precedenti per perenzione amministrativa;
- 3)
Fondo di riserva per le spese impreviste, istituito nella parte corrente, per provvedere alle eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio;
- 4)
Fondo di riserva per le autorizzazioni di cassa, da utilizzare per provvedere ad eventuali deficienze delle dotazioni dei capitoli iscritti? negli stati di previsione della spesa;
- 5)
?Fondo di riserva per le autorizzazioni di spesa delle leggi permanenti di natura corrente per aumentare le dotazioni di spesa delle Unit? Previsionali di Base, ritenute compatibili con gli obiettivi di finanza pubblica.

?

?10) RISTRUTTURAZIONE DEL CONTO GENERALE DEL PATRIMONIO DELLO STATO.

?

? L'art. 14, commi 1 e 2 , del decreto legislativo 7 agosto 1997, n.279, introduce una nuova impostazione del Conto generale del patrimonio dello Stato sotto il profilo di una sua maggiore significativit? in riferimento alla economicit? della gestione patrimoniale.

?La ristrutturazione del conto patrimoniale ? stata effettuata in conformit? alla classificazione delle poste attive e passive riportate nel Regolamento n.2223/96 del Consiglio Europeo del 25 giugno 1996 concernente il "Sistema della Comunit? Europea ?(SEC 95)?. La nuova impostazione risponde all'esigenza di classificare i beni del patrimonio dello Stato secondo una logica che, a differenza dell'impostazione precedente che rispondeva ad esigenze di natura giuridico-amministrativa, mira a realizzare un'adeguata rilevazione e dimostrazione dei dati fisici, del valore, delle variazioni annuali e delle relative cause nonch? della sua redditivit?.

Il modello di rappresentazione del documento contabile fornisce annualmente la situazione patrimoniale dello Stato quale risulta in chiusura di esercizio per effetto delle variazioni e delle trasformazioni prodotte nelle sue componenti attive e passive dalla gestione di bilancio. Esso ? ristrutturato secondo modalit? intese al raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- a) maggiore significativit? dei valori rappresentati dalle consistenze patrimoniali;
- b) legame pi? stretto e puntuale tra variazioni patrimoniali e gestione del bilancio;
- c)

?quantificazione sotto il profilo economico dei risultati nella gestione patrimoniale e nei flussi finanziari ad essa correlati.

?Il Conto generale del patrimonio, come disegnato dal decreto interministeriale 18 aprile 2002, emanato in attuazione del decreto legislativo 7 agosto 1997, n.279 , viene distinto in due parti, di cui la prima espone distintamente i conti accesi ai componenti attivi e passivi significativi del patrimonio e la seconda evidenzia i legami tra i dati patrimoniali e quelli del Conto del bilancio, alla luce della sua nuova impostazione? per unit? previsionali di base ed in particolare per le spese secondo le funzioni obiettivo, ossia "le missioni istituzionali" perseguite da ciascuna amministrazione.

?? La nuova classificazione che riguarda tutti gli elementi che caratterizzano la gestione dell'azienda Stato prevede le seguenti tre categorie di attivit? di primo livello:

- 1)
attivit? finanziarie prodotte e cio? quelle attivit? economiche? che comprendono i mezzi di pagamento, gli strumenti finanziari? e le attivit? economiche aventi natura simile agli strumenti finanziari;
- 2)
?attivit? non finanziarie prodotte che comprendono le attivit? economiche ottenute quale prodotto dei processi di produzione;
- 3)
?attivit? non finanziarie non prodotte che comprendono le attivit? economiche non ottenute tramite processi produttivi.

Tali macroaggregati (di primo livello) vengono ulteriormente suddivisi in successivi livelli di dettaglio (secondo, terzo, quarto e quinto), per meglio rappresentare la loro intrinseca specificit?.

?Anche le passivit? finanziarie sono?? raggruppate in cinque livelli che esprimono meglio le caratteristiche dei vari debiti.

?Le attivit? e le passivit? finanziarie comprendono le attivit? e passivit? monetarie (denaro disponibile in cassa o altri valori simili).

? A titolo esemplificativo si riportano qui di seguito alcune voci dell'attivo e del passivo.

?Le attivit? finanziarie comprendono:

Oro e argento non monetato; biglietti, monete, depositi; titoli azionari quotati e non quotati; crediti di tesoreria; residui attivi per denaro presso gli agenti della riscossione.

Le attivit? non finanziarie prodotte comprendono:

Beni materiali prodotti (fabbricati civili ad uso abitativo; fabbricati adibiti a fini istituzionali ad uso governativo e caserme; fabbricati commerciali; Immobili di valore culturale di interesse storico, artistico archeologico, ecc.).

Beni immateriali prodotti (diritti di sfruttamento, opere dell'ingegno, software, ecc.).

?Tra le scorte sono comprese le materie prime, prodotti in corso di lavorazione e prodotti finiti.

? Tra gli oggetti di valore sono comprese le pietre e i metalli preziosi, gli oggetti di antiquariato;

?Tra gli oggetti d'arte sono compresi i beni storici ed artistici.

?Le passivit? finanziarie comprendono:

Debiti a breve termine (debiti di tesoreria); residui passivi propri e di stanziamento.

?Debiti a medio e lungo termine (Buoni del tesoro poliennali, prestiti esteri, ecc.).

Tra le riserve tecniche sono comprese le riserve dei fondi di pensione.

? Tra le anticipazioni passive quelle relative a governi esteri ed altri organismi.

?Le scritture contabili dei beni patrimoniali devono consentire:

a)

la dimostrazione a valore del patrimonio all'inizio dell'esercizio finanziario;

- b) ?le variazioni intervenute nel corso dell'anno per effetto della gestione del bilancio e per altre cause;
- c) ?la consistenza del patrimonio alla chiusura dell'esercizio.

L'allegato n. 2? alla circolare n.13 del 12 marzo 2003, con la quale il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha impartito agli Uffici interessati, tra i quali l'Agenzia del Demanio, istruzioni concernenti la nuova impostazione del Conto patrimoniale,contiene l'elenco delle nuove scritture contabili dei beni immobili demaniali e patrimoniali e l'allegato n.3 contiene l'elenco delle nuove scritture contabili dei beni mobili patrimoniali."

Va rilevato,infine, che al Rendiconto generale del Patrimonio dello Stato viene allegato il conto consuntivo economico e patrimoniale della "PATRIMONIO DELLO STATO? S.P.A.", societ? le cui azioni sono detenute integralmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze. E ci? al fine di offrire un quadro conoscitivo completo che esponga, fra l'altro, le operazioni compiute, anche in termini di alienazione dei beni disponibili del patrimonio dello Stato.

?

?

?

PART ESECONDA

?

?

?

?

PREMESSA

?

?Nella prima parte ? stato evidenziato come la Pubblica Amministrazione, negli ultimi anni, ha realizzato, in tema di contabilit?, una stretta unione tra cultura amministrativa e cultura di gestione, attraverso l'adozione di sistemi e strutture? organizzative orientate al risultato ed all'obiettivo con la creazione di un sistema contabile finalizzato all'analisi della congruit? tra risorse assegnate e? risultati raggiunti.

?? Nella seconda parte saranno trattate le problematiche e le prospettive collegate alla trasformazione del bilancio finanziario in bilancio economico, con l'estensione al settore statale delle metodologie e degli schemi contabili impiegati dalle aziende private di produzione di beni e servizi.

?Infatti, lo Stato, come soggetto di attivit? produttiva di beni e servizi da erogare alla collettivit? nazionale pu? essere qualificato un "imprenditore" la cui definizione ? contenuta nell'art. 2082 del codice civile, e quindi attribuire allo Stato il termine di "AZIENDA" e di applicare, con le necessarie differenze, il sistema contabile che il diritto civile detta per le Aziende di natura privatistica.

?

?

?

1)

I PRINCIPI DELLA GESTIONE DELLE ENTRATE E DELLE SPESE.

ENTRATE : L'art. 219 del Regolamento di contabilit? generale dello Stato dispone che le entrate sono costituite da tutti i redditi, proventi e crediti di qualsiasi natura che lo Stato ha il diritto di riscuotere in virt? di leggi, decreti, regolamenti o altri titoli.

? Da tale definizione discendono i seguenti princ?pi fondamentali della gestione delle entrate:

- a)
il diritto dello Stato e quindi il dovere delle competenti Amministrazioni e dei funzionari ed agenti incaricati di curare l'accertamento e la riscossione di tutte le entrate;
- b)
?il diritto di riscuotere le entrate non discende dalla legge di bilancio bens? da altre fonti normative. Infatti, l'art.220 del Regolamento prevede che il diritto-dovere? dello Stato sussiste anche per le entrate eventualmente non previste in bilancio. Quindi, la legge annuale di bilancio autorizza la gestione delle entrate non secondo le previsioni (come avviene per le spese), bens? autorizza l'accertamento e la riscossione "secondo le leggi in vigore";
- c)
?Tutte le entrate devono essere iscritte in bilancio al lordo delle spese di riscossione ed altre

eventuali spese ad esse connesse;

- d)
?tutte le entrate si confondono nel momento della loro acquisizione da parte dello Stato (principio della confusione);
- e)
?il principio dell'unit? e dell'integrit? del bilancio vieta di gestire fondi "fuori bilancio" salvo che dette gestioni non siano state autorizzate da leggi speciali.

? SPESE: L'art.269 del R.C.G.S. dispone che costituiscono spese dello Stato quelle alle quali si deve provvedere a carico dell'Erario a norma di leggi, decreti, regolamenti, atti di qualsiasi specie e quelle, in genere, necessarie per il funzionamento dei servizi pubblici che dipendono dalle Amministrazioni statali.

? Dalla normativa surrichiamata si evince agevolmente che le spese dello Stato si identificano in qualsiasi prestazione derivante da obbligazioni pecuniarie assunte dallo Stato per il conseguimento dei propri fini istituzionali, indipendentemente dalla natura e dalla fonte dell'obbligazione assunta.

? La prima distinzione delle spese ? contenuta nell'art.130 del Regolamento il quale distingue le spese correnti da quelle in conto capitale.

? Le spese correnti o di funzionamento sono quelle connesse con il normale svolgimento delle attivit? statali. Tra le spese correnti sono comprese quelle per l'ammortamento dei beni mobili ed immobili patrimoniali in uso alle diverse amministrazioni statali. La loro acquisizione al patrimonio dello Stato viene effettuata con le assegnazioni di fondi in bilancio? iscritti in conto capitale. Le quote di ammortamento vengono determinate annualmente.

?? Le altre distinzioni delle spese sono:

- a)
obbligatorie: trattasi di spese di natura inderogabile che non possono essere sospese o rinviate; in caso di insufficiente stanziamento in bilancio dette spese vengono adeguate alle necessit? con prelievi dall'apposito fondo di riserva;
- b)

d'ordine: sono le spese connesse con l'accertamento e la riscossione delle entrate, per le quali vige lo stesso regime delle spese obbligatorie;

- c)
impreviste: trattasi di spese non prevedibili all'atto della decisione di bilancio che non impegnano gli esercizi futuri con carattere di continuità?. Per provvedere alla loro iscrizione in bilancio ? previsto un apposito fondo di riserva;
- d)
fisse e variabili: sono fisse le spese derivanti da leggi organiche o da impegni permanenti e che hanno scadenza predeterminata (stipendi, pensioni, fitti di locali privati ecc.). Sono variabili tutte le altre spese;
- e)
spese di annualità?: sono spese assunte a favore di terzi erogate in base ad una quota annua e per un numero di anni predeterminato (es. spese per concorso nel pagamento d'interessi, contributi periodici in conto capitale ecc.);
- f)
? spese differite: sono spese pluriennali di diretto interesse statale (es. concessioni di spese nei confronti di imprese che eseguono opere o prestazioni di servizi);
- g)
spese ripartite: sono spese riferite ad opere od interventi di carattere pluriennale, per le quali lo stanziamento in bilancio corrisponde puntualmente allo stato di avanzamento dei lavori o degli interventi;
- h)
spese riservate: trattasi di spese indicate negli stati di previsione della Presidenza del Consiglio, del Ministero dell'Interno e degli Affari Esteri, per le quali ? prevista una gestione distinta e affidata a funzionari di speciale fiducia;
- i)
?? spese per trasferimenti: sono spese previste in bilancio non per diretta gestione da parte dello

Stato, ma da questi erogate senza controprestazione a favore di altri soggetti Enti pubblici, privati ecc.) per il perseguimento di fini economici e sociali.

?

2)

LE FASI DELLA PROCEDURA DELLA CONTABILIZZAZIONE DELL'ENTRATA E DELLA SPESA.

?A) ENTRATA.

?L'art.221 del Regolamento di C.G.S. stabilisce che la procedura? finanziaria delle entrate si articola in tre stadi: accertamento, riscossione e versamento.

?L'accertamento consiste nell'appurare la ragione di credito dello Stato e la persona che ne ? debitrice. Il credito viene iscritto come competenza dell'esercizio finanziario.

?L'accertamento costituisce l'insorgenza dell'obbligazione pecuniaria attiva e quindi del credito dello Stato.

? La riscossione viene effettuata dalle singole Amministrazioni a mezzo degli agenti della riscossione, i quali assumono la qualifica di "agenti contabili" con l'obbligo di comunicare periodicamente alle rispettive amministrazioni di appartenenza i conti degli accertamenti, delle riscossioni e dei versamenti eseguiti in Tesoreria. Agli stessi agenti incombe l'obbligo di rendere il conto giudiziale alla Corte dei Conti.

? La terza fase ? costituita dal versamento che gli agenti della riscossione devono effettuare giornalmente in Tesoreria, accompagnato da una "fattura di versamento" che consiste in? una distinta delle monete, dei valori e dei titoli di spesa eventualmente pagati per conto del Tesoro.

?

? B) SPESA.

L'art.270 del Regolamento stabilisce che la spesa deve passare attraverso i seguenti quattro stadi: impegno; liquidazione; ordinazione e pagamento.

?? Formano impegno sugli stanziamenti di competenza le sole somme dovute dallo Stato a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate (art. 20 Legge 468/78).

? Mediante l'impegno si stabilisce il vincolo di destinazione della quota corrispondente dello stanziamento di bilancio ad una specifica finalit?.

? Quindi l'impegno crea il vincolo di indisponibilit? della somma impegnata.

?E' importante evidenziare che gli impegni possono riferirsi soltanto agli esercizi in corso e nei limiti dei fondi stanziati in bilancio. La liquidazione delle spese serve a determinarne sia il preciso ammontare che il creditore o destinatario delle somme dovute dallo Stato.

? La liquidazione delle spese appartiene alla competenza degli Uffici ai quali ? affidata la trattazione amministrativa dell'affare cui la spesa si riferisce.

L'ordinazione ? la fase nella quale, attraverso la emissione del titolo di spesa l'Amministrazione manifesta la volont? di adempiere all'obbligazione assunta nei confronti del creditore ordinandone il pagamento.

? La fase finale dell'erogazione della spesa ? costituita dal pagamento e cio? dall'operazione della Tesoreria? di adempimento materiale dell'obbligazione pecuniaria.

?Al Tesoriere incombe l'obbligo di accertare, sotto la sua personale responsabilit?, la regolarit? dei titoli di

spesa, la legittimazione e l'identità del creditore o del suo rappresentante.

?

3)

BILANCIO DI PREVISIONE E BILANCIO DI ESERCIZIO.

? Il bilancio di previsione pone in evidenza i probabili risultati del ciclo di operazioni economiche che potranno essere effettuate in un determinato esercizio.

? Il bilancio di previsione viene redatto dallo Stato e dagli altri Enti pubblici territoriali (Regioni, Province, Comuni).

? Il bilancio di esercizio espone, alla fine dell'esercizio, sia la situazione del patrimonio nelle sue componenti attive e passive (conto del patrimonio) che il conto dei profitti e delle perdite (conto economico).

? Il bilancio di esercizio viene redatto dalle aziende di produzione di beni e servizi la cui attività persegue fini di lucro (aziende industriali, commerciali, bancarie, ecc.).

? Il bilancio di previsione può essere redatto sia in termini di competenza che di cassa. Il bilancio di competenza considera tutte le somme che si prevede di aver diritto di riscuotere e tutte le somme che si avrà l'obbligo di pagare, di guisa che la differenza tra la parte attiva (entrata) e la parte passiva (spesa) rappresenterà un avanzo o disavanzo finanziario presunto.

? Precisamente, il bilancio di competenza stima il presunto ammontare delle entrate con riferimento al momento in cui l'entrata viene accertata e ciò nel momento in cui sorge il diritto dello Stato a riscuotere un determinato tributo oppure un'entrata patrimoniale derivante dalla gestione dei beni del patrimonio

disponibile ed il presunto ammontare delle spese con riferimento al momento in cui la spesa viene impegnata e cio? nel momento in cui sorge l'obbligazione passiva dello Stato.

?Il bilancio di cassa, invece, stima il presunto ammontare dell'entrata con riferimento al momento in cui l'entrata viene riscossa ed il presunto ammontare della spesa nel momento in cui viene pagata.

? ?Pertanto, nell'entrata, figurano:

- a)
il fondo cassa al principio dell'anno;
- b)
l'ammontare delle somme rimaste da riscuotere alla fine dell'esercizio precedente e che si prevede di riscuotere durante l'anno;
- c)
le entrate proprie dell'esercizio che si presume di potere riscuotere nell'esercizio stesso, tanto se rappresentano rendite vere e proprie (entrate tributarie ed extratributarie) quanto se provengono dal patrimonio disponibile.

Figurano nell'uscita:

- a)
l'importo delle somme rimaste da pagare alla fine dell'esercizio precedente che si prevede dover pagare durante l'esercizio;
- b)
l'ammontare delle spese proprie dell'esercizio che si prevede di pagare.

La differenza tra la parte attiva e la parte passiva rappresenta l'avanzo o il disavanzo di cassa presunto.

?In caso di disavanzo si dovranno prevedere i mezzi finanziari necessari al fabbisogno di cassa.

?? La continuazione ed il completamento dell'attivit? gestoria del bilancio annuale di competenza dell'esercizio gi? chiuso d? luogo alla gestione dei residui che deriva appunto dalla necessit? di completare

i procedimenti di acquisizione delle entrate accertate (residui attivi) ed all'erogazione delle spese già impegnate nell'esercizio precedente (residui passivi).

? I residui attivi sono i crediti dello Stato relativi ad entrate non riscosse entro l'esercizio in cui furono accertate.

? I residui attivi sono cosa? classificati:

- a)
residui la cui riscossione, quantunque ritardata, si considera certa;
- b)
residui per i quali il debitore abbia ottenuto la dilazione di pagamento;
- c)
residui incerti perché giudizialmente controversi;
- d)
residui di dubbia e difficile esazione;
- e)
residui assolutamente inesigibili.

I crediti di cui alle lettere a) ,b) e c) sono riportati nella contabilità degli Uffici incaricati della loro riscossione ed i crediti di cui alla lettera d) sono trasferiti nella contabilità dell'Amministrazione demaniale (Agenzia del Territorio) ed iscritti in appositi registri.

?? I crediti concernenti residui assolutamente inesigibili sono annullati con una procedura molto laboriosa.

? I residui passivi sono costituiti da spese impegnate e non pagate nell'esercizio di competenza. Essi vengono distinti in residui passivi di spesa corrente e residui passivi in conto capitale.

? I residui di parte corrente si intendono "perenti" agli effetti amministrativi se non sono pagati entro il secondo anno successivo a quello al quale si riferiscono.

? I residui in conto capitale si intendono perenti se non sono pagati entro il quinto anno successivo a quello cui si riferiscono.

?Il decorso della perenzione amministrativa comporta la cancellazione dei residui dalle scritture contabili. Tuttavia, su richiesta dei creditori da effettuare entro i termini di prescrizione del credito, i residui passivi perenti possono essere riprodotti con la loro riassegnazione in bilancio (sia agli stanziamenti di competenza che a quelli di cassa)? utilizzando somme prelevate da appositi fondi di riserva (accantonamenti).

?

4) PERCORSO DA SEGUIRE PER GIUNGERE ALLA REDAZIONE DEL BILANCIO DELLO STATO CON L'APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA. PRIMA FASE: SOPPRESSIONE DEL BILANCIO DI COMPETENZA.

?

?L'ordinamento contabile italiano ha adottato il bilancio di competenza fino all'entrata in vigore della Legge 5 agosto 1978, n.468, con la quale accanto al bilancio di competenza ? stato introdotto anche il bilancio di cassa.

?Al fine di pervenire alla redazione del bilancio dello Stato con l'applicazione dei principi dettati dal codice civile, ai quali si ispira la redazione del bilancio delle aziende private, occorre anzitutto procedere

allo snellimento della manovra di bilancio, appesantita dalla coesistenza del bilancio? redatto sia in termini di competenza che di cassa.

Pertanto, nella prima fase del percorso da seguire per giungere alla redazione del bilancio basato sul principio della "competenza economica" vigente per il bilancio delle aziende di tipo privatistico, occorre operare una scelta tra i due tipi di bilancio attualmente vigenti in Italia. La scelta dovr? essere effettuata mediante la soppressione del bilancio di competenza.

?Gli aspetti negativi del bilancio di competenza vanno ricercati essenzialmente nella necessit? della tenuta di registri e scritture notevolmente ingombranti a causa della gestione dei residui che offuscano la situazione finanziaria per la possibilit? di errori che provocano confusione e ritardo nella tenuta dei conti.

?Ma, a parte i pregi ed i difetti del bilancio di competenza e del bilancio di cassa, appare di primaria importanza lo snellimento della manovra di bilancio che si pu? realizzare soprattutto con la redazione del solo bilancio di cassa dal quale scaturisce la soppressione della complessa gestione dei residui attivi e passivi.

E' pur vero che il bilancio di competenza, ancorato alla fase dell'accertamento dell'entrata ed all'impegno della spesa ha il pregio di consentire al Parlamento un efficace controllo alla fonte della spesa statale in quanto incide in un momento fondamentale dell'esplicazione del potere di spesa. Tuttavia, nell'attuale momento storico,? il nuovo sistema di contabilit? analitica, ha comportato l'avvio di un processo di potenziamento dei meccanismi e degli strumenti di monitoraggio della spesa pubblica mediante la valutazione dei costi, del rendimento e dei risultati dell'attivit? amministrativa,? che consente al Parlamento, in sede di discussione parlamentare del disegno di legge di bilancio, un efficace controllo ai fini dell'assegnazione delle risorse alla dirigenza statale.

Infatti, alla base del nuovo sistema di contabilit? analitica ? stato posto il principio della competenza economica secondo il quale ad ogni fatto amministrativo deve essere associato il relativo costo che costituisce il valore delle risorse assegnate.

?Il? sistema di contabilit? economica analitica ? rappresentato dalla classificazione funzionale per funzioni obiettivo ed ? caratterizzato dal confronto periodico tra gli obiettivi programmati ed i risultati raggiunti. Il che consente di verificare periodicamente, nel corso dell'esercizio, l'effettivo andamento della gestione.

Pi? precisamente, il ciclo di programmazione e controllo si sviluppa nei seguenti tre momenti: a) fase della programmazione; b) fase della gestione; c) fase della consuntivazione.

?La fase della programmazione ? espressa:1) nella formulazione del "budget" predisposto dagli organi amministrativi? unitamente alle proposte di bilancio di previsione per l'anno successivo; 2) del "budget" formulato dal Governo insieme al progetto di bilancio per l'anno successivo;3) del "budget" definito in sede di approvazione della legge di bilancio, che viene formulato alla fine della discussione parlamentare.

?La fase di gestione si esprime nella rilevazione dei costi del primo semestre e del secondo semestre dell'esercizio.

?Nella fase di controllo? si analizzano gli scostamenti tra i costi rilevati nel primo semestre e gli obiettivi fissati nel "budget" iniziale, per decidere eventuali azioni correttive necessarie per raggiungere gli obiettivi fissati.

?Dopo la rilevazione dei costi del 2? semestre si analizzano gli scostamenti fra costi rilevati nell'anno concluso e gli obiettivi fissati nel "budget" iniziale ed in quello definito? e cio? quello approvato in sede parlamentare, anche al fine di pervenire ad una migliore formulazione del "budget" per l'anno successivo.

La fase della consuntivazione si esprime nella rappresentazione dei costi sostenuti nell'anno e nella connessa operazione di "riconciliazione" attraverso la quale, "al fine di collegare il risultato economico scaturente dalla contabilit? analitica dei costi con quella della gestione finanziaria delle spese risultante dal rendiconto generale dello Stato", sono evidenziate le poste correttive e rettificative che esprimono le diverse modalit? di contabilizzazione dei fenomeni di gestione" (art. 11 del D. Leg.vo n.279/97).

? Si ritiene, pertanto, che il nuovo sistema di contabilit? analitica costituisca la premessa per un approfondito controllo in sede parlamentare del bilancio presentato dal Governo per la sua approvazione nonostante l'eliminazione del bilancio di competenza.

?Ovviamente i residui passivi , su richiesta dei creditori, da effettuare nei termini di prescrizione del diritto, potranno essere pagati utilizzando? gli stanziamenti del bilancio di cassa.

?Relativamente ai residui attivi, i competenti Uffici amministrativi dovrebbero curare la loro riscossione con maggiore solerzia ed impegno.

?

5) SECONDA FASE: REDAZIONE DEL BILANCIO DELLO STATO? IN TERMINI DI CASSA ED IN TERMINI DI COMPETENZA ECONOMICA. ANALISI DEI COSTI.

?

?Occorre premettere che, per le Amministrazioni Centrali dello Stato, ? stato introdotto il sistema di contabilit? 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.

Va ribadito che il costo costituisce il valore dell'effettivo impiego delle risorse per realizzare un singolo fatto amministrativo, indipendentemente dall'esborso monetario sostenuto per realizzarlo.

I costi sono rappresentati secondo le seguenti quattro componenti:

1)

I costi delle Amministrazioni Centrali;

- 2)
Gli oneri per il finanziamento dello Stato;
- 3)
?I costi dislocati;
- 4)
I fondi da assegnare.

I costi della prima componente rappresentano il valore monetario delle risorse umane, finanziarie e strumentali che le Amministrazioni dello Stato prevedono di acquisire ed utilizzare nell'esercizio finanziario per lo svolgimento delle funzioni e servizi istituzionali di propria competenza.

?La natura dei costi pu? essere espressa sia per "componenti elementari" che per "aggregati" riconducibili ad una stessa tipologia di risorse.

? Cos? ad esempio, l'aggregato "Costo del personale" rappresenta gli oneri derivanti dall'impiego delle risorse umane nel periodo di riferimento e comprende le componenti elementari di costo (retribuzioni, missioni ed altri costi del personale).

?L'aggregato "Costi di gestione" comprende gli oneri relativi all'utilizzo di beni materiali e di servizi esterni ed include le componenti elementari: a) Beni di consumo; b) Prestazioni di servizi da terzi; c) Altri oneri di gestione (spese amministrative, spese straordinarie; esborso da contenzioso, tasse).

? Il terzo aggregato ? costituito dagli "Ammortamenti" che esprimono la quota annuale dei costi relativi a beni strumentali e lavori di manutenzione straordinaria.

?La seconda componente dei costi (dopo quella delle Amministrazioni Centrali) ? costituita dagli "Oneri per il finanziamento dello Stato", i quali derivano dal ricorso a finanziamenti esterni, legati ad interessi che maturano sul debito pubblico.

? La terza componente ? rappresentata dai "Costi dislocati" che sono costituiti da risorse finanziarie trasferite dalle Amministrazioni dello Stato ad altri organismi di rilevanza costituzionale dello Stato dotati di autonomia amministrativa, finanziaria, patrimoniale e contabile (Presidente della Repubblica, ecc.).

? La quarta componente ? costituita dai "Fondi Speciali" e "Altri fondi da ripartire"

? Dall'esposizione, seppure sommaria, dei costi e della loro natura, si evince agevolmente che la manifestazione del costo derivante dall'effettivo utilizzo delle risorse umane, finanziarie e strumentali non ? riconducibile a nessuna? delle fasi della gestione della spesa (impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento) in quanto nessuna fase riesce a qualificare l'utilizzazione delle risorse.

? Pertanto, al sistema di contabilit? economica analitica per Centri di costo, non collegato a nessuna fase della spesa (Impegno, liquidazione, ordinazione e pagamento) ed a nessuna fase dell'entrata (accertamento, riscossione e versamento) dovr? corrispondere, in prospettiva, una struttura di bilancio avulsa dalle fasi dell'entrata e della spesa e fondata unicamente sul principio della "competenza economica".

? Conseguentemente, le previsioni di spesa? e le previsioni di entrata non saranno pi? determinate con riferimento, rispettivamente, al pagamento ed al versamento (bilancio di cassa) bens? con riferimento al momento in cui il costo si ? manifestato (e cio? nel momento in cui il costo ha prodotto i suoi effetti) e l'entrata ? stata resa disponibile con il suo versamento in Tesoreria, indipendentemente dal pagamento della spesa e dal versamento dell'entrata.

? Quindi, l'impiego del principio della "competenza economica" comporter? che le previsioni di spesa e quelle di entrata saranno determinate tenendo conto dell'esercizio nel corso del quale si realizza materialmente il fatto di gestione sottostante (consegna di una partita di merce, fornitura di un servizio), a prescindere dal momento in cui si procede alla regolazione monetaria dei costi.

?Pi? precisamente, le previsioni di entrata e di spesa , formulate in base al principio della competenza economica, dovranno tener conto, nell'imputazione dei valori finanziari, del periodo in cui maturano gli effetti economici delle attivit? produttive dei beni e servizi erogati alla collettivit? nazionale, indipendentemente dal momento in cui si realizzano le corrispondenti variazioni finanziarie.

?? In tal modo, nella determinazione delle poste da iscrivere in bilancio si terr? conto della quantit? complessiva delle risorse effettivamente utilizzate nella produzione di un bene o di un servizio, dal momento in cui le obbligazioni di pagamento insorgono e degli effetti di lungo periodo, come ad esempio gli effetti connessi ad un progetto di investimento oppure alla contrazione di un prestito sul mercato finanziario.

?

?

?

6) TERZA FASE: BILANCIO DELLO STATO REDATTO? IN TERMINI DI COMPETENZA ECONOMICA.
STRUTTURA DEL NUOVO BILANCIO.

?

Si premette che le aziende di produzione e le aziende di erogazione di servizi e cio? l'azienda che vende

prodotti a scopo di lucro (impresa privata) e l'azienda che eroga servizi per fini sociali (Stato), sotto il profilo gestionale ed organizzativo, non presentano differenze sostanziali, in quanto anche l'attività statale si concretizza in un'attività produttiva di beni materiali, di servizi e di beni immateriali (certificazioni, autorizzazioni, concessioni, accertamenti, divieti, ecc.).

Per tanto, le regole dettate dal codice civile per la redazione del bilancio delle imprese di tipo privatistico possono essere agevolmente applicate anche per la redazione del bilancio dello Stato, opportunamente integrate e modificate in considerazione della diversa natura dell'attività dello Stato.

Orbene, nella fase di transizione dal bilancio di cassa a quello di competenza economica, il bilancio dello Stato dovrà essere redatto sia in termini di cassa che in termini di competenza economica.

Va ricordato che in base al principio di cassa una spesa di funzionamento o di investimento deve essere imputata all'esercizio nel corso del quale si verifica il corrispondente pagamento da parte della Tesoreria e le entrate devono essere imputate all'esercizio nel corso del quale avviene la riscossione e cioè il versamento in Tesoreria.

Va ricordato, altresì, che gli stanziamenti del bilancio di cassa, relativamente alla spesa, si configurano come autorizzazione alla materiale erogazione della spesa ovvero come limiti di spesa determinati, in funzione del presunto fabbisogno finanziario di ciascuna "unità previsionale di base", successivamente suddivisa in capitoli.

Invece, in base al principio di competenza economica, proprio del regime di contabilità aziendale, una transazione reale o finanziaria si considera di competenza di un determinato esercizio se gli effetti economici da essa prodotti ovvero i diritti e gli obblighi che ne scaturiscono, sono maturati nel periodo amministrativo considerato.

In particolare, l'impiego di detto principio comporta che la registrazione della spesa in bilancio e cioè la determinazione degli importi di ciascuna "unità previsionale di base" dovrà essere effettuata tenendo conto dell'esercizio nel corso del quale si realizza materialmente il fatto di gestione sottostante (certificazioni, autorizzazioni, concessioni, ecc.) a prescindere dal momento in cui si procede alla regolazione monetaria del costo.

Inoltre, fra i costi dovranno essere inclusi sia i pagamenti futuri per spese di pertinenza dell'esercizio ed

il valore delle scorte consumate sia gli oneri connessi all'usura e all'obsolescenza dei beni capitali, tenuto conto che gli stessi cedono la loro utilità economica per un periodo pluriennale (beni ammortizzabili).

? A tal fine, i singoli Ministeri, in conformità alle direttive impartite dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, dovranno affiancare al preventivo di cassa una documentazione concernente il "BUDGET" da redigere nel rispetto delle regole della "competenza economica", da sottoporre all'esame del Parlamento.

Dopo la fase transitoria, nella quale il sistema del bilancio finanziario (bilancio di cassa) è integrato con una struttura di tipo economico in grado di evidenziare i costi di gestione dell'unità amministrativa, collegando risorse, obiettivi e risultati, il bilancio dello Stato sarà ristrutturato unicamente sul principio della competenza economica.

? Nel processo di formazione del bilancio annuale, il nuovo sistema comporterà di effettuare le proposte di dotazione sulla base delle proprie esigenze funzionali e degli obiettivi da raggiungere.

? A tal fine, le Amministrazioni centrali dello Stato potranno avvalersi del MANUALE (pubblicato con D.M. del 30 dicembre 2002 sul supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n.11 del 15 gennaio 2003), concernente i principi fondamentali e le regole relative al sistema unico di contabilità economica della Pubblica Amministrazione.

Tra i principi fondamentali della contabilità economica analitica va ricordato quello del "costo" che è dato dal valore delle risorse umane, finanziarie e strumentali, effettivamente utilizzate, a differenza della "spesa" che rappresenta l'esborso monetario legato all'acquisizione delle risorse stesse.

? Diversamente dalla spesa, infatti, il costo sorge quando la risorsa viene impiegata: pertanto, il costo viene valorizzato in relazione all'effettivo consumo delle risorse stesse ed è attribuito al periodo amministrativo in cui esso si manifesta indipendentemente dal momento in cui avviene il relativo esborso finanziario.

? Inoltre, il nuovo sistema contabile sarà caratterizzato dal confronto sistematico tra gli obiettivi prefissati ed i risultati raggiunti, il che consente di verificare periodicamente, nel corso dell'esercizio, la corrispondenza tra quanto previsto e l'effettivo andamento della gestione.

In questa logica, il ciclo si sviluppa in tre momenti fondamentali:

- 1)
La fase della programmazione nella quale vengono definiti gli obiettivi e si programmano le risorse, le azioni ed i tempi necessari per realizzarli (budget);
- 2)
la fase di gestione, nella quale vengono rilevati gli eventi verificatisi;
- 3)
la fase di controllo, nella quale, con cadenze periodiche, si verifica se la gestione si svolge in modo tale da permettere di raggiungere gli obiettivi prefissati;
- 4)
?la fase della consuntivazione, infine, pone a confronto, attraverso l'operazione di riconciliazione, le differenze? tra contabilit? economica (costi sostenuti) e contabilit? finanziaria (spese sostenute).

? Sembra, infine, opportuno osservare che? con l'introduzione del solo bilancio di competenza economica i residui passivi non potranno essere pagati con? i fondi del bilancio di cassa.

?Pertanto, i residui attivi e passivi potranno essere iscritti nel nuovo bilancio, rispettivamente, tra le sopravvenienze attive e passive.

?

6) SCRITTURE CONTABILI

Per estendere al settore statale le tecniche contabili previste dalla contabilit? aziendale ciascun Ministero dovr? predisporre una serie di conti al fine di impostare il "BUDGET" da sottoporre all'approvazione del Parlamento.

? Per l'elaborazione dei nuovi documenti contabili, che dovranno integrare o modificare quelli gi? esistenti, il Governo dovr? avvalersi della consulenza di un organismo tecnico il quale, sull'esperienza del bilancio del Regno Unito, approver? un apposito rapporto nel quale saranno illustrati i criteri ai quali le Amministrazioni Centrali dello Stato dovranno attenersi per la tenuta dei conti e per la registrazione delle operazioni contabili.

?In linea di massima, i nuovi documenti contabili di ciascun Ministero potranno essere i seguenti:

- 1)
un conto delle risorse? stanziati e consumate;
- 2)
un conto delle spese e delle entrate;
- 3)
un bilancio patrimoniale;
- 4)
un conto sull'origine e la destinazione dei flussi di cassa;
- 5)
un quadro riassuntivo che illustra la ripartizione delle risorse secondo gli obiettivi da realizzare;
- 6)
un documento concernente la struttura ed il funzionamento del sistema di controllo finanziario interno.

? In particolare, il conto delle risorse stanziati e consumate mette a confronto gli stanziamenti accordati dal Parlamento prima dell'inizio dell'esercizio finanziario con le risorse effettivamente utilizzate dal Dicastero nel corso dell'esercizio.

?Il bilancio di esercizio, assimilabile al conto profitti e perdite delle aziende di tipo privatistico, confronta le spese di competenza economica dell'esercizio e le corrispondenti entrate proprie.

?Le spese e le entrate devono essere contabilizzate in base al principio della competenza economica e cio?

allorquando esse maturano, cos? da riflettere i costi netti associati alle attivit? economiche di produzione e redistribuzione del reddito e della ricchezza.

?Le risorse utilizzate durante l'anno finanziario saranno distinte in costi correnti o di funzionamento e costi in conto capitale espressi al netto dei relativi proventi.

? I costi di funzionamento comprenderanno, oltre al valore dei beni e servizi impiegati e alle spese per il personale, anche il costo per l'ammortamento dei beni capitali.

Fra le entrate saranno comprese le tasse, gli interessi attivi, le quote dei fondi comunitari, i canoni, le rendite e cio? tutti i proventi derivanti dai beni e servizi erogati.

?

?

?

APPENDICE

?

1) PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA NEL BILANCIO DELLE IMPRESE DI TIPO PRIVATISTICO. CENNI SUL SUO CONTENUTO.

?

Si premette che il bilancio dell'imprenditore commerciale, delle società di persone e delle società di capitali deve essere redatto ogni anno.

?? L'art.2217 del codice civile impone l'obbligo di redigere "ogni anno" l'inventario che "si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite".

? La funzione del bilancio ? quella di informare sulla situazione patrimoniale e finanziaria della società e sul reddito dell'esercizio.

?Infatti, l'art.2423 c.c. stabilisce che il bilancio deve "rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio".

? Il principio che presiede la redazione del bilancio ? quello della "competenza economica" contenuto

nell'art.2423 bis del codice civile, il quale, al secondo comma, dispone che nella redazione del bilancio "si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio"; al terzo comma stabilisce che "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento" ed al quarto comma dispone che "si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo". Il che, in altre parole, significa che i mutamenti del patrimonio ed i costi ed i ricavi appartengono (e cio? sono di competenza) all'esercizio in cui ? stata effettuata l'operazione commerciale (transazione), indipendentemente dall'effettivo pagamento del bene.

? Cos?, ad esempio, se l'impresa ha venduto un bene in un determinato esercizio, il ricavo si considera conseguito in tale esercizio anche se il pagamento sar? effettuato dal debitore nell'esercizio successivo.

? Pi? specificatamente, il ricavo s'intende conseguito nel momento in cui il bene esce dal patrimonio dell'impresa e cio? nell'esercizio nel quale ? stata realizzata l'operazione commerciale.? Se all'uscita del bene dal patrimonio dell'impresa non corrisponde contestualmente il ricavo (o utile) esso va iscritto nel conto economico dell'esercizio in cui il bene ? venduto e cio? nell'esercizio nel quale ? stata realizzata la transazione commerciale mentre il credito corrispondente va iscritto nella parte attiva dello stato patrimoniale.

?Al contrario se un bene ? stato distrutto, per qualsiasi causa, nel mese di dicembre di un determinato esercizio e del perimento del bene si ha conoscenza nel mese di gennaio successivo, la perdita (o costo) va iscritta nel conto economico dell'esercizio chiuso al 31 dicembre e nella parte passiva dello stato patrimoniale dello stesso esercizio.

?Relativamente al contenuto del bilancio dell'impresa, occorre premettere che il bilancio ? un documento composto di due prospetti contabili e di una "nota" contenente la spiegazione di alcune voci dei due prospetti, l'illustrazione dei criteri di valutazione adottati ed ulteriori notizie sul patrimonio dell'impresa e sulle sue modificazioni.

?I due prospetti contabili sono costituiti dallo "stato patrimoniale" che ? un elenco, con i rispettivi valori, delle attivit? e delle passivit? che, ad una certa data compongono il patrimonio dell'impresa e del "conto profitti e perdite" che ? costituito da un elenco, ordinato per categorie, dei costi e dei ricavi di competenza dell'esercizio.

? La parte attiva dello stato patrimoniale prevede l'iscrizione (dopo la voce "crediti verso soci per versamenti ancora dovuti") della classe delle Immobilizzazioni, di quella? dell'Attivo circolante e di quella dei Ratei e Risconti.

? Le Immobilizzazioni sono suddivise in tre sottoclassi: "materiali" "immateriali" e "finanziarie".

? L'Attivo circolante ? rappresentato nelle sottoclassi: 1) "rimanenze"; 2) "attivit? finanziarie"; 3) "disponibilit? liquide".

? Rientrano fra le immobilizzazioni gli impianti e le attrezzature mentre fra l'attivo circolante rientrano i semilavorati, prodotti finiti e merci.

?? Il criterio distintivo fra le due classi ? costituito dalla loro destinazione a seconda che siano utilizzati durevolmente nell'attivit? dell'impresa ?ovvero siano destinati ad essere alienati.

? I crediti sorti in funzione di investimento o di sostegno strategico (crediti ad imprese controllate) vanno iscritti tra le immobilizzazioni finanziarie mentre i crediti verso clienti devono essere iscritti nell'attivo circolante.

? La parte passiva? del conto patrimoniale ? costituito dal: 1) Patrimonio netto; 2) Fondi per rischi ed oneri;? 3) Trattamento di fine rapporto; 4) Debiti.

? Il patrimonio netto costituisce un passivo contabile (non effettivo). Comprende il capitale sociale al suo valore nominale con la distinzione dell'importo delle azioni ordinarie e quello delle altre categorie di azioni, delle riserve legali, delle riserve statutarie e di quelle facoltative.

? Il passivo effettivo ? costituito dai: 1) Fondi per rischi ed oneri; 2) Fondi accantonati per indennit? di anzianit? e di quiescenza del personale dipendente;? 3) Debiti degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo, debiti verso banche,? verso fornitori, verso imprese controllate e collegate; 4) Ratei e risconti.

?? Il secondo prospetto del bilancio ? costituito dal "Conto profitti e perdite", il cui contenuto ? indicato nell'art. 2425 del codice civile.

? Il conto economico ? diretto alla rappresentazione dei costi e dei ricavi.

Il risultato dell'esercizio ? costituito dalla differenza tra i ricavi realizzati ed i costi sostenuti.

?Cos?, accanto ai ricavi che derivano dall'attivit? dell'impresa (ricavi dalle vendite e dalle prestazioni di servizi ,rappresentati per categorie omogenee), i proventi finanziari vanno indicati distintamente nelle loro rispettive categorie: a) proventi degli investimenti immobiliari; b) dividendi delle partecipazioni in societ? controllate ed in altre societ?; c) interessi; d) plusvalenze realizzate dall'alienazione dei beni non rientranti nell'oggetto della societ?; e) sopravvenienze attive; f) rimanenze finali di materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci.

? Nelle perdite devono essere distintamente indicati i costi inerenti all'esercizio dell'attivit? economica che forma oggetto della societ? e precisamente: a) le esistenze iniziali di materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci; b) spese per acquisto di materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci, spese per prestazioni di servizi, imposte e tasse; c) costi finanziari (interessi ed oneri sui debiti obbligazionari, sui debiti verso societ? controllate e collegate, sui debiti verso banche, ecc.); d) ammortamenti per cespiti omogenei di beni; e); accantonamenti per prestiti omogenei di beni, per oneri fiscali; f) minusvalenze e sopravvenienze passive.

? Il conto patrimoniale ed il conto economico formano un tutto inscindibile, in quanto costituiscono due rappresentazioni della stessa realt? riferibile ad uno stesso momento, considerata nel suo aspetto statico e nel suo aspetto dinamico.

?Ne consegue che le variazioni del conto patrimoniale rispetto a quello risultante dal bilancio precedente debbono essere la diretta conseguenza delle operazioni e dei movimenti economici verificatisi durante l'esercizio e cio? delle operazioni e movimenti rappresentati nel conto economico.

? Quindi la somma algebrica delle variazioni patrimoniali deve corrispondere a quella che risulta dal conto economico come utile o come perdita di esercizio.

? In definitiva, se il conto economico d? come risultato dell'esercizio un utile di cento, dal conto patrimoniale deve emergere un incremento patrimoniale netto di cento e se dal conto economico emerge una perdita di cento dal conto patrimoniale deve risultare un decremento patrimoniale corrispondente.

?

2)? IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA ECONOMICA NEL BILANCIO DEL REGNO UNITO. CENNI SUL SUO? CONTENUTO .

?

Nel Regno Unito, a partire dall'anno 1997 ? iniziata la riforma del bilancio di cassa (adottata per oltre un secolo e mezzo) verso l'adozione del bilancio della "competenza economica" con l'introduzione del "BUDGET REPORT", contenente un resoconto degli obiettivi conseguiti e quelli da realizzare.

Col bilancio 2001-2002 (Nel Regno Unito l'esercizio finanziario inizia il 1? aprile e si chiude il 31 marzo successivo) le previsioni di entrata e di spesa sono formulate in base al principio della competenza economica e cio? tenendo conto, nell'imputazione dei valori finanziari, del periodo in cui maturano gli effetti economici delle operazioni commerciali, indipendentemente dal momento in cui si realizzano le corrispondenti variazioni finanziarie.

?? Pertanto, l'acquisto di beni e servizi viene contabilizzato non gi? nella fase del pagamento del conto bens? in quella della materiale acquisizione del bene o servizio da parte dei Dipartimenti ministeriali.

?L'impiego del principio della competenza economica comporta che la registrazione delle spese in bilancio vengono effettuate tenendo conto dell'esercizio nel corso del quale si realizza materialmente il fatto di gestione sottostante (consegna di una partita di merce nel suo complesso, fornitura di un servizio, ecc) a prescindere dal momento in cui si procede alla regolazione monetaria del conto e cio? dal pagamento.

? Le motivazioni che hanno indotto il Governo inglese ad effettuare il passaggio dalla regola della cassa a

quella della competenza economica (Accrual Basis Accounting) sono poste essenzialmente nella considerazione che il bilancio di cassa tiene conto solo della variazione finanziaria o monetaria associata ad ogni fatto di gestione senza tener conto della quantità complessiva delle risorse effettivamente utilizzate nella produzione di un bene o di un servizio, del momento in cui le obbligazioni di pagamento insorgono e degli effetti di lungo periodo delle decisioni di bilancio come ad esempio gli effetti connessi alla realizzazione di un progetto di investimento oppure alla contrazione di un prestito? sul mercato finanziario.

?L'introduzione del principio della competenza economica ha comportato i seguenti vantaggi:

- 1)
Le risorse disponibili sono impiegate in modo più efficiente;
- 2)
?L'aspetto economico delle spese correnti e di quelle in conto capitale trasparente in modo più significativo;
- 3)
?Viene resa più efficace l'attività di controllo esercitata dal Parlamento e dal Governo.

?Occorre evidenziare che il nuovo sistema comporta l'elaborazione da parte di ogni Dipartimento ministeriale di un bilancio patrimoniale, di un conto degli impieghi delle risorse e di un prospetto contabile da affiancare ai tradizionali conti del fabbisogno finanziario.

?Inoltre, le direzioni contabili di ogni Dicastero devono elaborare, sotto la propria responsabilità e conformemente alle direttive impartite dal Ministero del Tesoro, una serie di conti denominati "resource accounts", da presentare per la revisione, entro il 30 novembre, al Comptroller and Auditor General del NAO (paragonabile alla nostra Corte dei Conti) e successivamente per l'approvazione da parte del Parlamento.

?? Per la costruzione dei suddetti conti, ogni Dipartimento deve tenere:

- un libro mastro (general ledger);
- un registro dei cespiti ammortizzabili (fixed asset register);

- un libro di magazzino (stores ledger);
- un conto sintetico dei creditori (accounts payable);
- un conto sintetico dei debitori (accounts? receivable);
- gli ordinativi di acquisto (purchase order);
- un libro cassa (cash book);
- i documenti contenenti le procedure per la determinazione dei costi delle attivit? ed altre informazioni contabili.

?I "resource accounts" da presentare? al Parlamento, dopo la revisione del Comptroller and Auditor General del NAO sono i seguenti:

- un conto delle risorse stanziare e consumate (Summary of resource outturn);
- un conto delle spese e delle entrate (Operating cost statement);
- ?-un bilancio patrimoniale (Balance sheet);
- un conto sull'origine e la destinazione dei flussi di cassa (Cashflow statement);
- un conto riassuntivo che illustra la ripartizione delle risorse secondo gli obiettivi (Statement of resources by departmental aims and objectives);
- un documento concernente la struttura ed il funzionamento del sistema di controllo finanziario interno (Statement on internal financial controls).

?? Di regola, i predetti conti sono preceduti da una nota introduttiva (Foreword), contenente informazioni sulle principali attivit? dell'amministrazione e sui suoi programmi futuri. Inoltre, ai fini di un pi? efficace controllo interno, i Dipartimenti devono produrre conti consolidati con gli Enti ad essi collegati. Sono esclusi dal consolidamento le autorit? locali, le aziende statali e i fondi del governo centrale.

I "resource accounts?", nel prossimo futuro, secondo le previsioni del Ministero del Tesoro, sostituiranno

integralmente gli "appropriation accounts", basati sui movimenti di cassa. L'appropriation account ? il rendiconto redatto dopo la chiusura dell'esercizio che confronta le spese erogate dai dipartimenti con le dotazioni di cassa originariamente accordate dal Parlamento.

?

3) ANALOGIA? TRA IL BILANCIO DEL REGNO UNITO E QUELLO DELLE IMPRESE.

?

L'Operating cost statement, pur presentando una diversa struttura interna, per alcuni versi ? assimilabile al conto profitti e perdite delle aziende di produzione di beni e servizi.

?Infatti, il conto delle spese e delle entrate del Regno Unito evidenzia per ogni Dipartimento le spese di competenza economica dell'esercizio e le corrispondenti entrate proprie.

?? In particolare, l'Operating cost statement indica le risorse utilizzate nel corso dell'anno finanziario, distinte in costi correnti o di funzionamento (administration costs) e costi in conto capitale (programme costs), espressi entrambi al netto dei relativi proventi.

? Le spese e le entrate sono contabilizzate in base al principio "accrual" e cio? al principio della competenza economica, con riferimento al momento in cui esse si maturano in modo da riflettere i costi netti associati alle attivit? economiche di produzione? e redistribuzione del reddito e della ricchezza..

?? Gli administration costs, oltre al valore dei beni e servizi impiegati e alle spese per il personale, comprendono anche il costo per l'ammortamento dei beni capitali.

I programm costs comprendono i costi sostenuti per l'acquisizione delle immobilizzazioni.

? Fra le entrate del conto di che trattasi sono comprese le tasse, gli interessi attivi, le quote dei fondi comunitari, i canoni, le rendite, e tutti i proventi derivanti dalla vendita di beni e servizi. Pertanto i Dicasteri che dispongono di entrate proprie le sottraggono dalle spese al fine di evidenziare i costi netti di esercizio.

?Una parte significativa della spesa ? costituita dai costi da lavoro dipendente. Essi sono suddivisi in salari, contributi della sicurezza sociale e altri contributi sociali.

? All'Operating cost statement vengono allegate note illustrative del quadro di raccordo concernente le operazioni necessarie per passare dalle risorse nette impiegate ai costi operativi netti di esercizio e dell'analisi delle spese in conto capitale, degli investimenti finanziari e del reddito associato a tali impieghi.

? In un'apposita sezione vengono registrate le rettifiche di valore dei beni patrimoniali, cio? la rivalutazione o la svalutazione delle immobilizzazioni materiali.

?Il "BALANCE SHEET", che ha come finalit? principale di porre in evidenza il valore corrente del patrimonio di un dipartimento alla chiusura dell'esercizio, ? distinto in componenti attive, (immobilizzazioni, rimanenze e crediti) e componenti passive (debiti). Tale documento ? assimilabile al bilancio patrimoniale adottato dalle imprese in quanto si presenta come un conto a sezioni sovrapposte nel quale vengono elencate prima le attivit? e poi le passivit?.

?Fra le attivit?? figurano le immobilizzazioni materiali (tangible fixed assets), cio? quei beni che risultano impiegati durevolmente nel processo produttivo, cedendo la loro attivit? economica per pi? esercizi.

?In analogia con la contabilit? aziendale, le immobilizzazioni vengono rappresentate al netto delle relative quote di ammortamento e ripartite in quattro categorie:

1) terreni e fabbricati; 2) impianti, macchinari e mezzi di trasporto; 3) mobili, attrezzature ed utensili; 4) immobilizzazioni in corso di costruzione.

?? Le immobilizzazioni materiali devono essere:

- iscritte in appositi registri (FARS-fixed asset register), con numero ed etichetta di identificazione;
- assoggettate a controlli annuali finalizzati a verificarne il grado di usura, l'obsolescenza e la vita residua;
- rivalutate ogni anno ovvero svalutate in caso di una diminuzione della loro utilità?;
- rilevate nei conti di mastro (ledger balances).

?? Il valore dei terreni e dei fabbricati deve essere revisionato almeno ogni cinque anni.

Gli elementi per la valutazione dei terreni e dei fabbricati sono contenuti in un documento del Ministero del Tesoro intitolato "Capital Charging for Property-Accounting Guidance".

?Le immobilizzazioni immateriali (intangible fixed assets) si ripartiscono in tre categorie: a) spese per ricerca e sviluppo; b) avviamento; c) concessioni, licenze, brevetti.

? Le spese per le immobilizzazioni immateriali, di regola, vengono ammortizzate entro un periodo quinquennale.

? Le rimanenze di magazzino comprendono: le materie prime, sussidiarie e di consumo; i prodotti finiti, in corso di lavorazione ed i semilavorati .

Le scorte devono essere indicate al costo corrente di sostituzione, cioè non al costo di acquisto bensì a quello di sostituzione , cioè al costo che si dovrebbe sostenere per il loro rimpiazzo.

?Fra gli elementi attivi figurano, infine, i crediti e la cassa. I crediti vengono registrati al loro valore netto di presunto realizzo e suddivisi in crediti commerciali; prestiti a breve termine e ratei attivi; mutui attivi.

?La cassa comprende il contante, le somme depositate sui conti correnti e presso il Paymaster, i depositi in valuta straniera, i vaglia postali e le marche da bollo.

?? Le passività comprendono l'insieme dei debiti contratti dal Dipartimento, ripartiti in: debiti commerciali; ratei passivi; depositi e anticipazioni ed altri debiti.

?Il conto patrimoniale predisposto da ogni Dipartimento si chiude con un saldo denominato "Taxpayers equity", assimilabile alla posta "Patrimonio netto" che viene indicata nel bilancio delle imprese di tipo privatistico.

?? Il saldo si suddivide in quattro elementi:

-un fondo generale ("General fund") che si ottiene sottraendo le passivit? dalle attivit?.

Le attivit? non comprendono gli elementi attivi attribuiti alle seguenti riserve:

-una riserva che registra gli incrementi (o decrementi) di valore dei beni patrimoniali acquistati ;

-una riserva di ammontare pari al valore netto contabile dei beni ricevuti in donazione;

-una riserva? dove sono indicati i fondi governativi assegnati per contribuire al? finanziamento degli investimenti in attivit? fisse ("Government grant reserve").

Nell'ambito delle procedure di budgeting occupa un posto di rilievo il "Summary of resource outturn" che mette a confronto gli stanziamenti accordati dal Parlamento prima dell'esercizio finanziario con le risorse effettivamente utilizzate nell'esercizio stesso.

?In particolare esso comprende:

-una comparazione, in termini di risorse, fra i risultati conseguiti e le previsioni iniziali di spesa;

-un quadro di raccordo che evidenzia, con riferimento al preventivo ed al consuntivo, l'ammontare delle risorse impiegate (o da impiegare) ed il corrispondente fabbisogno netto di cassa;

-una serie di informazioni sui finanziamenti ricevuti dal Consolidated Fund.

?Il Consolidated Fund ? il principale conto dello Stato presso la Banca d'Inghilterra. Infatti la maggior parte delle spese delle amministrazioni centrali viene finanziata dal predetto fondo, nel quale affluiscono le entrate erariali.

Fra i documenti finanziari redatti dai Dipartimenti ? compreso il "Cashflow statement" (rendiconto del

flusso di cassa), simile a quello delle imprese. Il predetto documento illustra le modalità di formazione della cassa nel corso dell'esercizio ed i corrispondenti impieghi della stessa.

? Tale conto evidenzia, da un lato, le uscite monetarie connesse allo svolgimento delle attività operative, alle spese in conto capitale ed agli investimenti finanziari nonché i versamenti dei fondi al Consolidated Fund e dall'altro lato evidenzia le entrate per i finanziamenti ricevuti dallo stesso.

?La differenza fra le uscite e le entrate costituisce il saldo attivo o passivo di cassa.

?Il Cashflow statement comprende inoltre:

- una sezione concernente le operazioni per il passaggio dai costi operativi netti alle uscite nette di cassa per le attività operative;
- un quadro delle spese in conto capitale e degli investimenti finanziari;
- un'analisi del finanziamento da cui emerge il fabbisogno netto di cassa.

<https://www.diritto.it/dal-bilancio-finanziario-al-bilancio-economico-dello-statoproblematiche-e-prospettive-anche-sulla-base-di-esperienze-estere/>