

**Università degli Studi di Napoli**  
**“Federico II”**



Facoltà di Economia  
Dipartimento di Economia Aziendale  
**Dottorato di Ricerca in Scienze Aziendali**

XIX CICLO

Indirizzo in *“Comunicazione economica d’impresa nella teoria e nella prassi internazionali”*

**Tesi di dottorato**

***“BILANCIO E CONTABILITÀ PUBBLICA: ANALISI  
EVOLUTIVA ED ESIGENZE DI CAMBIAMENTO NEL  
CONTESTO INTERNAZIONALE”***

TUTOR:

CH.MA PROF.SSA

***CALDARELLI ADELE***

CANDIDATO

DOTTORE

***CANTISANO GIUSEPPE***

Anno Accademico 2005 / 2006

# Bilancio e contabilità pubblica: analisi evolutiva ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale

## INDICE

<b>INTRODUZIONE</b> .....	pag. 1
---------------------------	--------

### **1. IL SISTEMA INFORMATIVO DELL'AZIENDA PUBBLICA**

1.1. L'azienda pubblica ed il New Public Management.....	pag. 4
1.2. Il sistema informativo contabile .....	pag. 9
1.3. Il sistema informativo extracontabile .....	pag. 16

### **2. L'EVOLUZIONE DELLA CONTABILITA' PUBBLICA NELLA NORMATIVA E NELLA PRASSI DALLA LEGGE CAVOUR AI GIORNI NOSTRI**

2.1. La legge Cavour e la legge Cambay –Digny .....	pag. 19
2.2. I Regi decreti dal 1870 al 1924.....	pag. 23
2.3. La legge n° 62 del 1964 (legge Curti) .....	pag. 28
2.4. La legge n° 468 del 5 agosto 1978 .....	pag. 35
2.5. Le innovazioni normative degli anni 80-90 .....	pag. 39
2.6. La legge n° 94 del 1997 e il D. Lgs. n° 279 del 1997 nella prospettiva economico-patrimoniale .....	pag. 43
2.7. Analisi dei documenti contabili dal 1870 al dopoguerra .....	pag. 63

### **3. L'EVOLUZIONE DELLA CONTABILITA' PUBBLICA NELLA DOTTRINA ECONOMICO - AZIENDALE**

3.1. La critica alla legge Cavour e alla legge Cambay – Digny.....	pag. 91
3.2. Il pensiero del Cerboni e la Logismografia. Il ruolo della Ragioneria e del Ragioniere generale dello Stato.....	pag. 93
3.3. Il sistema patrimoniale di Fabio Besta e il contributo del Luzzatti.....	pag. 107
3.4. L'apporto del Ministro De Stefani e gli oppositori del sistema patrimoniale .....	pag. 119
3.5. Il pensiero dello Zappa e gli studi di Amaduzzi sul sistema di bilancio dello Stato.....	pag. 123
3.6. La nuova prospettiva economico aziendale nelle recenti riforme sul bilancio dello Stato.....	pag. 147

### **4. ANALISI DELL'ORDINAMENTO CONTABILE DELLE PIU' SIGNIFICATIVE ESPERIENZE INTERNAZIONALI**

#### **4.1. PROCEDURE DI BILANCIO E CONTABILITA' PUBBLICA IN AMBITO COMUNITARIO**

4.1.1. Lineamenti generali dell'ordinamento contabile e principi contabili dell'Unione Europea (U.E.) .....	pag. 179
4.1.2. Ordinamento contabile pubblico del Regno Unito.....	pag. 190
4.1.3. Ordinamento contabile pubblico della Spagna.....	pag. 203
4.1.4. Ordinamento contabile pubblico della Germania.....	pag. 211
4.1.5. Ordinamento contabile pubblico della Francia.....	pag. 221

**4.2. PROCEDURE DI BILANCIO E CONTABILITA' PUBBLICA IN AMBITO EXTRA- COMUNITARIO**

4.2.1. I principi contabili internazionali per il settore pubblico.  
Il ruolo del Public Sector Committee (PSC) dell' IFAC..... pag. 234  
4.2.2. Ordinamento contabile pubblico della Nuova Zelanda..... pag. 247  
4.2.3. Ordinamento contabile pubblico degli Stati Uniti d'America (USA) ..... pag. 257

**5. L'ATTUALE DIBATTITO TEORICO DOTTRINALE SULL'ADOZIONE DELLA CONTABILITA' FINANZIARIA E/O ECONOMICO-PATRIMONIALE**

5.1. Ruoli e limiti della Contabilità Finanziaria ..... pag. 275  
5.2. Centralità del cittadino, azione di governo e informazione contabile..... pag. 277  
5.3. Contabilità finanziaria e Contabilità economica a confronto ..... pag. 280  
5.4. Prospettive di riforma dell'impianto contabile..... pag. 286  
5.5. Il problema dei controlli ..... pag. 291

**CONCLUSIONI** ..... pag. 293

**BIBLIOGRAFIA** ..... pag. 296

**SITOGRAFIA**..... pag. 304

## INTRODUZIONE

La crescente complessità della società moderna e la corrispondente crescita delle domande sociali alle quali il sistema delle aziende e delle amministrazioni pubbliche è chiamato a dare risposta, i processi d'innovazione tecnologica che danno luogo alla cosiddetta società dell'informazione, nonché l'intensa partecipazione nell'Unione Europea, hanno reso necessari intensi mutamenti nell'ambito della Pubblica Amministrazione italiana.

La Pubblica Amministrazione deve essere in grado di raggiungere adeguati livelli di qualità delle prestazioni offerte e convenienti livelli di efficienza nell'impiego delle risorse in modo da rispondere alla necessità di controllare la spesa pubblica e di rivalutare la qualità dei servizi pubblici.

L'intensa riforma realizzata non poteva tralasciare l'ordinamento finanziario e contabile, da sempre caratterizzato da una contabilità finanziaria capace di permettere solo un controllo formale sull'attività svolta, ma priva di un contenuto informativo sull'uso delle risorse disponibili.

Il dibattito sulla contabilità pubblica si è articolato, sia a livello nazionale, sia internazionale, lungo due principali direttrici.

La prima direttrice riguarda il tipo di contabilità che si vuole adottare a livello statale ed il "dilemma" relativo al passaggio da una *contabilità finanziaria* ad una *contabilità economico-patrimoniale*: è noto, infatti, come gli attuali strumenti informativo-contabili di bilancio a base finanziaria non consentono la conoscenza dei flussi patrimoniali ed economici e che, dunque, non può esservi un'efficace risposta alla vocazione della contabilità come mezzo di supporto per l'assunzione di decisioni, con conseguenze in termini di scarsa completezza, trasparenza ed attendibilità delle procedure. Il dominio dell'aspetto finanziario a discapito dell'osservazione economico-patrimoniale,

infatti, è alla base della mancata traduzione in strumenti efficaci di programmazione di quei documenti che sono pure così intitolati.

La seconda prospettiva concerne il tema dell'armonizzazione internazionale e l'adozione dello *accrual system*, come già è avvenuto con varie impostazioni in Nuova Zelanda e Australia, Gran Bretagna, USA e Canada, seguiti da Spagna e Olanda.

In questo contesto si colloca il presente lavoro, il quale, attraverso un'analisi di carattere storico-evolutiva riguardo ai sistemi contabili che sono stati studiati, applicati e raffinati nel corso del tempo, ed una di carattere spaziale, relativa alla osservazione ed alla comparazione delle esperienze condotte in altri Paesi, si è posto come obiettivi di:

- analizzare l'evoluzione dottrinale all'interno della scienza economico-aziendale in tema di contabilità pubblica e bilancio dello Stato;
- analizzare l'attuale dibattito sul processo di cambiamento in atto nella contabilità pubblica;
- comparare la situazione italiana con le più significative esperienze internazionali, realizzate sia in ambito comunitario, sia extra-comunitario;
- verificare come i temi trattati dalla dottrina economico-aziendale dalla fine del XIX secolo sino alla riforma De Stefani siano riproponibili all'interno dell'attuale dibattito dottrinale.

Dopo un breve accenno al sistema informativo-contabile nel primo capitolo, il secondo ed il terzo capitolo approfondiscono lo sviluppo teorico-dottrinale delle questioni di contabilità pubblica in Italia, dal punto di vista normativo e della dottrina economico-aziendale.

Più dettagliatamente, si fa esplicito riferimento all'evoluzione che ha interessato la materia, dai primi anni dell'Unità d'Italia fino alle riforme degli anni '90; all'analisi dei documenti contabili relativi al periodo in questione; al dibattito dottrinale che ha avuto luogo sulle principali riviste nazionali; al ruolo svolto nell'ordinamento contabile pubblico dalla Ragioneria generale e

nello specifico del Ragioniere generale, con particolare riguardo all'epoca in cui tale carica fu ricoperta da Giuseppe Cerboni.

Il capitolo quarto è relativa alla comparazione della situazione italiana con le più significative esperienze internazionali. In particolare, sono stati sinteticamente illustrati gli ordinamenti finanziari e contabili che hanno trovato applicazione in alcuni Paesi di ambito comunitario (Regno Unito, Spagna, Germania e Francia) e quelli implementati in realtà extra-comunitarie (Nuova Zelanda e U.S.A.).

Il capitolo quinto, e con esso il lavoro trova la sua conclusione, è relativo all'analisi della situazione e del dibattito teorico-dottrinale riguardo l'adozione nella contabilità pubblica di modelli finanziari e/o economico-patrimoniali.

## Capitolo 1

### IL SISTEMA INFORMATIVO DELL'AZIENDA PUBBLICA

#### 1.1 L'Azienda pubblica ed il New Public Management (NPM)

Il tema della scelta di quale tipo di contabilità adottare nelle aziende e nelle amministrazioni pubbliche (contabilità finanziaria e/o contabilità economica) è centrale, oggi, nel dibattito sull'evoluzione della cultura amministrativo-gestionale delle amministrazioni pubbliche. È fondamentale, quindi, ai fini dello studio delle soluzioni che da tale dibattito scaturiscono, ricollegarsi agli studi della disciplina dell'*economia aziendale* per analizzare i contenuti del *sistema informativo aziendale* e, successivamente dei *sistemi contabili* che si rendono necessari per suggerire soluzioni innovative rispetto al dibattito in atto.

In qualsiasi tipo di azienda il sistema informativo è di ausilio al sistema delle decisioni. A tal fine, quindi, preme la necessità di delinearlo nell'ambito della visione sistemica di azienda e specificatamente di *azienda pubblica* al fine di poter applicare alle amministrazioni pubbliche, perché *aziende*, i principi cardini dell'economia aziendale.

Prima di procedere nella trattazione sull'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica è necessario soffermarsi, seppur brevemente, sul concetto di *amministrazione pubblica* e di *azienda pubblica*.

L'amministrazione pubblica può essere studiata da diversi punti di vista o da differenti discipline, originandosi numerosi termini spesso ed

impropriamente usati come sinonimi; ciò implica la necessità di effettuare talune precisazioni<sup>1</sup>.

Una *prima concezione* considera l'amministrazione pubblica come soggetto unitario ovvero quale sistema <<*in senso forte*>>, ossia un sistema composto da un insieme di elementi coordinati da un unico centro. In tal caso le diverse articolazioni della pubblica amministrazione sono disciplinate in base a criteri e logiche tipici del settore pubblico, in contrapposizione al comparto privato.

Una *seconda concezione* considera l'amministrazione pubblica quale sistema composto da diversi <<*enti*>>, intesi quali distinte persone giuridiche cui si riconosce una certa autonomia. Tale concezione si differenzia dalla precedente perché individua non soltanto mere articolazioni della pubblica amministrazione bensì diversi enti, il cui funzionamento è legato a regole e criteri propri e specifici di ciascun ente (o classi di enti). In tal caso, quindi, è preferibile usare l'espressione *amministrazioni pubbliche*, che si allontana da una visione unitaria ed uniforme imposta per legge, e mette in risalto, invece la diversità di attività svolta dai diversi enti pubblici.

Una *terza concezione* considera l'amministrazione pubblica quale <<*sistema di aziende pubbliche*>> ossia un *sistema debolmente connesso*<sup>2</sup> composto da diverse aziende pubbliche cui si conferisce autonomia<sup>3</sup> e a cui si richiede il perseguimento di condizioni di equilibrio economico-finanziario. Tale concezione, coerente con l'impostazione dell'economia aziendale, si differenzia da quella precedente in quanto implica il riferimento al concetto di <<*aziende pubbliche*>>, anche se non esclude il ricorso all'espressione

---

<sup>1</sup> Tra gli altri, Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali*, Egea Milano, 2004; Cossiga C., *Manuale di Economia delle aziende e amministrazioni pubbliche*, EDK, 2005; Di Meo W., *Teoria unificata e modulare della contabilità*, Giappichelli 2005; Farneti G., Pozzoli S., *Principi e Sistemi contabili*, Franco Angeli, 2005.

<sup>2</sup> Cfr., Rebola, *Introduzione*, Utet, 1990.

<sup>3</sup> Sul concetto di *autonomia*, Zappa G., *Le produzioni*, Giuffrè, 1956. L'autonomia, come si sa, può essere analizzata sotto una *prospettiva oggettiva*, legata al perseguimento di condizioni di equilibrio economico e finanziario, sia *soggettiva*, legata al rapporto con i soggetti aziendali, prima fra tutti il soggetto economico. Accanto all'autonomia è essenziale la presenza del carattere di *durabilità*, intesa quale attitudine a perdurare nel tempo ossia quale <<*potenzialità di vita per un tempo indefinito*>>, cfr. Vigano E., *Il nuovo concetto generale*, Cedam, 2000.



<<*amministrazioni pubbliche*>> in relazione agli enti che svolgono le funzioni istituzionali (esempio, funzione legislativa).

Chiarita e superata la concezione di pubblica amministrazione quale sistema unitario in senso forte, nel presente lavoro si impiega l'espressione <<*aziende e amministrazioni pubbliche*>>. <sup>4</sup>

Il ricorso a tale espressione implica una prospettiva d'indagine aziendale ed interaziendale nel senso che lo studio delle dinamiche della gestione e dell'organizzazione delle singole aziende ed amministrazioni pubbliche richiede anche l'approfondimento dei rapporti che si instaurano nell'ambito di tale sistema (esemplificando, si pensi al caso di un Ministero: lo studio delle sue problematiche gestionali ed organizzative non può prescindere dall'esame delle relazioni di interdipendenza con le altre amministrazioni centrali, con gli enti di sua dipendenza e con gli altri enti territoriali).

L'analisi in una prospettiva di tipo interaziendale conduce ad un'articolazione del sistema delle aziende e amministrazioni pubbliche focalizzata sull'elemento territoriale. Tale articolazione comporta la classificazione delle aziende ed amministrazioni in:

1. *centrali*, comprendenti lo Stato (amministrazioni centrali dello Stato ed organi periferici) ed altri istituti nazionali centrali, la cui competenza si estende nell'intero territorio della nazione;

2. *locali*, comprendenti le aziende/amministrazioni pubbliche territoriali e/o categoriali, la cui competenza si estende ad una ben definita area geografica inferiore rispetto all'intero territorio nazionale (regioni, province,

---

<sup>4</sup> L'utilizzo simultaneo dei due termini, azienda e amministrazione, non è una contraddizione ma è necessaria perché gli enti pubblici da un lato svolgono *funzioni istituzionali* o *potestative* che consistono nell'esercizio di poteri sovraordinati rispetto ai soggetti privati, dall'altro hanno progressivamente esteso le loro competenze ad attività a prevalente contenuto economico che consistono nella produzione di beni, in genere di servizi o nella raccolta e trasferimento di risorse finanziarie.... Il termine amministrazioni pubbliche è usato quando si intende far riferimento all'esercizio delle funzioni del primo tipo.....mentre il termine aziende pubbliche viene utilizzato quando si intende far riferimento all'attività del secondo tipo. Cfr, Borgonovi, *Principi e sistemi aziendali*, op. cit.

comuni, aziende sanitarie locali e aziende ospedaliere, università, camere di commercio).

Nel presente lavoro si assumono quale riferimento le amministrazioni/aziende pubbliche dello Stato, con particolare riferimento alle amministrazioni centrali dello Stato (*Ministeri*).<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Il *Ministero* è la ripartizione fondamentale dell'amministrazione centrale italiana. Con l'eccezione degli enti strumentali (aziende autonome, enti pubblici, amministrazioni indipendenti), tutte le attività amministrative spettanti allo Stato sono esercitate dalle amministrazioni ministeriali, *ratione materie*. Ogni Ministero, infatti, è competente per un ramo di attività amministrativa e per determinate materie e affari. L'art. 95 della Costituzione attribuisce alla legge ordinaria il compito di determinare il *numero*, le *attribuzioni* e l'*organizzazione* dei Ministeri, mentre secondo l'art. 97 i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge.

Di recente, tenuto conto delle predette disposizioni costituzionali, il legislatore ordinario ha dettato per la prima volta nella storia della Repubblica regole uniformi per l'organizzazione dei Ministeri, determinandone, appunto, il numero, le attribuzioni e la struttura interna per grandi aree di funzioni. Ciò è avvenuto con il D. Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, emanato in attuazione della delega al Governo disposto dall'art. 11 della legge 59/1997 (c.d. legge Bassanini) a sua volta modificato dalla L. 3/8/2001 n. 317.

L'*organizzazione interna* ai Ministeri, nonché le norme di dettaglio sul funzionamento dei singoli uffici, invece, a norma dell'art. 97 Cost., sono state rimesse ad appositi regolamenti, da adottarsi ai sensi dell'art. 17 della L. 400/1988, e a decreti di natura non regolamentare.

Nel corso della loro vita ultracentenaria (la struttura organizzativa "per Ministeri" risale alle *riforme di Cavour del 1853*) si è consolidata una organizzazione amministrativa che vede la suddivisione di ogni Ministero in *direzioni generali* e, di queste, in *direzioni centrali* (articolate in servizi, e questi in divisioni, fino alla cellula fondamentale della sezione o ufficio). Questa si è rivelata una struttura complessa non sempre rispondente alle necessità amministrative in rapida evoluzione e che, soprattutto, favorisce la frammentazione delle competenze e la difficoltà di riconduzione delle funzioni a pochi e chiari centri decisionali. Il D. Lgs. 300/1999, ha disegnato una nuova struttura organizzativa per tutti i Ministeri, accorpandone gli uffici in pochi *centri decisionali competenti* per grandi aree di funzioni e semplificandone l'articolazione interna. Lo stesso decreto, inoltre, ha ridimensionato il ruolo degli uffici di staff posti alle dirette dipendenze dei Ministri riconducendone le funzioni all'originaria missione, e ha previsto che l'organizzazione interna sia rivista con cadenza biennale, introducendo così nell'ordinamento amministrativo un importante principio di flessibilità. Le linee di fondo del nuovo assetto organizzativo possono essere ricondotte alle seguenti:

- tutti i Ministeri, con l'eccezione del Ministero degli Affari esteri, del Ministero della Difesa e del Ministero per i Beni e le attività culturali, sono articolati in *dipartimenti*, in un numero non superiore a 4 (in un solo caso a 5);
- ad ogni dipartimento, al cui capo vi è un dirigente generale, è assegnata una grande area di funzioni da svolgere nel rispetto del principio di separazione fra attività di indirizzo politico e gestione amministrativa; il *capo del dipartimento* è nominato con decreto del Presidente della Repubblica su deliberazione del Consiglio dei Ministri e proposta del Ministro competente;
- ogni dipartimento è articolato in *uffici dirigenziali generali* (le attuali direzioni centrali), ai cui vertici si trovano dirigenti generali nominati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro competente ed indicazione del capo del dipartimento;
- gli uffici dirigenziali generali sono a loro volta articolati in uffici dirigenziali, variamente denominati, diretti *da dirigenti* del ruolo unico dei dirigenti dello Stato, nominati dai dirigenti generali dai quali dipendono ed ai quali rispondono del raggiungimento degli obiettivi assegnati;
- al di fuori dei dipartimenti possono esistere soltanto uffici di staff con funzione di assistenza diretta all'attività di indirizzo politico e di controllo della gestione di competenza del Ministro (gli attuali uffici di gabinetto); a capo di tali uffici può essere posto anche un dirigente estraneo all'amministrazione;
- i Ministeri non articolati in dipartimenti (Affari Esteri, Difesa e Beni e attività culturali), sono divisi in direzioni generali, le quali fanno capo ad un Segretario generale, organo di vertice burocratico che ha la funzione di collegamento fra il Ministro e la struttura amministrativa sottostante.

Dagli anni Settanta in poi si è sviluppato un processo di razionalizzazione dei comportamenti degli operatori delle amministrazioni pubbliche, prima all'estero, in modo particolare nei paesi anglosassoni, poi in Europa e in Italia, con il recepimento dei processi e degli strumenti che costituiscono il bagaglio culturale dell'economia d'azienda e che vengono naturalmente estesi alle amministrazioni pubbliche una volta che si sia affermato che esse sono delle vere aziende.<sup>6</sup>

Questo processo di razionalizzazione trova la sua espressione nel *New Public Management (NPM)*<sup>7</sup> e oggi quando si fa riferimento a questo termine generalmente ci si riferisce alla parola *aziendalizzazione*. Va precisato che la piena accettazione delle regole aziendali è stata, nei paesi anglosassoni, avanzata dal basso, cioè dalle esigenze della società civile espresse dai diversi *stakeholder*, che le ha quasi imposte; le aziende pubbliche sono pertanto diventate più trasparenti nel loro modo di agire (introduzione dei processi di programmazione e controllo, responsabilizzazione) e più attente all'utilizzo di strumenti contabili a tale fine più idonei, così affermando il *principio di accountability*.<sup>8</sup>

In molti paesi Europei, tra i quali l'Italia, il cambiamento verso la cultura aziendale è essenzialmente imposto come conseguenza della necessità di rendere più competitivo il sistema-paese, attraverso innovazioni normative. Il processo di cambiamento è in corso anche in Italia ma vi è ancora una scarsa attenzione all'intero sistema dei controlli che la normativa impone, lasciando di fatto in atto i contenuti della vecchia cultura di tipo burocratico, attenta soltanto agli atti, agli adempimenti, nella convinzione che così si realizzino i risultati migliori. Ma come è noto, ciò era vero soltanto a condizioni socio-economiche poco dinamiche ovvero stabili, come quelle che precedettero la

---

<sup>6</sup> Cfr. Anselmi L., *L'azienda comune*, Maggioli, 2001.

<sup>7</sup> Cfr. Hood C., *The "New Public Management"*, 1995.

<sup>8</sup> Cfr. Pezzani, a cura di, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, EGEA, 2003 e Farneti F., *Il progressivo affermarsi del principio di accountability*, Franco Angeli, 2004.

rima guerra mondiale, mentre oggi la società moderna, estremamente dinamica e complessa, richiede sempre più l'affermazione netta della *cultura manageriale* fondata sul *risultato*, ovviamente sempre nel rispetto delle norme e nei limiti del principio di legalità in grado di verificare le responsabilità degli operatori pubblici.<sup>9</sup>

## 1.2 Il sistema informativo contabile

Il processo di cambiamento delineato, seppur brevemente, nel precedente paragrafo incide sul sistema informativo dell'azienda pubblica.

Nella sua definizione più semplice, il sistema informativo aziendale è l'insieme degli elementi, anche se diversi tra loro, che raccolgono, elaborano, scambiano e archiviano dati, con lo scopo di produrre e distribuire le informazioni alle persone che ne hanno bisogno, nel momento e nel luogo adatto per svolgere le proprie funzioni.

Gli elementi del sistema informativo sono:

- i dati e le informazioni, cioè le notizie quantitative e qualitative che vengono raccolte ed elaborate;
- le risorse umane, cioè le persone che nell'azienda si occupano di raccogliere, elaborare e gestire le informazioni, indirizzandole ai destinatari;
- i mezzi tecnici, rappresentati dagli strumenti utilizzati e che oggi sono principalmente di tipo elettronico-informatico;
- le procedure, vale a dire i programmi utilizzati per la raccolta, gestione ed elaborazione delle informazioni (software);
- la struttura organizzativa, intesa come articolazione del sistema, che definisce rapporti e collegamenti fra i vari elementi.

---

<sup>9</sup> Per una puntuale descrizione di questi aspetti, cfr. Borgonovi E., *I concetti di controllo burocratico e manageriale*, Azienda pubblica, 1998.

Il complesso di elementi che costituiscono un sistema informativo viene definito con il termine inglese *information technology (IT)*. Gli investimenti che le aziende operano in questo settore sono molto ingenti, sia a livello di hardware che di software, segnale questo dell'attenzione che tutto il mondo aziendale (pubblico e privato) dedica, ormai, all'ITC. Il sistema informativo fornisce infatti un contributo indispensabile al processo decisionario e agevola la definizione delle scelte che devono essere continuamente effettuate dagli organi aziendali. Tale contributo è particolarmente rilevante nella fase di ricerca, analisi dei dati e delle situazioni che caratterizzano l'azienda e nella fase di elaborazione e valutazione delle alternative a disposizione di chi deve assumere la decisione.

Per offrire il contributo atteso, il sistema informativo deve possedere alcuni requisiti fondamentali quali la cosciente e razionale consapevolezza dell'essere supporto all'attività decisionale, e integrato alle posizioni organizzative e funzioni che richiedono questa attività; deve soddisfare le esigenze dei destinatari delle informazioni ed essere integrato con le altre variabili organizzative.

Una delle maggiori difficoltà che le aziende incontrano nell'organizzazione del sistema informativo è costituita non tanto dal procurarsi le informazioni, quanto dalla loro gestione e interpretazione.

Occorre, infatti, tenere conto che i sistemi di produzione e controllo delle informazioni sono sempre più veloci e in grado di produrre masse di dati sempre più grandi.

Occorre evitare il cosiddetto *infoglut*, cioè l'ingolfamento a causa dell'abbondanza di informazioni: è necessario puntare essenzialmente sulla loro qualità ed organizzazione, affinché esse siano veramente in grado di produrre valore aggiunto.

Il sistema informativo aziendale può articolarsi a sua volta in due sottosistemi caratterizzati dal tipo di informazioni prodotte:

- *sistema contabile*<sup>10</sup>, in cui le informazioni sono caratterizzate dall'espressione monetaria ed organizzate in modo sistematico;

- *sistema extra contabile*, in cui le informazioni non hanno necessariamente espressione monetaria e non sono organizzate sistematicamente ma vengono richieste nei momenti in cui l'azienda ne ha necessità. Possono essere *esterne* o *interne*.

Il sistema informativo dovrà conferire razionalità al processo decisionale e dovrà essere in grado di informare sulla capacità dell'azienda di conseguire i propri risultati in un'ottica di soddisfacimento delle proprie finalità. Il medesimo sistema informativo dovrà fornire, ai destinatari interni ed esterni, un sistema di indicatori di tipo quali-quantitativo, di derivazione sia contabile che extracontabile, sulle condizioni di efficienza ed efficacia e sulla capacità dell'azienda pubblica di realizzare i necessari equilibri economici, finanziari e patrimoniali.

Il tema dell'evoluzione della contabilità pubblica, oggetto del presente lavoro, ha avuto soprattutto negli ultimi quindici anni un ampio rilievo, in quanto la cultura giuridica e quella economica si sono accostate, dando un contributo unico al cambiamento e alle riforme della pubblica amministrazione, al fine di renderla veramente capace di realizzare gli obiettivi del soddisfacimento dei bisogni della collettività.

Le aziende/amministrazioni pubbliche devono superare la *cultura burocratica* fondata sull'adempimento formale per recepire, invece, la *cultura manageriale* fondata sul risultato. A tal fine bisogna indirizzarsi verso i seguenti modi di agire:

1. *separazione fra indirizzo e gestione*;

---

<sup>10</sup> Il *sistema informativo contabile*, per raccogliere, elaborare, scambiare, produrre e distribuire informazioni dotate dei requisiti necessari, si basa su una serie di strumenti: *scritture elementari, contabilità sezionali, contabilità generale, contabilità direzionale*. Sul tema si veda tra gli altri, Cavalieri E. – Ranalli F., *Economia Aziendale*, Giappichelli, 1999.

2. *razionalizzazione della gestione sotto il profilo economico.*

Come si sa, la separazione fra indirizzo e gestione, quindi tra la correlata responsabilità politica e responsabilità gestionale da una parte ed il perseguimento dell'economicità dall'altra, richiedono importanti innovazioni e principalmente:

1. nuovi *modelli organizzativi*;
2. nuovi *processi operativi*;
3. nuovi *strumenti contabili*.

Tutto questo inciderà profondamente:

1. sull'operare dei *politici* che devono modificare il loro comportamento della ricerca del consenso passando da quello su base personale a quello fondato sui programmi e sulla realizzazione di determinati obiettivi;

2. sull'operare dei *dirigenti*, che saranno responsabilizzati in funzione dei risultati da raggiungere e quindi valorizzati nella loro professionalità;

3. sull'*attività amministrativa*, che vede necessariamente introdurre nuovi processi di tipo manageriale (sistemi di programmazione e controllo, responsabilizzazione, ecc.) ;

4. sugli *strumenti contabili*<sup>11</sup> che devono necessariamente modificarsi perché la contabilità pubblica oggi diventa economica, con i risultati che però devono conciliarsi con quelli mantenuti in vita di tipo finanziario.

In termini generali, con riferimento all'universo delle aziende, di ogni tipo, pubbliche o private, si può osservare che gli strumenti contabili fondamentali sono costituiti:

- da una parte dalla *contabilità generale*, di tipo consuntivo, chiamata anche economico-patrimoniale (strumento tipico del settore privato);

---

<sup>11</sup> Va precisato che la complessiva strumentazione contabile alla quale nel presente lavoro si fa riferimento considera la gestione in via *preventiva, concomitante e consuntiva* e che nel suo complesso viene denominata come "*sistema di bilancio*". Cfr. Farneti G., *Ragioneria pubblica*, Franco Angeli, 2004.

- dall'altra parte dalla *contabilità finanziaria* (analitica) di tipo preventivo, con rendiconto a consuntivo (strumento tipico del settore pubblico, attraverso la quale si esprime la funzione autorizzatoria).

La *contabilità generale* è una contabilità sistematica, poiché l'oggetto complesso delle rilevazioni aziendali è da essa considerato da entrambi i punti di vista (finanziario ed economico). La contabilità generale, infatti, utilizza esclusivamente il metodo della partita doppia, proprio perché le operazioni vengono contemporaneamente, e per gli stessi valori, esaminate secondo il duplice profilo.

La *contabilità finanziaria* segue invece il metodo della partita semplice perché considera unicamente i valori finanziari e quindi non realizza quel naturale bilanciamento dei valori che invece caratterizza il metodo della partita doppia.

Bisogna già da ora fare una puntualizzazione che nel prosieguo del lavoro si riprenderà più volte e cioè che lo sviluppo della contabilità finanziaria che si è avuto nelle amministrazioni pubbliche è legato alla circostanza che la stessa si è caratterizzata come un ordine di rilevazioni di tipo preventivo, con finalità autorizzatoria e quindi come una contabilità che aveva come scopo il perseguimento degli *equilibri finanziari* della gestione.

Un'ulteriore conseguenza è stata quella che i fatti della gestione sono stati tradizionalmente considerati dal punto di vista finanziario e quindi consuntivati seguendo i medesimi schemi concettuali utilizzati in via preventiva.

La contrapposizione tra contabilità finanziaria ed economica contribuisce anche a far meglio comprendere il contrasto fra cultura dell'adempimento (burocratica) e cultura del risultato (manageriale).

Tradizionalmente la contabilità pubblica è sempre stata di tipo finanziario con la esclusiva finalità del controllo della spesa pubblica mediante l'attribuzione della capacità autorizzatoria al bilancio preventivo; ma da



quanto detto la considerazione di un solo aspetto gestionale (solo quello finanziario), era decisamente insufficiente. A tal punto interviene il legislatore che, con la finalità di indirizzare le aziende/amministrazioni pubbliche nel graduale avvicinamento ai sistemi contabili propri delle imprese, ha sancito l'introduzione della contabilità generale, pur lasciando ampia discrezionalità agli operatori circa le modalità di relativa implementazione, che ha integrato quella finanziaria, consentendo in tal modo la conoscenza del risultato economico e della complessiva consistenza del patrimonio<sup>12</sup>.

La *contabilità generale* (o economica, o economico-patrimoniale) concerne i fatti della gestione esterna, cioè quelli che collegano l'amministrazione/azienda pubblica all'esterno con i soggetti terzi; ma essa costituisce però anche la base dei dati necessaria per ulteriori elaborazioni, riconducibili alla gestione interna che alimentano il sistema della contabilità analitica, capace di far conoscere i costi e i proventi dei servizi nelle diverse articolazioni delle loro componenti, nonché i risultati parziali.

La *contabilità analitica finanziaria* è connaturata al tradizionale schema di bilancio e di rendiconto e si fonda sulla classificazione per destinazione, che si esprime nella considerazione della spesa per funzioni obiettivo.

Facendo una comparazione rispetto al sistema informativo delle imprese, quello delle aziende pubbliche sembra essere più completo, poiché considera le informazioni preventive, consuntive ed analitiche. Nelle imprese, infatti, le rilevazioni facoltative sono la predisposizione di piani integrati sotto l'aspetto economico-finanziario-patrimoniale (a breve, medio, lungo termine) connessi alle esigenze decisionali e di controllo.

---

<sup>12</sup> Le innovazioni normative hanno riguardato diverse classi di aziende pubbliche, dalle municipalizzate (D.P.R. 902/1986) alle aziende sanitarie pubbliche (D. Lgs. 502/92), dagli enti locali (D. Lgs. 77/95), ora incorporato nel TUEL, (D. Lgs. 267/2000) agli enti pubblici non economici (D.P.R. 97/2003), fino ad alcuni aspetti del sistema contabile dello Stato (legge 94/97 e D. Lgs. 279/97) e alla redazione, da parte della Ragioneria generale dello Stato di un <<Manuale dei principi e regole contabili del sistema unico di contabilità economica delle pubbliche amministrazioni>> (D.M. Economia 22 aprile 2004).

Per quanto riguarda le aziende pubbliche se ci chiediamo cosa deve essere aggiunto rispetto alle rilevazioni obbligatorie, troviamo una risposta se consideriamo l'analisi delle necessità che conseguono proprio dal processo decisionale e di controllo. Da questa considerazione evince che:

1. deve considerarsi anche la dimensione economica oltre a quella finanziaria e bisogna incorporarla in documenti formali fino alla redazione del *bilancio preventivo economico* (pluriennale ed annuale);
2. l'informazione economica è utile per considerare i costi di produzione dei centri di responsabilità e dei centri di costo;
3. i costi e i proventi devono essere indagati con dettagli superiori, rispetto a quelli connessi alla natura dei valori che sono fatti propri dalla contabilità finanziaria (capitoli).

Concludendo si può affermare che le aziende/amministrazioni pubbliche, in coerenza ai principi dell'economia aziendale, devono obbligatoriamente sviluppare i programmi e poi rendere conto dei risultati (*accountability*) ai diversi portatori di interessi, nonché utilizzare i processi e gli strumenti che la normativa prevede.<sup>13</sup> È necessario, quindi, per le aziende pubbliche realizzare nuovi processi di programmazione e controllo, in un quadro di *accountability*, per consentire l'attivazione di un circolo virtuoso che si fondi sulla produzione e comunicazione di corrette informazioni sotto il profilo aziendale. Una corretta informazione aiuta il formarsi di una vera programmazione che a sua volta permette una <<veritiera>> rendicontazione che sia in grado di informare sui risultati sia all'interno (verso i responsabili) che all'esterno (verso i cittadini). Questo permetterà di capire le cause di eventuali scostamenti rispetto alle previsioni, alimentando in tal modo la *competitività* ed il *controllo sociale*.

---

<sup>13</sup> Secondo autorevole dottrina, cfr. Farneti G., Pozzoli S., *Principi e Sistemi contabili*, op.cit questo costituisce il completamento del *principio della pubblicità*, che a sua volta si collega con l'*imparzialità* e con la necessaria *trasparenza amministrativa*.

### 1.3. Il sistema informativo extra-contabile

Il sistema informativo aziendale si alimenta anche attraverso informazioni extra-contabili interne ed esterne in modo da completare sia i documenti programmatici che quelli consuntivi obbligatori secondo le disposizioni normative. L'informazione può essere interna ed esterna. Quest'ultima è legata ai processi di comunicazione obbligatoria, quella interna alle necessità del management; l'informazione esterna fa riferimento ai risultati consuntivi espressi dal bilancio, mentre quella interna considera la contabilità analitica e preventiva.

I documenti programmatici e quelli consuntivi devono arricchirsi di informazioni *extra-contabili*, soprattutto nelle relazioni accompagnatorie con contenuti analitici (le funzioni istituzionali, i servizi, ecc.).

Il sistema delle rilevazioni obbligatorie si sofferma sull'*efficienza* e sull'*efficacia*, indagandole separatamente ai fini della verifica dell'*economicità* dell'attività, intesa come capacità dell'azienda/amministrazione pubblica di realizzare le proprie finalità.

Nell'analizzare l'*efficacia* bisogna dedicare particolare attenzione agli aspetti che intervengono nella valutazione della capacità che ha quella particolare attività nel soddisfare i bisogni della collettività. In questa direzione nelle diverse amministrazioni/aziende pubbliche si sta facendo strada la consapevolezza che la dimensione dell'efficacia debba approfondirsi fino alla considerazione dell'impatto delle politiche pubbliche sul territorio e sul benessere complessivo della comunità. Tali dimensioni possono essere evidenziate all'interno del *bilancio sociale* e di *mandato*.<sup>14</sup>

Il *bilancio sociale* è un documento di dimostrazione e comunicazione, indirizzato ai soggetti esterni ed interni, ma soprattutto alla cittadinanza, la

---

<sup>14</sup> Sul punto interessanti riflessioni e chiare esemplificazioni sono richiamate in Siboni B., *Nuovi strumenti di reporting sociale*, Azienditalia, n°10, 2004.

quale deve venire a conoscenza del perseguimento da parte azienda/amministrazione pubblica di obiettivi sociali ed etici nell'anno di competenza. Lo scopo è dunque puramente informativo: comunicare ai referenti gli obiettivi sociali ed ambientali che l'amministrazione ha perseguito e in quale misura sia riuscito nel suo intento. Il bilancio sociale è insomma interamente dedicato agli *stakeholders*. Esso s'inserisce nel processo di rinnovamento dell'amministrazione pubblica ed indirizza la politica verso il concetto di democrazia partecipativa, in cui i referenti principali sono gli elettori. Tramite il bilancio sociale si tenta di costruire una nuova visione dell'amministrazione pubblica e di portare il processo di rinnovamento e ricostruzione del settore nelle mani della cittadinanza, riconsegnandole la proprietà della *res publica*.

La funzione che persegue invece il *bilancio di mandato* è quella di rendere conto, in maniera chiara e comprensibile ai cittadini, di quanto l'amministrazione pubblica ha realizzato nel corso del quinquennio e degli effetti generati dall'azione amministrativa in termini di soddisfazione dei bisogni, di output e di *outcome* prodotti. L'obiettivo perseguito attraverso il bilancio di mandato è sostanzialmente quello di attestare il grado di realizzazione delle "promesse elettorali" contenute nel programma presentato in sede elettorale. Esse infatti, rappresentano le promesse fatte dai candidati agli elettori per ottenere la loro preferenza.<sup>15</sup>

Nelle amministrazioni pubbliche, in aggiunta, vi potranno essere anche ulteriori documenti, per finalità esclusivamente interne, non resi pubblici, ma dei quali vi dovrà in ogni modo, nel rispetto del principio di *accountability*, essere traccia nella comunicazione esterna per mezzo dell'indicazione della metodologia eseguita (es. quelli relativa alla predisposizione di *report* periodici).

---

<sup>15</sup> Per un' analitica descrizione del bilancio sociale e di mandato cfr. Cossiga C, *op.cit.* pp. 259-264.

La complessiva e specifica documentazione richiesta dalla normativa e indotta dall'esigenza dell'*informazione esterna* indirizza, come si è sottolineato in precedenza, le aziende/amministrazioni pubbliche ad adottare gli strumenti più idonei a tale scopo. In aggiunta bisogna osservare come la disciplina dei controlli interni, introdotto con il D. Lgs. N° 286/99, spinge le aziende/amministrazioni pubbliche verso un sistema di *controllo di tipo manageriale*<sup>16</sup>. In questa direzione ed in base al principio dell'autonomia, le singole aziende/amministrazioni pubbliche potranno sviluppare un'ulteriore propria documentazione che va ad alimentare il sistema informativo contabile ed extracontabile delle stesse. Particolarmente significativo in tal senso è il modello della *Balanced score card*, che porta ad analizzare anche gli aspetti organizzativi e processuali in aggiunta a quelli tradizionali relativi alla sola strumentazione contabile, a conferma di una *visione sistemica* dell'azienda/amministrazione pubblica che è tipica dell'economia aziendale.

---

<sup>16</sup> Si pensi in particolare al *controllo strategico e di gestione* e alla *valutazione dei dirigenti*; per una trattazione esaustiva, cfr. Merchant K. A., Riccaboni A., *Il controllo di gestione*, Mc Graw Hill, 2001.

## Capitolo 2

### L'EVOLUZIONE DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA NELLA NORMATIVA E NELLA PRASSI DALLA LEGGE CAVOUR AI GIORNI NOSTRI

#### 2.1 La legge Cavour e la legge Cambrey Digny

Oggetto del presente lavoro è il *bilancio pubblico*<sup>17</sup>, la sua evoluzione e la sua comparazione con quello degli altri ordinamenti di Stati comunitari ed extra-comunitari.

Si analizzerà quindi il contesto italiano nel quale il bilancio si inserisce e pertanto bisogna ricostruire congiuntamente l'evoluzione storica e normativa che dal 1861 si è avuta in Italia su questo argomento.

Il bisogno di ricondurre l'attività dello Stato ad un *sistema di bilancio* inizia ad essere avvertito nel momento in cui si manifesta la tendenza negli Stati a mutare forma di governo, sostituendo la *monarchia assoluta* con altre forme che prevedono l'intervento attivo delle *assemblee parlamentari*. Gli interessi del Paese non vengono più fatti coincidere con quelli della Corona e vengono affidati ad organi rappresentativi, i quali devono render conto dell'amministrazione delle finanze pubbliche.

In Italia, in seguito alla concessione dello Statuto Albertino (1848), venne sancito il principio della riserva di legge per l'approvazione del bilancio e l'imposizione di tributi. Il ruolo delle Camere cessava dunque di essere quello di organismo di garanzia e ratifica dell'operato del sovrano: esse

---

<sup>17</sup> Si precisa che nel presente lavoro si analizzerà l'evoluzione e la comparazione internazionale dell'ordinamento contabile delle amministrazioni centrali dello Stato, tralasciando quello relativo agli altri enti territoriali (Regioni ed Enti Locali) e quello relativo agli enti pubblici non economici.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

diventavano titolari di funzioni primarie, ancorché sottoposte alla volontà e al consenso del Re.<sup>18</sup>

La graduale formazione dello Stato unitario sollevò il problema della omogeneizzazione contabile del Regno d'Italia (1861)<sup>19</sup>, dovendo il neo-nato Stato adottare un unico *modello contabile e di bilancio* in grado di sintetizzare ed uniformare i diversi modelli contabili in essere nei diversi Stati che in esso si sono riuniti. Appare evidente come l'omogeneizzazione contabile abbia coinvolto e richiesto l'intervento del legislatore con il quale disciplinare la complessa materia contabile.

Tra i numerosi interventi normativi che in più di un secolo di storia italiana si sono succeduti ed intrecciati tra loro quello che rappresenta il primo tentativo di risolvere in modo tempestivo ed efficace il problema dell'armonizzazione dell'ordinamento contabile dello Stato è la legge di contabilità emanata da Cavour il *23 marzo 1853 n. 1483*.

Questa legge ha rappresentato la sintesi dei migliori ordinamenti europei ed è nata dopo approfonditi studi, anche sul campo, in Francia, Belgio e Gran Bretagna. Con essa si è altresì introdotto il *metodo contabile della partita doppia* alla *Contabilità dello Stato*.

Il secondo intervento meritevole di rilievo per significatività<sup>20</sup> è rappresentato dalla *legge Cambray-Digny n. 5026 del 22 aprile 1869*, avendo come obiettivo la creazione delle basi per la costituzione dell'ordinamento contabile italiano, recante *disposizioni sull'amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità*.

---

<sup>18</sup> Secondo i principi dello *Statuto albertino* il bilancio venne sottoposto all'approvazione parlamentare e nessun tributo avrebbe potuto essere imposto senza il consenso del parlamento....lo Statuto, inoltre, dava precedenza, per l'esame del bilancio e quindi per il controllo dell'esecutivo, alla Camera elettiva; infatti il bilancio doveva essere presentato con precedenza alla Camera dei Deputati (art. 10 dello Statuto). Segno questo, di un riconoscimento alla più attiva partecipazione dell'elettorato all'attività finanziaria pubblica, essendo il Senato di nomina regia; cfr. Passalacqua G., *Il bilancio dello Stato*, Franco Angeli, 1977.

<sup>19</sup> Per una trattazione esauriente sull'evoluzione storica degli apparati pubblici dall'unità d'Italia al federalismo amministrativo, cfr. Silvestro C., *Storia della Pubblica Amministrazione*, Edizioni Giuridiche Simone, 2004.

<sup>20</sup> Il primo, da quando viene proclamato il nuovo Regno d'Italia.

Nella relazione ministeriale accompagnatoria al progetto si evince l'ispirazione "*cavouriana*" della nuova legge e la necessità che l'ordinamento contabile assicurasse:

1. l'esposizione nei bilanci pubblici delle *manifestazioni finanziarie* risultanti dallo svolgimento dell'azione amministrativa;
2. la *semplicità* e la *funzionalità* del *sistema di scritture*, nonché la *completezza* dello stesso evidenziando tutti i movimenti e le partite;
3. il riscontro, da parte di un *ufficio centrale*, delle rilevazioni contabili presso ciascuna amministrazione statale in modo da mettere in relazione l'*unicità del bilancio* e l'*organicità* della *rilevazione* e del *controllo*.

Allo scopo di creare un *corpo unico* dell'*impianto contabile dello Stato* ed assicurare una corretta, ordinata ed uniforme esposizione dei dati finanziari, il progetto risulta innovativo anche per aver previsto la creazione di due specifici organismi:

- la *Tesoreria Generale*, preposta al <<*maneggio*>> del pubblico denaro;
- la *Ragioneria Generale*; per la regolare tenuta delle *scritture* e delle *rilevazioni contabili*.

Alla *Ragioneria Generale dello Stato* vennero assegnati compiti di vigilanza sulle *Ragionerie centrali*, di indirizzo e di coordinamento delle stesse e di raccolta e sintesi dei dati prodotti dalle Ragionerie Centrali medesime, per poter addivenire alla redazione del *bilancio di previsione* e del *rendiconto* ed alla preparazione delle *situazioni finanziarie* e delle dimostrazioni occorrenti al Ministro delle Finanze. In altre parole la Ragioneria Generale doveva coordinare e riassumere in un unico impianto contabile le scritture e le rilevazioni contabili dello Stato.

Il sistema di contabilità adottato è stato fondato sulla tenuta di <<*scritture per bilancio*>>, sia presso le singole amministrazioni che presso i Ministeri, aventi lo scopo di riunire e di tenere in evidenza la *contabilità descrittiva* dell'*entrata* e della *spesa* del Regno, perché ritenute in grado di assicurare



prontezza, evidenza e regolarità dei conti, nonché un'adeguata scomposizione delle entrate e delle spese in partite di credito e di debito a carico dei singoli agenti, per individuare così le connesse responsabilità.

All'interno di questo sistema contabile la Ragioneria Generale dello Stato deve provvedere alla descrizione ed alla tenuta dei *fatti economico-finanziari* che interessano l'azienda dello Stato e al Ragioniere Generale dello Stato è attribuita la *responsabilità personale* circa l'esattezza e la prontezza delle registrazioni contabili.

Il modello proposto è stato oggetto di molte critiche, soprattutto in sede di discussione parlamentare, sia per l'aggravio delle spese correlate all'istituzione della Ragioneria Generale dello Stato, che per le modalità connesse alla tenuta della contabilità col metodo della partita doppia.

Il ruolo e l'importanza dell'istituzione della Ragioneria Generale dello Stato sono state giustificate dall'esigenza di dotare, in tempi utili, il Paese di un sistema contabile razionale ed in grado di garantire un efficace controllo/riscontro contabile<sup>21</sup>.

La *Ragioneria Generale* da un lato, ed il *metodo della partita doppia* dall'altro, hanno rappresentato due <<strumenti>> in grado di dare certezza ed efficacia all'attività di controllo sui conti pubblici e sulle attività poste in essere dal complesso apparato dello Stato.

Il sistema contabile è stato incentrato su più ordini di rilevazione:

- *scritture ordinarie*, che descrivono e registrano le operazioni che <<impegnano>> e <<spendono>> il bilancio;
- *scritture sindacatrici*, che si collegano al riscontro preventivo esterno dei titoli di spesa;
- *scritture esecutive*, che imprimono carattere esecutivo ai titoli.

---

<sup>21</sup> Alla *Ragioneria Generale dello Stato*, incaricata della tenuta delle scritture riassuntive, è stato affidato il compito di effettuare il *riscontro contabile*, anche se non è stato specificato con chiarezza il significato da attribuire a questa espressione. Alle *Ragionerie Centrali* è stato affidato il compito, sotto la personale responsabilità del Ragioniere Capo, di riscontrare tutti gli elementi amministrativi, contabili e costituzionali del mandato, garantendo in questo modo l'effettiva legittimità del titolo di pagamento.

Esse sono tenute rispettivamente presso i singoli Ministeri (*ordinatrici*), la Corte dei Conti (*sindacatrici*) e la Direzione Generale del Tesoro (*esecutrici*). L'istituzione della Ragioneria Generale dello Stato non ha determinato il sorgere di un quarto ordine di scritture, essendo ad essa affidata una *contabilità sintetica, riassuntiva* dei conti delle entrate e delle spese e delle *variazioni del patrimonio statale*. Inoltre, la scelta di voler far dipendere le Ragionerie Centrali dai singoli Ministeri ha voluto rispondere alla volontà di favorire una più agevole rilevazione dei fatti amministrativi ed un più ricco flusso informativo, a discapito, tuttavia, dell'efficacia del *controllo della gestione finanziaria statale* da parte della Ragioneria Centrale alla quale è stata affidata una generica attività di "riscontro", ovvero di coordinamento della gestione. Si ricorda che la responsabilità del Ragioniere Generale dello Stato è stata qualificata come *responsabilità morale*, e in quanto contemplata da una legge, sottoposta al giudizio della Corte dei Conti.

## **2.2 I Regi Decreti dal 1870 al 1924**

Nonostante vi fosse l'esigenza di dotare lo Stato italiano di un efficace sistema contabile e di bilancio, l'*iter* seguito dalla *legge Cambray-Digny* fu abbastanza complesso e la sua entrata in vigore si ebbe a distanza di un anno per opera del Ministro Sella, il quale, prima di sottoporre al Re il Regolamento, con R.D. 17 febbraio 1870 n° 5513 istituì la qualifica dirigenziale di Ragionerie Generale dello Stato e con R.D. 31 marzo 1870 n° 5621 collocò l'ufficio di Ragioneria Generale alla dipendenza del Ministero delle Finanze.

Gli anni successivi all'entrata in vigore della legge n° 5026 del 1869 furono caratterizzati per un intenso dibattito parlamentare ed un'intensa attività di regolamentazione aventi ad oggetto sia le attribuzioni del Ragioniere

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

Generale dello Stato, che le modifiche necessarie da apportare alla legge Cambray – Digny. Nella pratica, infatti, si continuava ad avvertire il bisogno di ulteriori affinamenti riconducibili in gran parte al fatto che il riscontro delle spese era di fatto ricondotto ad un semplice adempimento formale, mentre nella prassi la formazione di *eccedenze di impegni* rispetto agli stanziamenti accordati continuava a diffondersi, configurando in tal modo una situazione di marcata *instabilità della gestione finanziaria* dello Stato.

Senza ripercorrere la complessa attività parlamentare, che esula dalla finalità del presente lavoro, si vuole sottolineare come nel 1877, per garantire una più equa e logica distribuzione del lavoro dell'amministrazione finanziaria dello Stato, il De Pretis istituì con R.D. n° 4219 del 26 dicembre 1877 il Ministero del Tesoro, al quale attribuì il compito di dare “*esecuzione alla nuova legge di contabilità, di sorvegliare sull'esercizio del bilancio ed i servizi di cassa*” ed alle dipendenze del quale pose la Ragioneria Generale, le Direzioni generali del Debito pubblico, del Tesoro e del Demanio, l'Economato Generale e l'Avvocatura erariale.

L'attività normativa del De Pretis diede un impulso all'attività di ammodernamento dell'amministrazione finanziaria, rilanciando il *Consiglio dei Ragionieri*, ritoccandone la struttura ma lasciandone pressoché immutate le attribuzioni assegnando una nuova regolamentazione al sistema dei riscontri.

Gli anni del De Pretis alla Presidenza del Consiglio ed al Ministero delle Finanze furono anche gli anni in cui il ruolo di Ragioniere Generale dello Stato fu ricoperto da Giuseppe Cerboni (dal 10 aprile 1876 al 30 aprile 1891) chiamato a sostituire il primo Ragioniere Generale dello Stato Picello rimasto in carica dal 30 marzo 1870 al 31 ottobre 1875.<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Furono questi gli anni in cui si riaprì il dibattito sul metodo contabile da adottare per la tenuta dei conti dello Stato poiché l'opera scientifica del Cerboni e l'attività dello stesso nella veste di Ragioniere Generale dello Stato furono dedicate esclusivamente all'elaborazione ed affermazione del *metodo logismografico*.; vedi *infra* cap. 3, §3.2.

La legge Magliani n° 1455 dell’8 luglio 1883 costituisce un intervento di riforma dell’impianto amministrativo-contabile posto in essere dalla legge Cambray-Digny. Essa detta una disciplina più rigorosa degli *impegni di spesa*<sup>23</sup> e dispone la formazione di un *bilancio unico di competenza*<sup>24</sup>. Eventuali variazioni alle previsioni originarie dovevano essere apportate attraverso la compilazione di un *bilancio di assestamento*, nel quale, oltre ai capitoli da variare, dovevano essere indicati i mezzi necessari al mantenimento dell’equilibrio generale tra entrate e spese, nel rispetto del *principio del pareggio di bilancio*.<sup>25</sup>

I primi due decenni del XX secolo sono stati caratterizzati da un intenso dibattito sul ruolo della Ragioneria Generale dello Stato, sulle sue attribuzioni e sulla riorganizzazione del Ministero del Tesoro. In particolare all’inizio degli anni ’20 si è risolto il contrasto e la confusione sul tema del controllo, coinvolgenti la Ragioneria Generale dello Stato, le Ragionerie Centrali, il Ministero del Tesoro e la Corte dei Conti. In questa direzione vi furono numerosi interventi senza tuttavia raggiungere lo scopo prestabilito.

L’insuccesso dei primi interventi ha portato alla predisposizione di quella che viene definita la riforma De Stefani con l’inattesa unificazione della titolarità del Ministero del Tesoro e il Ministero delle Finanze.

Il primo provvedimento con il quale ha avuto inizio la riforma De Stefani è il R. D. n° 126 del 28 gennaio 1923, con il quale si dispone la cessazione dell’appartenenza delle Ragionerie Centrali alle singole Amministrazioni a favore dell’unificazione delle medesime sotto la diretta dipendenza del

---

<sup>23</sup> Si ricorda che l’impegno nel suo significato giusconabilistico è “*l’accantonamento delle somme occorrenti per determinate spese che comporta, finchè sussiste, l’indisponibilità di tali somme per altri fini*”. Esso presuppone un’obbligazione giuridicamente perfezionata. Cfr. Cossiga C., *op.cit.*, pp 139 e ss.

<sup>24</sup> La competenza di cui si discute è la *competenza finanziaria* che è quel criterio con il quale le entrate e le spese si riconducono al periodo amministrativo in cui sorge il diritto a riscuotere (accertamento) e l’obbligo a pagare (impegno).

<sup>25</sup> Il bilancio in pareggio era uno degli obiettivi prioritari del Governo liberale, perseguito attraverso la realizzazione di operazioni di <<*finanza eroica*>> nel periodo 1861-1876. Le nuove norme dettate dalla legge Magliani e quelle sopravvissute della legge Cambray-Digny furono raccolte e coordinate nel Testo unico approvato con R.D. n° 2016 del 17 febbraio 1884.

Ministero delle Finanze. Nel suddetto decreto si dispone altresì che i provvedimenti che importano *variazioni nelle entrate e nelle spese* debbono essere inviati al Ministero delle Finanze per il tramite delle Ragionerie Centrali: con queste disposizioni si intende rafforzare il *coordinamento di tutta l'attività economica*, basandosi sul principio dell'*unitarietà* dell'azione di ripartizione dei mezzi finanziari disponibili alla stessa stregua dell'*unitarietà* del programma politico e sociale tracciato dal Governo ed accolto dal Parlamento.

La distribuzione delle risorse finanziarie disponibili, oltre che rispondere al *principio di unità*<sup>26</sup>, deve essere ispirata a criteri di *economicità* e deve tenere in debito conto le esigenze del Paese e le possibilità di sostenimento e di sostenibilità delle diverse politiche.

Alla disciplina in oggetto è stata attribuita maggiore organicità con il R. D. n° 599 del 1923 con il quale, tra l'altro, le Ragionerie Centrali sono divenute a tutti gli effetti uffici del Ministero delle Finanze alle dipendenze della Ragioneria Generale dello Stato, completando il processo di confluenza delle Ragionerie Centrali stesse nella Ragioneria Generale dello Stato medesima. Ad esse è attribuito il compito di vigilare sulla corretta osservanza da parte delle singole Amministrazioni delle leggi e di tutte le disposizioni impartite dal Ministro delle Finanze, sia sulla conservazione del patrimonio dello Stato, che sulla corretta gestione delle spese. Il nucleo della riforma De Stefani è però costituito dal Testo Unico approvato con R.D. 18 novembre 1923 n° 2440, recante «*Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità dello Stato*».

Con la riforma degli anni '20 il bilancio dello Stato viene concepito come un "*atto di controllo giuridico-formale*" del Parlamento sull'attività finanziaria del Governo, enfatizzandone la *funzione autorizzatoria* a favore

---

<sup>26</sup> Il principio dell'unità oggi così recita: <<*il complesso delle entrate previste finanzia indistintamente tutte le spese*>>.

del Governo nel suo complesso ed a favore dei singoli Ministri: "I *Ministri impegnano ed ordinano le spese*" disponeva l'art. 50 della legge di contabilità.

Il Ministro è l'unico soggetto competente dello stato di previsione, senza lasciare alcuno spazio ai dirigenti e senza porsi alcun problema sull'efficienza e sulla valutazione dei risultati ottenuti. La disciplina degli anni '20 appare particolarmente innovativa anche sotto il profilo più strettamente contabile: la classificazione delle entrate e delle spese, infatti, rispecchiava esigenze aziendali.

In particolare le entrate e le spese erano classificate, da un lato, in

- "*effettive*" e "*per movimento di capitali*" e, dall'altro lato, in
- "*ordinarie*" e "*straordinarie*".

Con la prima classificazione si intendeva sottolineare le conseguenze della gestione del bilancio sulla *consistenza patrimoniale* dell'azienda dello Stato. Le entrate e spese "*effettive*" erano anche dette *modificative* perché modificavano la consistenza del patrimonio, mentre le entrate e spese "*per movimento di capitali*" erano anche dette *permutative* perché comportavano una trasformazione di risorse monetarie in un bene patrimoniale e/o viceversa.

Con la seconda classificazione si intendeva realizzare un *equilibrio nel tempo* tra le entrate e le spese ordinarie (cioè tra tutte le entrate e le spese che si ripetono nei diversi esercizi) e garantire un controllo sulla parte straordinaria attraverso il perseguimento di saldi positivi nella parte ordinaria da destinare alla copertura di spese straordinarie o attraverso il conseguimento di entrate aventi anch'esse carattere eccezionale.

Appare evidente come il modello sopra descritto intendesse ricercare nel bilancio dello Stato una *correlazione* tra le *fonti di finanziamento* e gli *impieghi* delle risorse finanziarie: correlazione che, come insegna la scienza economico aziendale, rappresenta la base per il perseguimento costante dell'*equilibrio finanziario*.

Alle suddette classificazioni seguivano anche ripartizioni meramente amministrative in *categorie* e la suddivisione minuziosa in *capitoli* con le quali si intendeva rispondere a criteri meramente burocratici o amministrativi.

La riforma è infine completata con il Regio Decreto n° 1036 del 29 giugno 1924 con il quale si rafforzano le modifiche introdotte dai provvedimenti precedenti, attribuendo alle Ragionerie Centrali, sotto la Ragioneria Generale dello Stato, il compito del *riscontro economico o di merito* sugli atti riflettenti la materia di bilancio. Si afferma, per la prima volta anche dal punto di vista contabile, una *visione unitaria dell'azienda dello Stato*: visione dalla quale discende l'esigenza di attuare, attraverso un sistema adeguato di controlli, il riscontro sulla *congruità, l'economicità e l'utilità delle spese*.

### **2.3 La legge n° 62 del 1964 (legge Curti)**

Successivamente alla riforma avviata nel 1923 e sue successive modifiche ed integrazioni, Aldo Amaduzzi (1904-1991) formula e sviluppa la propria teoria sul *sistema di Bilancio dello Stato*, proseguendo gli studi in materia sino alla riforma di tipo strutturale e radicale, operata dalla legge n° 62/1964.

In un articolo della Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale del 1930 "*L'unità del Bilancio di Stato e la rilevazione contabile nelle imprese statali*", Amaduzzi, che per primo ha promosso uno studio sistematico delle *aziende di erogazione* e, in particolare, delle *aziende pubbliche*<sup>27</sup>, si domanda: «*deve la rilevazione contabile procedere col medesimo criterio in tutte le singole coordinazioni della complessa azienda di Stato indipendentemente dalla loro diversa tecnica e si da pervenire alla unità del conto di bilancio? O deve la rilevazione contabile essere consona al*

---

<sup>27</sup> Per un' approfondita analisi, cfr. Amaduzzi A., *Aziende di erogazione*, Principato, 1936 e Amaduzzi A., *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, 1965.

*carattere delle aziende singole e determinare in ciascuna di esse i valori preminenti e particolari sì da pervenire a separati conti di bilancio?»*

Egli ritiene che, per avere cognizione del *solo aspetto finanziario* della gestione, si dovrebbe procedere per tutti i vari rami dell'attività statale all'utilizzo di un medesimo criterio, ma ciò permetterebbe solo di sapere di quanto denaro lo Stato ha potuto disporre e quanto denaro ha potuto impiegare durante l'anno di riferimento. Questo tipo di rilevazione, tuttavia, non risponde ai principi dell'economia aziendale, secondo la quale la determinazione contabile dei valori deve tener conto delle tipologie aziendali e del loro grado di sviluppo. Lo Stato, quindi, non dispone dei valori più adatti in sostanza al rispetto dell'unità, ma giunge a determinare solo un *reddito monetario* che non tiene conto dei costi e ricavi di carattere generale e di quelli determinati sulla base di presunzioni numerarie.

Una delle critiche che si possono muovere contro la normativa degli anni '20 è la presenza di un insieme di disposizioni tra loro molto eterogenee aventi ad oggetto il patrimonio, i contratti e la contabilità di Stato in senso stretto, lasciando la disciplina del Bilancio dello Stato sullo sfondo con un ruolo quasi residuale: ciò trova giustificazione nella presenza di impostazioni dottrinali di tipo giuridico-contrattualistico e nella presenza di una visione dello Stato come "*azienda domestico-patrimoniale*" nella gestione della quale l'attenzione era totalmente posta sulle *variazioni del patrimonio*. La visione dell'azienda dello Stato sopra descritta trova riscontro nel ruolo che lo Stato in quegli anni ricopriva: la sua attività era limitata ai soli servizi essenziali e la gestione della spesa era lasciata a strumenti aventi una prevalente natura contrattuale: il bilancio di previsione era realizzato sulla base di una *contabilità squisitamente finanziaria*.

Gli studi in materia di contabilità pubblica proseguono sul piano dottrinale grazie al contributo scientifico di Aldo Amaduzzi, che già nella sua prima opera, sopra menzionata, aveva rilevato la mancanza di una contabilità



Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

economico-patrimoniale, utile per un'effettiva conoscenza del *risultato complessivo della gestione dello Stato* e cioè della *gestione di una azienda di erogazione*, della *gestione patrimoniale* e della *gestione delle aziende imprese facenti parte dello Stato*.<sup>28</sup>

L'Amaduzzi rileva che lo studio "*dei fenomeni finanziari ed economici atteggiati a sistema può essere compito della nostra economia aziendale*".

Sulla base di tale assunto sostiene che si potrebbe delineare meglio il contenuto della contabilità di Stato: "*la Contabilità di Stato potrebbe divenire una branca dell'economia aziendale dello Stato, quella che si proponesse le rilevazioni sistematiche e non sistematiche nella complessa e massima azienda pubblica di erogazione, sulla base di quanto lo studio della concreta amministrazione economico-finanziaria potesse dettare in merito alle manifestazioni numerarie ed economiche dello Stato*".

Nei suoi successivi scritti<sup>29</sup>, egli dimostra l'inutilità della disputa di quegli anni, sulla preferenza e l'utilità di un preventivo di cassa o di competenza.

Egli sostiene, infatti, che ogni preventivo ha una sua funzione e di conseguenza il problema non sussiste. Riafferma le proposte e le dimostrazioni riportate nel saggio del 1936, relative alla tenuta di una contabilità economica patrimoniale e come questa sia utile per la conoscenza dei risultati economici, ma anche per favorire scelte di convenienza economica.

Una nuova impostazione del sistema contabile e di bilancio dello Stato arriva negli anni sessanta con i contributi determinanti della legge n° 62 del 1964, cosiddetta *legge Curti*. In questo periodo il Bilancio dello Stato torna in primo piano anche a causa dei problemi di *disavanzo dei conti pubblici*, in parte ricondotti, secondo alcuni studiosi, allo "eccessivo" e discrezionale

---

<sup>28</sup> Questi concetti sono ulteriormente esplicitati nel lavoro, *Aziende erogazione*, op.cit. In tale opera l'aziendalista propone dei radicali cambiamenti al sistema di Bilancio dello Stato che, come egli stesso riconoscerà, saranno recepiti nella stesura della legge n. 62/1964.

<sup>29</sup> Cfr. Amaduzzi A., *Compendio di Ragioneria metodologica*, Macrì, Firenze, 1955. Amaduzzi A., Cassandro P.E., *Ragioneria Generale*, Signorelli, Roma, 1969.

potere assunto dal Ministero del Tesoro e dalla Ragioneria Generale dello Stato. Prevalente è l'opinione che il Bilancio dello Stato non possa essere considerato un documento atto a fornire una rappresentazione "*veritiera*" delle previsioni di entrata e di spesa, sia per l'intenso ricorso alla pratica dei *residui passivi*<sup>30</sup>, espressione della non realizzazione di alcune voci di spesa, che per la criticità che assume la gestione dei trasferimenti sempre più in mano degli enti e dei soggetti destinatari degli stessi. Difficile appare lo svolgimento di una reale ed efficace attività di *programmazione della gestione e della spesa pubblica*: programmazione che dovrebbe trovare nei documenti contabili di tipo previsionale la propria espressione.

A ciò si deve aggiungere un costante mutamento del ruolo dello Stato, sempre meno vincolato ai soli servizi essenziali e sempre più *interventista* e rivolto a servizi ed attività maggiormente complesse: all'espansione del ruolo dello Stato si accompagna la *crescita dell'apparato statale* con un accrescimento dei problemi relativi al *controllo della gestione* e dell'attività posta in essere. A questo riguardo si tenga in considerazione che proprio in questi anni in tutta Europa trovavano affermazione le teorie economiche keynesiane basate sull'opportunità di un forte intervento dello Stato nell'economia a supporto dell'occupazione e dello sviluppo: lo Stato passa da un ruolo istituzionale ad un rafforzamento crescente del proprio ruolo funzionale.

Il carattere innovativo della riforma degli anni '60 sta nel lento e progressivo passaggio da una concezione dottrinale riconducibile al pensiero di Fabio Besta ad una concezione che intendeva ripercorrere l'impostazione dottrinale di Gino Zappa: nell'impostazione dottrinale del Besta<sup>31</sup> l'azienda "*è la somma dei fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare relativi ad un*

---

<sup>30</sup> Dal lato della spesa il legislatore definisce *residui passivi* le somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio. Sul concetto di residui, cfr. Cossiga C., *Manuale di Economia delle aziende e amministrazioni pubbliche*, op.cit. pp. 149 e ss.

<sup>31</sup> Cfr. Besta F., *La contabilità di Stato*, Litografie, Venezia, 1897-1898 e Besta F., *La Ragioneria*, 1922.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

*cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o a una famiglia o ad un'unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi o rapporti"*, mentre nell'impostazione di Zappa<sup>32</sup> l'azienda "è una coordinazione economica in atto, istituita e retta per il soddisfacimento dei bisogni umani" nella quale si sottolinea la *natura sistemica* ed il *comune denominatore economico* che lega tutti i fatti aziendali. E' proprio nell'impostazione di Zappa che si afferma lo stretto legame tra l'azienda ed il sistema ambiente di cui essa fa parte.

Nel 1965, dopo l'entrata in vigore della legge n. 62/1964, Amaduzzi dimostra il necessario *collegamento* tra *valori finanziari* e *valori economici*, nonché le ragioni per cui si debba determinare il risultato economico nello Stato. Critica il sistema di valutazione dei componenti del patrimonio dell'Ente, introducendo criteri più adeguati. In particolare, sostiene che il conto generale del patrimonio dello Stato non è valido ai fini di rilevazione collegata del conto economico generale dell'esercizio.<sup>33</sup>

Con la legge Curti si vuole dare maggiore enfasi al bilancio quale *strumento di previsione e di controllo* sulla gestione dell'azienda Stato: a questo scopo la legge attua un cambiamento formale della struttura del bilancio medesimo introducendo una maggiore caratterizzazione economica della gestione attraverso la classificazione delle spese in *categorie economiche* e *voci funzionali*.

Una prima distinzione viene fatta tra "*spese correnti*" e "*spese in conto capitale*".

Le prime sono le *spese di esercizio*, mentre le seconde sono le *spese di investimento*. Con questa distinzione si intende rafforzare il richiamo al ruolo

---

<sup>32</sup> Cfr. Zappa G., Marcantonio A., *Ragioneria applicata alle aziende pubbliche*, Giuffrè, 1954

<sup>33</sup> Cfr. Amaduzzi A., *Sull'economia delle aziende pubbliche di erogazione*, op.cit.; nel presente testo compare un estratto della relazione della Direzione generale del debito pubblico per l'esercizio finanziario 1962-1963, elaborata sulla base di un progetto di studio sull'applicazione concreta della "*Contabilità dei costi ad un servizio dell'Amministrazione statale*" a cui egli stesso aveva preso parte.

dello Stato, che deve trovare espressione contabile nelle *spese di investimento* attraverso le quali si realizzano importanti attività ed interventi da parte dell'autorità statale. Si intende altresì individuare le ragioni del disavanzo dei conti pubblici allo scopo di poterlo coprire con interventi adeguati: la struttura avrebbe anche dovuto permettere una valutazione dell'apporto del bilancio pubblico alla formazione della domanda complessiva e della formazione del capitale della pubblica amministrazione.

Criteri funzionali (basati sulle funzioni) sono seguiti per la classificazione delle spese in *sezioni* (es. *difesa nazionale, giustizia, sicurezza pubblica, trasporti, ecc.*), dalle quali devono risultare le grandi aree di intervento verso le quali è diretta la spesa pubblica.

Al di sotto della suddetta classificazione era inserita una struttura in *categorie*<sup>34</sup> basata su criteri di carattere economico.

Un ulteriore elemento introdotto dalla legge del 1964 e meritevole di rilievo è rappresentato dai *risultati differenziali*<sup>35</sup>: essi altro non sono che i saldi di grandi aggregati di entrate e spese correnti ed in conto capitale.

---

<sup>18</sup> Esempi di *categorie* per le spese correnti sono : personale, acquisti beni e servizi, interessi ammortamenti, ecc.; per le spese d'investimento: beni ed opere immobiliari a carico diretto dello Stato, beni mobili, partecipazioni azionarie e conferimenti, ecc.. Cfr. Passalacqua G., *Il bilancio dello Stato*, op.cit.

<sup>35</sup> I principali *risultati differenziali* erano racchiusi nel *quadro generale riassuntivo* e si riferivano al bilancio di competenza. Con la legge del 1978, il quadro generale riassuntivo fa riferimento anche al bilancio di cassa. Il quadro generale riassuntivo deve indicare i seguenti *risultati differenziali*:

1) *risparmio pubblico*: dato dalla differenza tra il totale delle entrate tributarie ed extratributarie (titoli I e II) e il totale delle spese correnti (titolo I). Questo risultato, se positivo, misura la quota di risorse correnti destinabili al finanziamento delle spese in conto capitale. Se viceversa, è negativo, esso esprime la quota delle spese correnti da soddisfare ricorrendo all'indebitamento ;

2) il *saldo netto da finanziare*, detto anche fabbisogno: uguale alla differenza tra le entrate finali (somma dei primi tre titoli delle entrate) e spese finali (somma dei primi due titoli delle spese). Le spese per il rimborso di prestiti non vengono considerate nel calcolo del fabbisogno, dato che tali spese servono a rimborsare (ai possessori del debito pubblico) prestiti che lo Stato ha contratto in anni precedenti, per finanziare quindi disavanzi degli anni precedenti. Il *saldo netto da finanziare* indica la misura cui le operazioni dello Stato determinano il ricorso al mercato monetario e finanziario;

3) *l'indebitamento o accreditamento netto*: è uguale alla differenza tra il totale di tutte le entrate ed il totale di tutte le spese, sia correnti che in conto capitale, escluse le operazioni finanziarie (accensione e rimborsi di prestiti, concessioni e riscossioni di crediti, etc.). Vengono cioè eliminate tutte quelle operazioni di intermediazione finanziaria iscritte a bilancio nelle quali lo Stato, in sostanza, agisce come una sorta di banchiere;

4) il *ricorso al mercato*: è la differenza tra il totale delle entrate ed il totale di tutte le spese aumentate dei prestiti da rimborsare. Poichè le spese ora includono anche il titolo III (spese per rimborso di prestiti), il ricorso al mercato è dato dal fabbisogno più le spese per rimborso prestiti. Il ricorso al mercato esprime il totale lordo del finanziamento necessario per coprire il totale complessivo delle spese.

Appare ancora una volta evidente sia l'importanza funzionale che descrive i diversi interventi dello Stato, che l'intenzione di separare il complesso di operazioni che determinano un effetto sul patrimonio da quelle che producono un effetto sul reddito.

La legge Curti, infine, stabilisce l'obbligo in capo ai Ministri del Bilancio e del Tesoro di presentare al Parlamento la «*Relazione generale sulla situazione economica del Paese*», sulla base delle informazioni relative all'anno conclusosi, e la «*Relazione previsionale e programmatica*», contenente le previsioni sull'andamento a breve termine dell'economia, sulla base delle quali impostare il *bilancio di previsione*.

La riforma, però, risulta incompleta e principalmente ciò è dovuto, tra l'altro, al *mantenimento della contabilità finanziaria*, per sua natura non in grado di evidenziare le *evidenze economico-patrimoniali* della gestione: questo giustifica alcune critiche mosse contro questa riforma, ritenuta non in grado di modificare il *modus operandi* dello Stato attraverso la creazione di una nuova mentalità di gestione basata su un adeguato sistema contabile di programmazione e controllo; piuttosto si sottolineano le importanti, ma non sufficienti, *innovazioni formali* che questa riforma ha portato al sistema di bilancio dello Stato. Non a caso l'Amaduzzi, in occasione del centenario della nascita della Ragioneria Generale dello Stato nel 1969, presenta una memoria significativa e di ampio spessore in cui sostiene che, in base alle evoluzioni della ragioneria metodologica, i sistemi contabili delle aziende pubbliche, e dello Stato in particolare, debbono modificarsi ed essere più appropriati alle realtà in cui vengono applicati. Egli sostiene che il bilancio non è sufficiente a effettuare *controlli di efficienza e di merito*. A tale fine lo studioso propone l'integrazione dei *piani annuali* con i *piani pluriennali*, a cui dovrebbe seguire un *controllo successivo*, attraverso l'organizzazione di tutti i servizi ed uffici dello Stato e l'individuazione di funzionari responsabili dei centri di spesa. Egli, inoltre continua ad essere propositivo nei suoi studi, fino a mostrare

l'utilità della tenuta della contabilità in partita doppia sia per il sistema finanziario, sia per il sistema del patrimonio dello Stato.<sup>36</sup>

## 2.4 La legge n° 468 del 5 agosto 1978

Gli anni settanta sono stati caratterizzati da una crescente incertezza dovuta in gran parte alla crisi petrolifera ed agli effetti inflazionistici da essa prodotti sull'andamento dei prezzi al consumo: ha inizio uno dei periodi più critici per l'economia nazionale e la gestione della finanza pubblica. Aumenta l'intervento dello Stato a soccorso delle imprese in crisi ed in cui aumenta il debito pubblico con effetti distorsivi legati all'aumento dei tassi di interesse.

Difficile appare la programmazione dell'attività e nel dibattito dottrinale il concetto di previsione viene sostituito con quello di prospettiva: in altri termini la previsione degli andamenti finanziari è sempre più ancorata ad una logica meramente incrementale e non basata su una reale capacità dello Stato di pianificare i propri interventi e la propria attività, cui ricollegare gli andamenti economico-finanziari che dovrebbero trovare nel Bilancio la propria espressione<sup>37</sup>. All'aumento dell'intervento dello Stato si accompagna l'aumento delle spese aventi orizzonte temporale pluriennale.

---

<sup>36</sup> Cfr. Amaduzzi A., *Ragioneria Generale*, op.cit.

<sup>37</sup> Parlare di *incrementalismo* significa parlare di decisioni che si spiegano in rapporto alla situazione di partenza e non in ragione degli equilibri futuri (o meglio degli obiettivi futuri) che si intendono raggiungere o che sono imposti da vincoli e da pressioni esterne. Il modello decisionale di tipo incrementale può essere applicato in due differenti contesti: 1) con *risorse crescenti* per il settore pubblico, nei periodi nei quali si ha un'estensione dell'intervento pubblico e si ha la possibilità di aumentare le entrate tributarie (ad esempio in caso di espansione economica, aumentando il reddito, aumenta la base imponibile e di conseguenza le entrate); 2) con *risorse decrescenti*, nei periodi in cui per ragioni varie diminuisce la legittimazione delle istituzioni pubbliche e si ha un ridimensionamento dell'intervento pubblico: in questo caso in genere si parla di *neoincrementalismo*, dato che il modello è stato riproposto dagli studiosi dopo il periodo dominato dai modelli decisionali di tipo programmatico. Per una trattazione esauriente delle teorie neoincrementaliste si veda Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali*, op.cit. e Miolo Vitali P., Anselmi L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni*, Giuffrè 1989. Per un'analisi critica dei contributi intorno al fenomeno dell'incrementalismo, cfr. Marcon, G. *Bilancio, programmazione e razionalità*, Franco Angeli, 1978, pp. 139-154.

Questo scenario conduce alla *legge di riforma n° 468 del 1978*, con la quale si vuole dare un impulso al ruolo del bilancio dello Stato come *strumento di programmazione* degli interventi di politica economica e sociale in Italia: l'enfaticizzazione della logica programmatica è testimoniata dalla predisposizione di *nuovi strumenti contabili* che vanno ad aggiungersi al *sistema di bilancio dello Stato*.

Il bilancio dello Stato con la riforma del 1978 non si configura più come un atto isolato ed unico di previsione e di governo dell'economia pubblica, ma si arricchisce di una costellazione di altri atti:

1. La *legge finanziaria* per coordinare gli strumenti giuridici alle esigenze del Governo. Il fine di questo strumento è l'adeguamento delle entrate e delle uscite dello Stato, delle aziende e degli enti pubblici coinvolti agli obiettivi di politica economica cui si ispirano il bilancio annuale ed il bilancio pluriennale. La legge finanziaria intende tradurre in atto la manovra di bilancio per le entrate e per le spese, in coerenza con quanto previsto nel bilancio pluriennale.
2. Un *bilancio pluriennale* per proiettare le previsioni finanziarie nel medio-lungo periodo e per garantire una programmazione razionale della spesa e degli interventi dello Stato.

La riforma del 1978 si presenta innovativa per due ordini di ragioni: il primo riguarda l'intenzione di far cadere la visione del bilancio pubblico come provvedimento essenzialmente giuridico che autorizza la riscossione delle entrate e l'erogazione delle spese, a favore della visione del *bilancio pubblico* come *strumento di programmazione* con il quale creare una correlazione tra le decisioni, le azioni ed i risultati ottenuti: il bilancio dovrebbe trascrivere in *termini finanziari* gli indirizzi della strategia economica del Paese. A ciò si deve aggiungere il compito del bilancio di *rappresentare in modo veritiero i fenomeni finanziari*, sia in termini previsionali, che in termini consuntivi relativi all'intero settore pubblico

allargato. Con questo impianto contabile si suppone che i fenomeni finanziari servano realmente al parlamento ed al paese per esprimere un giudizio di coerenza sulle politiche di entrata e di spesa perseguite dal Governo.

Il secondo ordine di ragioni riguarda l'ampliamento del sistema di bilancio all'intero settore pubblico allargato<sup>38</sup>.

I *principi fondamentali* che con la riforma del 1978 caratterizzano il sistema della finanza statale sono:

- La *pluriennalità delle previsioni finanziarie*.
- Il collegamento stretto delle previsioni del bilancio pluriennale con le ipotesi circa gli andamenti dell'economia e circa i vincoli del quadro economico generale, nonché gli indirizzi della politica economica nazionale. In particolare spetta alla legge finanziaria il compito di fissare il limite massimo del *saldo netto da finanziare* ed il limite massimo del *ricorso al mercato finanziario*, per ciascuno degli anni considerati dal bilancio pluriennale.
- L'affidamento della manovra finanziaria di spesa ed entrata a due strumenti operativi rappresentati dal *bilancio annuale di previsione* e dalla *legge finanziaria*.
- L'impiego del bilancio pluriennale dello Stato come strumento di guida per la *pianificazione economico-finanziaria regionale*.
- Il *coordinamento ed il consolidamento dei conti pubblici* e la formulazione di conti pluriennali della finanza pubblica: il consolidamento avviene tramite la cosiddetta *normalizzazione dei conti degli enti pubblici*<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup>Il *settore pubblico allargato* comprende lo Stato, inteso come apparato centrale, le Regioni, le Province, i Comuni e tutta una serie di enti pubblici in parte espressamente individuati dalla norma (Istituto nazionale di malattie, INPS, INAIL, ENPALS, ecc.) , in altra parte, rimessi all'identificazione di organi governativi: l'obiettivo dell'ampliamento è la realizzazione di un consolidamento delle operazioni che interessano il settore pubblico.

<sup>39</sup>La *normalizzazione dei conti pubblici* prevista dalla legge 468/78 non è ancora stata attuata, anzi: nel corso del tempo molti comparti della P.A. hanno rivendicato spazi di autonomia sempre maggiori creando un panorama contabile estremamente eterogeneo e per questo di difficile gestione. Una situazione che costringe ogni anno l'Istat a un duro e lungo lavoro di rielaborazione dei dati per rendere compatibili le informazioni derivanti da sistemi contabili diversi come lo sono, ad esempio, quello economico-patrimoniale utilizzato



- La redazione del bilancio annuale finanziario di previsione secondo i *criteri di competenza* e di *cassa*. Il *bilancio di cassa* (o materiale) indica le entrate effettivamente riscosse e le spese effettivamente pagate nel periodo considerato, indipendentemente dal fatto che il diritto a riscuotere le entrate o l'impegno ad effettuare le spese siano sorti nel periodo preso in considerazione o in quello precedente. Il *bilancio di competenza* riporta le entrate che si ha diritto a riscuotere e le spese che ci si è impegnati ad erogare nel periodo considerato, indipendentemente dalla circostanza che le entrate siano riscosse e le spese vengano erogate effettivamente (ciò spiega perché il bilancio di competenza è detto anche *giuridico*).

- La realizzazione di un sistema di informazione regolare rivolto al Parlamento ed avente ad oggetto i flussi monetari della politica di bilancio dello Stato e delle politiche finanziarie del settore pubblico.

- Il mantenimento presso il Tesoro della disponibilità liquida delle Regioni.

La portata innovativa della legge n. 468 del 1978 non si esaurisce negli aspetti sopra evidenziati, ma va oltre modificando altre norme della legge di contabilità. Tra le modifiche più rilevanti si ricordano quelle relative *all'esercizio suppletivo*<sup>40</sup>, alla suddivisione in *articoli dei capitoli di spesa*, al *fondo di riserva delle spese obbligatorie e d'ordine* ed al *fondo di riserva per le spese impreviste*<sup>41</sup> e da ultimo quelle relative alla permanenza nei conti finanziari dei residui passivi del titolo II<sup>42</sup>.

---

dalle Aziende sanitarie locali, quello basato su principi civilistici dell'Automobile Club o quello finanziario delle Regioni che, nell'ambito della loro autonomia, hanno introdotto differenze rispetto all'impostazione dello Stato. Si sta cercando di ovviare a tale problema con il SIOPE (Sistema informativo delle operazioni degli enti pubblici) che attraverso l'attribuzione alle reversali di incasso e ai mandati di pagamento di un codice gestionale coerente con la classificazione economica SEC 95 (vedi *infra* § 2.6), permette di garantire la rispondenza dei conti pubblici alle regole europee senza però intervenire sui sistemi contabili adottati dai vari enti, e agendo a valle, direttamente sull'informazione.

<sup>40</sup> Si ricorda che *l'esercizio suppletivo* fu adottato per arginare il fenomeno dei residui, infatti esso rappresenta il periodo di tempo che va dal 1 al 31 gennaio, durante il quale viene protratto l'esercizio finanziario dello Stato al fine di evitare il sorgere, appunto, dei residui.

<sup>41</sup> Il *Fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine* è istituito nello stato di previsione del Ministero del Tesoro (oggi Ministero dell'Economia e delle Finanze, MEF) tra le spese di parte corrente; le dotazioni sono annualmente determinate con apposito articolo della legge di bilancio (art. 7 legge 468/1978). Dal predetto fondo si possono effettuare *storni*, con decreti del Ministro del Tesoro (oggi MEF), da registrarsi alla

Alla luce delle modifiche sopra sinteticamente descritte si deve osservare come il sistema contabile di bilancio dello Stato dopo la riforma del 1978 appaia ancora incerto e nella letteratura prevalente venga criticato, sia per guardare all'economia pubblica con un occhio keynesiano, che per lasciare spazio a nuove esigenze di razionalità dell'intervento pubblico e di valutazione dei risultati in termini di efficienza e di efficacia.

Il bilancio non sembra essere adatto a svolgere *funzioni di guida* per la gestione, sia per le ripetute variazioni che si rendono necessarie, sia per le continue spinte da parte delle forze politiche, che per l'influenza di un'impostazione eccessivamente giuridica e scarsamente aperta alle logiche economico aziendali. E' proprio la carenza di apertura ai principi economico-aziendali che genera la maggioranza delle critiche a carico del nuovo ordinamento contabile. Ciò anche in considerazione della crescente complessità riconducibile al *deterioramento della finanza pubblica* che in questi anni trova espressione nel ricorso allo strumento del *debito pubblico*.

## 2.5 Le innovazioni normative degli anni 80-90

Negli anni ottanta nel tentativo di migliorare l'ordinamento contabile vigente si provvede ad integrare il sistema contabile con altri documenti: un *documento di programmazione economico-finanziaria* (DPEF)<sup>43</sup> per la

---

Corte dei Conti, al fine di aumentare le dotazioni di competenza e di cassa dei singoli capitoli per: 1) il pagamento dei residui passivi di parte corrente, eliminati negli esercizi precedenti per perenzione amministrativa, in caso di richiesta da parte degli aventi diritto, con reinscrizione ai capitoli di provenienza o, in mancanza, a capitoli di nuova istituzione; 2) l'aumento degli stanziamenti dei capitoli di spesa aventi carattere obbligatorio o connessi con l'accertamento e la riscossione delle entrate. Il *Fondo di riserva per le spese impreviste*, istituito nella parte corrente, serve per eventuali deficienze delle assegnazioni di bilancio che non riguardino le spese obbligatorie e d'ordine ed altre spese espressamente indicate dalla legge e che, comunque, non impieghino i bilanci futuri con carattere di continuità. I trasferimenti di somme dal predetto fondo e la loro corrispondente iscrizione ai capitoli di bilancio hanno luogo mediante decreti del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro del Tesoro (oggi MEF) da registrarsi alla Corte dei Conti, e riguardanti sia le dotazioni di competenza che quelle di cassa dei capitoli interessati.

<sup>42</sup> Per spunti e riflessioni sulle modifiche introdotte dalla legge 468/78, cfr. De Flora F., *La legge 5 agosto 1978 "riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio"*, in RIREA, 1979.

<sup>43</sup> Con il DPEF, introdotto dalla legge 23 agosto 1988, n° 362, 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 nonché dei disegni di legge

Capitolo 2 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

formulazione di obiettivi di intervento e la indicazione di strumenti appropriati ed una *legge di accompagnamento* che ogni anno viene aggiunta alla legge finanziaria per permettere manovre di razionalizzazione della finanza pubblica e di modifica delle leggi di spesa e di entrata.

Nel gennaio 1988 una specifica Commissione – composta da studiosi universitari, esperti del Ministero del Tesoro, della Banca d’Italia e del Parlamento e presieduta dal Prof. *Massimo Severo Giannini* (Ministro della Funzione Pubblica) viene incaricata del compito di studiare le linee intorno a cui rivedere l’impianto normativo fissato dalla legge 468/78.

La commissione presenta in Parlamento una relazione sullo stato dell’arte e sulle principali problematiche che affliggono l’amministrazione pubblica: è il cosiddetto *Rapporto Giannini*, nel quale vengono presentate numerose proposte di intervento finalizzate al rinnovamento dell’apparato statale ed ad attuare una maggiore razionalizzazione dell’intero settore pubblico allargato.

Il Rapporto se da un lato non evidenzia alcun richiamo alla necessità di modificare e di migliorare l’ordinamento contabile e di bilancio dello Stato, dall’altro lato, evidenzia l’esigenza di *riorganizzare l’azienda Stato* guidandola verso una maggiore apertura ai principi, ai criteri ed alle logiche della scienza economico aziendale: attraverso una maggior *controllo sull’attività di gestione*, una maggior *controllo sulla spesa pubblica* ed una *maggiore correlazione tra decisioni, azioni e risultati*.

Se fin dagli anni trenta le contabilità pubbliche in Italia erano di tipo finanziario, già a metà degli anni '80 le aziende degli enti locali, le cosiddette *municipalizzate*, avevano abbandonato la contabilità finanziaria per adottare

---

collegati alla manovra di finanza pubblica, con decorrenza dal primo anno del bilancio pluriennale. L’art. 3 della legge 468/1978, nel testo sostituito dalla legge 362/1988, dispone che il DPEF “*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 nonché gli obiettivi definiti in termini di rapporto al prodotto interno lordo e dell’indebitamento netto del conto consolidato delle pubbliche amministrazioni”.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

sistemi di derivazione privatistica, di tipo economico patrimoniale, introdotti con DPR 4 ottobre 1986 n. 902.

Nei successivi anni 90 molte amministrazioni di carattere strumentale hanno seguito tale esempio: talune imprese, pur rimanendo sotto il controllo pubblico, sono state trasformate in società per azioni ed assoggettate alla disciplina del codice civile.

Le aziende sanitarie hanno adottato la contabilità economico-patrimoniale (*D. Lgs. 30 dicembre 1992 n. 502* e successive modificazioni) e così le nuove agenzie governative<sup>44</sup> che hanno accolto strutture e attività prima di pertinenza dei relativi ministeri, introdotte dal *D. Lgs. 30 luglio 1999 n. 300*. Questo distingue due tipologie di agenzie: le agenzie disciplinate in via generale, dagli artt. 8 e 9 e, in via speciale, dalle singole disposizioni relative al ministero cui ogni agenzia fa capo; le agenzie fiscali, regolate dagli artt. 57 ss.<sup>45</sup> Le agenzie sono munite di autonomia regolamentare, di bilancio e contabile (art. 8, co. 4, lett. f, l e m).

Gli anni novanta rappresentano un momento importantissimo per il processo di cambiamento del settore pubblico italiano in coerenza con le principali esperienze a livello europeo: sono gli anni del decentramento amministrativo, del federalismo fiscale, del principio di sussidiarietà, della semplificazione amministrativa attraverso le leggi Bassanini, sono gli anni in

---

<sup>44</sup> La creazione di nuove Agenzie o per meglio dire, l'ampia «agenzificazione» del Governo, trova fondamento in uno dei principi di delega enunciati nella legge n. 59/1997 (art. 12, comma 1, lettera g) e ha come scopo quello di disegnare nuove strutture secondo criteri di omogeneità, di complementarità e di organicità, per eliminare duplicazioni organizzative e funzionali.

Il d. lgs. n. 300/1999 dispone che «le agenzie [...] svolgono attività a carattere tecnico-operativo di interesse nazionale, in atto esercitate da ministeri ed enti pubblici» (art. 8, co. 1).

Sulle caratteristiche delle Agenzie si v. Sezioni riunite, relazione al Parlamento sul Rendiconto generale dello Stato per l'esercizio finanziario 1999, cit., par. 4, nonché Sez. centr. Contr. Stato (gestione), 21 maggio 2002, n. 18.

<sup>45</sup> Nella prima categoria rientrano: Agenzia industrie e difesa (art. 22), Agenzia per le normative ed i controlli tecnici (art. 31); Agenzia per la proprietà industriale (art. 32); Agenzia per la protezione dell'ambiente e per i servizi tecnici (art. 38); Agenzia per i trasporti terrestri ed infrastrutture (art. 44); Agenzia di protezione civile (art. 79); Agenzia per la formazione e l'istruzione professionale (art. 88).

Nella seconda categoria, invece, rientrano: Agenzia delle entrate; Agenzia delle dogane; Agenzia del territorio; Agenzia del demanio.

cui si afferma una nuova concezione della *dirigenza pubblica*, sono gli anni dell'ammodernamento dell'apparato statale e dell'intero sistema delle amministrazioni pubbliche; sono gli anni in cui negli Stati Uniti prima ed in Europa dopo si diffonde il *New Public Management*, in cui hanno inizio i processi di privatizzazione e di esternalizzazione; sono gli anni in cui si diffonde un richiamo alle teorie neo-liberiste denominate della "*Nuova Destra*".

Gli anni novanta chiudono il secolo scorso con un importante messaggio che coinvolge tutti gli Stati europei: detto messaggio è contenuto nel *Piano Europeo* nel quale si afferma l'esigenza di *modernizzazione del settore pubblico* per aumentare il supporto rivolto al cittadino ed all'impresa, per ridisegnare la legittimazione su cui poggia la sovranità dei diversi livelli di Governo, per incrementare la competitività su scala globale, per realizzare quella che l'Unione Europea definisce una "nuova" rivoluzione industriale. Gli anni novanta sono soprattutto gli anni dell'Unione Europea, gli anni dell'integrazione economica e monetaria, gli anni che spingono ciascun Paese membro ad aprirsi alle esperienze provenienti dall'esterno.

Tutto ciò non può non avere dei riflessi anche sul *sistema contabile* e di *bilancio dello Stato*, sia perché è sempre più forte l'esigenza di migliorare anche sotto i profili organizzativi e gestionali il *funzionamento dell'apparato statale*, sia perché si inizia a percepire anche in Italia l'esigenza di un *processo di armonizzazione a livello internazionale* e l'esigenza di salvaguardare la competitività del Paese Italia rispetto agli altri Stati membri.<sup>46</sup>

L'emanazione della normativa relativa agli enti locali prevede, quale situazione normale, un bilancio di previsione ed un relativo conto del bilancio di tipo finanziario (*decreto legislativo 25 febbraio 1995 n. 77* e *decreto legislativo 18 agosto 2000 n. 267*) da cui, senza l'adozione della partita

---

<sup>46</sup> Borgonovi E., *Il nuovo bilancio dello Stato*, in Azienda pubblica, 1998.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

doppia, dovevano derivarsi i dati necessari alla compilazione di uno stato patrimoniale e di un conto economico<sup>47</sup>; inoltre è prevista l'attuazione del controllo di gestione ma, senza una contabilità generale di tipo economico patrimoniale, l'attuazione sia della contabilità analitica sia del controllo spesso si presenta problematica.

La normativa sul *bilancio di contabilità dello Stato* segue una falsariga analoga. La logica resta sostanzialmente *finanziaria* e il metodo la *partita semplice*. La significatività dei valori di bilancio è compromessa dall'esistenza di rilevanti valori di tesoreria extra-bilancio e dalla corrispondente contabilità, che obbliga la formazione di un elaborato ulteriore detto "*conto consolidato di cassa del settore statale*", diverso dai documenti preventivi e consuntivi approvati dal parlamento. In base alla normativa europea, il quadro di riferimento è ulteriormente complicato dalla grande rilevanza attribuita ad ulteriore documento il "*conto consolidato dell'amministrazione pubblica*", composto secondo tecniche e principi statistici di contabilità nazionale. Ad esso è demandata la funzione di verifica del rispetto dei limiti posti alle finanze nazionali dai vigenti accordi europei. La previsione di una contabilità economica di tipo analitico è realizzata, anche nello Stato, per *derivazione dai dati finanziari*<sup>48</sup>.

## **2.6 La legge n° 94 del 1997 e il D. Lgs. n° 279 del 1997 nella prospettiva economico-patrimoniale**

In Italia il processo di riforma continua fino alla *legge n. 94 del 3 aprile 1997* con la quale si introducono una serie di innovazioni incisive nel *sistema contabile dello Stato* con riflessi anche sugli altri enti pubblici territoriali ed istituzionali. Questa legge rinvia anche ad un provvedimento specifico di

---

<sup>47</sup> A tal fine è stato introdotto il *prospetto di conciliazione* quale strumento di collegamento tra la contabilità finanziaria e quella economica negli enti locali (cd. *metodo minimale*, cfr. Cossiga, *Manuale*, op. cit.).

<sup>48</sup> Cfr. Conte C., *La contabilità analitica per centri di costo nelle amministrazioni dello Stato*, Convegno della Banca d'Italia su "I controlli delle gestioni pubbliche", Perugia, 2-3 dicembre 1999.

riordino del bilancio adottato con il *decreto legislativo n. 279 del 7 agosto 1997*.<sup>49</sup>

Fino alla legge n° 94/97 l'impostazione del bilancio dello Stato non si è dimostrata quale strumento di ripartizione delle risorse, di definizione delle politiche pubbliche, di indicazione delle linee guida della gestione finanziaria ed amministrativa. I documenti di bilancio non offrivano termini di riferimento utili a tale scopo, apparendo caratterizzati da mere connotazioni contabili, con conseguente impoverimento nella discussione e nell'approvazione da parte del Parlamento sui singoli stati di previsione dei Ministeri.

Anche quando, con il decreto legislativo n° 29 del 1993, è stato configurato un sistema organizzativo basato sulla definizione dei programmi da parte dei Ministri, sulla ripartizione delle risorse per "*budget*" e sulla responsabilità di gestione dei dirigenti, l'esperienza amministrativa non si è adeguata, anche a causa della sostanziale inadeguatezza della struttura di bilancio per tale scopo.

Con la legge n° 94 del 1997 si è affrontato il problema del ruolo del bilancio come strumento di definizione ed attuazione delle politiche pubbliche. Il principio guida è quello della *razionalizzazione della struttura di bilancio* e dell'ammodernamento dell'organizzazione e del procedimento amministrativo.

Con questa riforma si intende spostare l'attenzione del bilancio dello Stato dalla *dimensione macroeconomica* alla *dimensione della programmazione e della gestione delle risorse*: la gestione delle risorse richiama il concetto di "*unità previsionale di base*", stabilite in modo da corrispondere ad un unico *centro di responsabilità amministrativa*. Le unità previsionali sono inoltre stabilite con riguardo ad aree omogenee di attività in cui si articolano le competenze istituzionali di ciascun Ministero: l'unità previsionale di base

---

<sup>49</sup> Si veda in proposito: L. Giovanelli, *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Milano, Giuffrè, 2000.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

diviene l'elemento portante dell'intera struttura del bilancio dello Stato, potendo costituire uno strumento della funzione dirigenziale nel sistema delle amministrazioni pubbliche<sup>50</sup>.

Le principali innovazioni<sup>51</sup> introdotte con la riforma possono essere analizzate lungo quattro dimensioni tra loro strettamente collegate:

1. la *struttura del bilancio* sulla base delle nuove norme;
2. le *unità previsionali di base* (UPB);
3. le *procedure*;
4. la distinzione tra "*bilancio politico*" e "*bilancio amministrativo*".

Con riferimento alla prima dimensione il bilancio di previsione per l'anno 1998 ha assunto una struttura nella quale le *entrate* sono state suddivise in *titoli*, secondo la fonte di provenienza e quindi tra *entrate tributarie*, *extra-tributarie dall'alienazione* e *dall'ammortamento dei beni patrimoniali*, dalla *riscossione dei crediti* o *dall'accensione dei prestiti*.

All'interno dei titoli le entrate trovano articolazione in *UPB*, ai fini dell'individuazione dei centri di responsabilità che provvedono all'accertamento dei cespiti in collegamento con le UPB relative alla spesa.

Le U.P.B. sono suddivise:

- in *categorie*, secondo la natura;
- in *risorse*, in riferimento alla specifica individuazione dell'oggetto di entrata;
- in *capitoli*, secondo l'analisi economico-funzionale delle entrate collegata con gli obiettivi operativi dell'ente. La divisione in capitoli non costituisce oggetto di approvazione parlamentare e pertanto non è parte della legge di bilancio, ma è oggetto di successivi atti dell'amministrazione.

---

<sup>50</sup> Il decreto legislativo 279 del 7 agosto 1997, attuativo della delega contenuta nell'art. 5 della legge n° 94/97, specifica che le "unità previsionali di base" costituiscono l'insieme delle risorse finanziarie affidate alla gestione di un unico centro di costo e cioè all'Ufficio di livello dirigenziale generale.

<sup>51</sup> Per un'analisi dettagliata ed ampie riflessioni sulla riforma del bilancio dello Stato, cfr. Galiani A., *La riforma del bilancio dello Stato e bilancio della riforma*, in Rivista di diritto finanziario, 2001; Lupò M.V., *La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, 1998.



Per quanto concerne le *spese* esse sono ripartite in *funzioni obiettivo* ed *UPB*: resta immutata la distinzione tra *spese correnti* e *spese in conto capitale*: più in particolare l'art. 4 della legge 94 del 1997 dispone che le funzioni obiettivo dovrebbero essere individuate "*con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle attività amministrative, ove possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini*". Appare evidente come la norma abbia inteso enfatizzare il concetto di *obiettivo* consentendo il passaggio da un bilancio articolato per grandi suddivisioni di natura macroeconomica ad un bilancio che si basi sull'identificazione di obiettivi affidati agli interventi statali. Con questo impianto appare altresì evidente il legame tra le funzioni-obiettivo e le *finalità strategiche dell'azione statale* (politica fiscale, politica agricola, ecc.): le funzioni-obiettivo hanno anche la finalità di misurare il prodotto/risultato delle attività amministrative, confermando l'intento di creare una correlazione tra decisione-azione-risultato volta a rafforzare i concetti di efficienza, efficacia e produttività.

Quindi la ripartizione delle spese è la seguente:

- *funzioni obiettivo*, individuate con riguardo all'esigenza di definire le politiche pubbliche di settore e di misurare il prodotto delle amministrazioni e ove è possibile anche in termini di servizi finali resi ai cittadini .
- *titoli* a seconda che l'uscita afferisca alla gestione corrente (titolo 1°: uscite correnti), in conto capitale (titolo 2°: uscite in conto capitale) o delle partite di giro (titolo 3°: uscite per partite di giro);
- *unità previsionali di base* dove le spese correnti sono suddivise in unità relative alle *spese di funzionamento* e alle *spese per interventi*, unità *per oneri comuni*, *per trattamenti di quiescenza* e simili e per eventuali *accantonamenti a fondi rischi ed oneri*. Le uscite in conto capitale, invece, comprendono le

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

*unità per investimenti, gli oneri comuni, eventuali accantonamenti per spese future e ripristino investimenti, e in unità per il rimborso dei prestiti.*

- *categorie* secondo la specifica natura economica;
- *capitoli* ai fini della gestione e della rendicontazione, secondo l'oggetto ed il contenuto economico e funzionale della spesa. Lo scopo è di aggregare i capitoli sulla base di un criterio riferito all'omogeneità della finalizzazione della spesa, ovvero, si vuole raggiungere l'obiettivo di diminuire la frammentazione della conoscenza e della decisione all'interno dell'organo di indirizzo, concentrando l'attenzione sulla quantificazione complessiva degli interventi nei grandi settori di spesa ed agevolando la conoscenza delle finalizzazioni dei flussi di bilancio.

Nel bilancio di previsione vengono infine rappresentate le *partite di giro* che comprendono le entrate e le uscite che l'ente effettua in qualità di sostituto d'imposta, di sostituto di dichiarazione, ovvero per conto di terzi, le quali costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, nonché le somme somministrate al cassiere e ai funzionari ordinatori e da questi rendicontate o rimborsate.

Si possono effettuare *variazioni compensative fra capitoli* della *stessa unità previsionale di base*, su proposta del dirigente responsabile. Non possono effettuarsi *variazioni compensative fra unità previsionali di base* poiché sono oggetto di approvazione da parte dell'organo di indirizzo politico.

Il sopra descritto modello evidenzia *un'apertura del sistema contabile* e di *bilancio dello Stato* verso i *principi della scienza economico aziendale* e, più in particolare, verso le *dimensioni organizzativa, gestionale ed informativo-amministrativa*: per questa via si è inteso superare l'impostazione dottrinale per la quale l'attività amministrativa ha come fine quello di attuare la norma e come parametro di valutazione il rispetto del *principio di legalità*.

La terza dimensione concerne le *procedure*. A questo riguardo è meritevole di rilievo la procedura che conduce alla formazione del progetto di bilancio

disciplinata dall'art. 3 della legge n. 94 del 1997. Il nuovo procedimento, infatti, prevede una maggiore *partecipazione dei dirigenti* preposti alle UPB ed una maggiore valutazione dei dati programmatici: i Ministri devono indicare gli obiettivi ed i programmi di ciascun Ministero, anche sulla base dei dirigenti preposti a ciascuna UPB. Spetta al Ministero del Tesoro (oggi Ministero dell'Economia e delle Finanze, MEF) valutare gli oneri delle funzioni e dei servizi istituzionali, nonché quelli dei programmi e dei progetti presentati dalle amministrazioni interessate: il Ministero del tesoro (MEF) valuta altresì lo stato di attuazione dei programmi in corso ai fini delle proposte di conservazione dei residui. Il procedimento trova conclusione con la formulazione degli schemi degli *stati di previsione del bilancio statale*.<sup>52</sup>

In apposito allegato a ciascuno stato di previsione della spesa, sono esposte, per unità revisionale 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 Ministro 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 con il sistema informativo del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato del predetto dicastero, al fine di consentire il costante flusso di informazioni.

---

<sup>52</sup> Il *bilancio annuale di previsione* si compone di uno *stato di previsione dell'entrata*, di *stati di previsione della spesa* corrispondenti a diversi Ministeri e alla Presidenza del Consiglio e di un *quadro generale riassuntivo*. Agli stati di previsione della spesa di alcuni Ministeri sono allegati come appendici i bilanci delle aziende e delle amministrazioni autonome che ad essi fanno capo e sono annessi i consuntivi degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria. Il bilancio annuale di previsione è oggetto di un unico disegno di legge e l'approvazione dello stato di previsione dell'entrata, del totale generale della spesa e del quadro generale riassuntivo viene disposta con distinti articoli di legge, con riferimento alle dotazioni di competenza e a quelle di cassa.

Le rilevazioni analitiche dei costi<sup>53</sup> sono effettuate da ciascuna unità 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*” ed di un’apposita “*scheda*” diramate dal MEF – 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 è demandata la gestione delle spese.

La quarta dimensione richiama la possibile distinzione tra il “*bilancio politico*” o “*preventivo finanziario decisionale*” ed il “*bilancio amministrativo*” o “*preventivo finanziario gestionale*”: il primo è sottoposto all’approvazione del parlamento ed è costruito sulla base di aggregazioni ampie; il secondo affidato alla responsabilità del Governo ed articolato sulla base della contabilità finanziaria in capitoli e sulla base della contabilità economica in centri di costo.

La nuova struttura di bilancio si pone in linea di continuità con i provvedimenti di riforma della pubblica amministrazione; contempla, infatti, il processo di responsabilizzazione della dirigenza amministrativa. La definizione, quindi, del nuovo processo di formazione del bilancio, la specificazione del ruolo assegnato ai dirigenti nella programmazione e nella gestione delle risorse e la previsione di un sistema di contabilità per centri di costo, hanno esteso ulteriormente la portata della riforma<sup>54</sup>.

Il bilancio annuale di previsione, sia per la parte *decisionale* che *gestionale*, ha per riferimento l’esercizio finanziario che inizia il 1° gennaio e

---

<sup>53</sup> Il sistema di contabilità economica rileva i *costi*, intesi come valorizzazione monetaria dell’utilizzazione delle risorse secondo il principio di competenza economica, mentre la *spesa*, che caratterizza la contabilità finanziaria, è espressa dall’esborso monetario legato all’acquisizione delle risorse medesime.

<sup>54</sup> Cfr. Cossiga C., *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op.cit.

termina il successivo 31 dicembre. Si definisce finanziario perché iscrive entrate e uscite in via previsionale quali movimenti e flussi esaminati dal punto di vista meramente finanziario, monetario o numerario, o in fasi che temporaneamente sostituiscono i flussi monetari o finanziari.

E' redatto in termini di competenza e di cassa. In termini di competenza, in quanto le previsioni si riferiscono alle entrate per le quali si prevede che maturi il diritto alla riscossione e alle uscite per le quali si prevede che sorga l'obbligo di pagare, nel periodo annuale di riferimento. In termini di cassa perché le previsioni fanno anche riferimento all'effettiva riscossione delle entrate e pagamento delle spese, a prescindere che pagamenti e riscossioni si riferiscano ad entrate e uscite di competenza dell'esercizio o di precedenti esercizi.

Il *preventivo finanziario decisionale* ha carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa e alla tipologia di entrata e risulta articolato in *unità previsionali di base* (UPB) sia per la parte entrata che per la parte spesa.

Per ogni UPB il bilancio indica l'ammontare presunto dei residui attivi e passivi alla chiusura dell'esercizio precedente a quello cui si riferisce il bilancio, l'ammontare degli stanziamenti definitivi delle entrate e delle uscite dell'esercizio in corso, l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare e delle uscite che si prevede di impegnare nell'anno cui il bilancio si riferisce, nonché l'ammontare delle entrate che si prevede di incassare e delle uscite che si prevede di pagare nello stesso esercizio, senza distinzione tra operazioni afferenti la gestione di competenza e quella dei residui.

Il *bilancio politico* è approvato dall'organo di indirizzo politico (Parlamento).<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Occorre chiarire che l'ammontare presunto dei residui non forma oggetto di approvazione parlamentare in quanto i residui scaturiscono da vicende contabili che hanno già formato oggetto di approvazione nelle decisioni di bilancio relative ad esercizi precedenti, sicché la determinazione dei residui si configura come un elemento puramente conoscitivo ed integrativo del contenuto normativo della decisione di bilancio.

Il bilancio amministrativo o preventivo finanziario gestionale, è articolato, invece, per capitoli ed eventuali articoli, quali unità elementari ai fini della gestione e della rendicontazione; contiene i *budget economici*, ed è esposto all'organo di indirizzo in un allegato tecnico, solo a fini conoscitivi e non è sottoposto a voto<sup>56</sup>.

In tale documento sono descritti i *programmi*, i *progetti* e le *attività* da realizzare nell'esercizio finanziario, i criteri adottati per la formulazione delle valutazioni finanziarie ed economiche e i criteri con cui vengono assegnate le risorse finanziarie, umane e materiali ai vari centri di responsabilità. Tale allegato, quindi, accompagna il bilancio politico ai fini di una migliore comprensione del contenuto delle U.P.B.. Il documento gestionale contiene, in particolare:

- le informazioni circa il carattere obbligatorio o discrezionale delle spese;
- il rinvio alle disposizioni legislative che disciplinano le spese;
- la fonte di finanziamento della spesa, se con risorse proprie o con trasferimenti dallo Stato o da altri enti;
- eventuali collegamenti fra gli stanziamenti di entrata e di spesa;

---

<sup>56</sup> Con l'istituzione delle unità previsionali di base si è semplificato il processo decisionale e sono state poste le premesse per una maggiore responsabilizzazione nella gestione delle risorse. Dal punto di vista strettamente contabile il bilancio dello Stato è un documento che registra il complesso dei capitoli di entrata e di spesa che in un certo periodo fanno capo ai singoli ministeri: è infatti composto da una serie di tabelle o *stati di previsione*; una tabella generale per le entrate e tante tabelle quanti sono i ministeri con portafoglio; compresa la Presidenza del Consiglio. I capitoli, che costituiscono l'unità elementare del bilancio, descrivono l'oggetto delle singole poste e sono identificati da un numero progressivo che consente di classificarli secondo opportuni criteri che aiutano a orientarsi nella struttura del bilancio e ne agevolano l'inserimento nella contabilità nazionale. Dal 1998 i criteri di classificazione risultano profondamente modificati con l'introduzione delle *unità previsionali di base*. Le unità, che sono composte da un'aggregazione di capitoli, costituiscono l'oggetto sul quale il Parlamento è, dal 1998, chiamato ad esprimere la sua autorizzazione. Le unità sono definite in relazione alle aree omogenee in cui sono articolate le competenze dei singoli ministeri e sono determinate in modo tale che a ciascuna unità corrisponda un unico *centro di responsabilità amministrativo* a cui ne è affidata la gestione e che può spostare le risorse da un capitolo all'altro, senza passaggio legislativo. Questa innovazione che ha in primo luogo l'effetto di ridurre il numero di capitoli da 5000 a 500, potrà consentire un processo parlamentare più snello, ma allo stesso tempo un controllo più efficace della spesa in relazione agli obiettivi che a questa sono assegnati.

- altre informazioni utili alla gestione e alla successiva rendicontazione delle entrate e delle spese.

Questo documento si qualifica, pertanto, per una valenza di tipo tecnico, oltrechè informativa, e rappresenta uno strumento indispensabile alla operatività dei singoli Dipartimenti o altre strutture organizzative, in particolare nei rapporti con la struttura competente in materia di Bilancio e Ragioneria, responsabile dell'istruttoria delle proposte di variazione del Bilancio, nonché dell'effettuazione dei controlli di regolarità contabile. *Il bilancio finanziario gestionale* è approvato dall'organo esecutivo (*Governo*).

Sia nel preventivo finanziario decisionale che nel preventivo finanziario gestionale è iscritta come posta a sé stante, rispettivamente dell'entrata e della uscita, l'*avanzo* o il *disavanzo di amministrazione presunto* al 31 dicembre dell'esercizio precedente cui il bilancio si riferisce; è iscritto, altresì, tra le entrate del bilancio di cassa, ugualmente come posta autonoma, l'ammontare presunto del *fondo di cassa* all'inizio dell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Il bilancio di previsione deve risultare in equilibrio, il quale può essere conseguito anche attraverso l'utilizzo del presunto *avanzo di amministrazione*, con esclusione dei fondi destinati a particolari finalità. Nelle relazioni poste a corredo dello stesso bilancio devono essere evidenziati i saldi differenziali tra le entrate e le uscite correnti e quelle in conto capitale, illustrando le cause di eventuali scostamenti negativi e le misure idonee a ripristinare l'equilibrio di bilancio, in particolare della gestione di parte corrente.

Come è facile evincere dalla discussione parlamentare sulla nuova disposizione, la legge 94 del 1997 ha voluto, tra l'altro, rendere più razionali e significative le scelte del Parlamento sull'acquisizione delle entrate e sulla ripartizione delle spese con particolare riguardo alla *destinazione finale delle risorse*; e rendere più razionale la gestione finanziaria e l'azione

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

amministrativa, identificando le *funzioni*, gli *obiettivi* ed i *centri di responsabilità*.

Meritevole di attenzione è il rapporto che con il nuovo ordinamento contabile si stabilisce tra il Parlamento ed il Governo: le Camere rinunciano all'analiticità contabile della decisione di bilancio in cambio di una chiara definizione delle "politiche pubbliche"; il Governo ed i dirigenti delle singole amministrazioni pubbliche acquistano maggiori spazi di flessibilità gestionale ed accettano una maggiore misurabilità dei propri risultati in termini di efficienza, efficacia ed economicità/produttività.

Altre rilevanti novità apportate dalla riforma del 1997 sono rappresentate dall'introduzione del *sistema di contabilità economica analitica per centri di costo*, disciplinata dal Titolo III del decreto legislativo n. 279/1997, in virtù di una specifica delega operata dalla legge 94/1997<sup>57</sup>; e la ristrutturazione del *Conto Generale del Patrimonio*, sia nella struttura, sia nel contenuto, ad opera del decreto interministeriale 18 aprile 2002, emanato in attuazione dei commi 1 e 2 dell'art. 14 del D.Lgs. 279/1997.

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 è bene ribadire coincide con il centro di responsabilità 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 di contabilità 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

---

<sup>57</sup> Cfr. L. Pacifico, *Sistema di contabilità economica analitica delle Pubbliche Amministrazioni e il budget 2000*, FORUM P.A. 2000



Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

costi di gestione di ciascun settore della Pubblica Amministrazione, dando luogo al *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni pubbliche*<sup>58</sup>.

Tale sistema, fondato su rilevazioni analitiche per centri di costo, è finalizzato alla valutazione economica dei servizi pubblici erogati alla collettività e degli atti amministrativi posti in essere, mediante uno stretto collegamento delle risorse, 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 MEF – 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 è 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..

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.

Per quanto riguarda la *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 sotto il profilo di una sua maggiore significatività in riferimento alla economicità della gestione patrimoniale. La ristrutturazione del conto patrimoniale è stata effettuata in conformità alla classificazione delle poste attive e passive riportate nel Regolamento n° 2223/96 del Consiglio Europeo del 25 giugno 1996 concernente il “Sistema della Comunità Europea (SEC 95)”.

---

<sup>58</sup> Cfr. art. 10 D. Lgs. 7 agosto 1997 n° 279.

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-amministrative, mira a realizzare un'adeguata rilevazione e dimostrazione dei dati fisici, del valore, delle variazioni annuali e delle relative cause nonché della sua redditività.

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 è ristrutturato secondo modalità intese al raggiungimento di seguenti obiettivi:

- maggiore significatività dei valori rappresentati dalle consistenze patrimoniali;
- legame più stretto e puntuale tra variazioni patrimoniali e gestione del bilancio;
- 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 unità previsionali di base ed in particolare per le spese secondo le funzioni obiettivo.

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

1. *attività finanziarie prodotte* e cioè quelle attività economiche che comprendono i mezzi di pagamento, gli strumenti finanziari e le attività economiche aventi natura simile agli strumenti finanziari<sup>59</sup>;
2. *attività non finanziarie prodotte* che comprendono le attività economiche ottenute quale prodotto dei processi di produzione<sup>60</sup>;
3. *attività non finanziarie non prodotte* che comprendono le attività economiche non ottenute tramite processi produttivi.

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

Anche le *passività finanziarie* sono raggruppate in cinque livelli che esprimono meglio le caratteristiche dei vari debiti<sup>61</sup>.

Le scritture contabili dei beni patrimoniali devono consentire:

---

<sup>59</sup> A titolo esemplificativo si riportano alcune voci. Le *attività 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.

<sup>60</sup> Le *attività non finanziarie prodotte: beni materiali prodotti* (fabbricati civili ad uso abitativo; fabbricati adibiti ai 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.

<sup>61</sup> Le *passività finanziarie* comprendono: debiti a breve termine (*debiti di tesoreria*); *residui passivi propri e di stanziamento*; è bene sottolineare che non tutti i residui passivi costituiscono veri e propri debiti, perché tra i residui passivi potrebbero essere compresi anche "*debiti in corso di formazione*" o addirittura "*non debiti*", così come preme evidenziare che alcuni debiti già formati, potrebbero non risultare dai residui passivi per il fenomeno dei ratei. Esempi di residui passivi riflettenti "*debiti in corso di formazione*" sono quelli riferibili a procedure selettive espletate regolarmente e concluse con la nascita di un rapporto contrattuale, che però non ha ancora generato l'obbligazione pecuniaria vera e propria, per il motivo per cui la prestazione di servizi non sia stata ancora espletata; in tali casi vi sono tutti i crismi dell'impegno, ma non si è generato in termini economici alcun costo. Esempi di "*non debiti*" sono costituiti da residui passivi relativi a prenotazioni di spesa per gare bandite e non concluse entro la fine dell'esercizio; sull'argomento, cfr. Cossiga C., *Manuale di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op.cit..

Tra le passività finanziarie figurano i debiti a medio lungo termine (Buoni del tesoro poliennali, prestiti esteri, ecc.). Tra le *riserve tecniche* sono comprese le *riserve dei fondi pensione*. Tra le *anticipazioni passive* quelle relative a governi esteri ed altri organismi.

Capitolo 2 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

- la dimostrazione a valore del patrimonio all’inizio dell’esercizio finanziario;
- le variazioni intervenute nel corso dell’anno per effetto della gestione del bilancio e per altre cause;
- la consistenza del patrimonio a fine esercizio.

L’allegato n° 2 alla circolare n° 13 del 12 marzo 2003, con la quale il MEF 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 spa*”<sup>62</sup>, società le cui azioni sono detenute integralmente dal MEF, 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.

Il presente lavoro, oltre a ricostruire l’intera evoluzione normativa in materia di contabilità di Stato e di bilancio dello Stato senza trascurare i

---

<sup>62</sup> *Patrimonio dello Stato SpA* è stata istituita con la legge n. 112 del giugno 2002. L’assemblea costitutiva ha avuto luogo il 31 ottobre dello stesso anno e la società è diventata pienamente operativa nel gennaio del 2003. Il capitale sociale di Patrimonio dello Stato ammonta a un milione di euro. Il Ministero dell’Economia e delle Finanze detiene la totalità del capitale in azioni. La finalità di Patrimonio è fortemente innovativa: gestire e valorizzare il patrimonio dello Stato nel rispetto dei requisiti e degli scopi propri dei beni pubblici. Il raggio d’azione della società investe dunque uno dei maggiori patrimoni pubblici del mondo. Secondo stime aggiornate il patrimonio immobiliare pubblico del Paese infatti ha un ordine di grandezza paragonabile all’ammontare del Pil nazionale. Compito di Patrimonio è valorizzare questo enorme attivo secondo una logica che combina efficienza economica e tutela dei beni pubblici. In questa ottica, la normativa prevede che alla società possano essere trasferiti diritti pieni o parziali sui beni immobili che fanno parte del patrimonio disponibile e indisponibile dello Stato, sui beni immobili che fanno parte del Demanio dello Stato e sugli altri beni inclusi nel conto generale del patrimonio dello Stato. La società inoltre instaura e sviluppa rapporti di collaborazione con le Amministrazioni statali, regionali e provinciali, nonché con gli altri enti pubblici ed in particolare con gli enti pubblici locali, con i quali può stipulare convenzioni. Questo complesso di interventi si sviluppa lungo le linee guida fissate dalla direttiva del Cipe emanata nel dicembre 2002 e dalle direttive strategiche del Ministero dell’Economia e delle Finanze.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

numerosi provvedimenti normativi che in contemporanea hanno coinvolto altri settore del sistema delle amministrazioni pubbliche, intende altresì sottolineare come molte delle ragioni che nel tempo hanno spinto l'Italia a modificare il proprio ordinamento contabile siano oggi tornate attuali a causa del processo di integrazione internazionale che si sta realizzando in capo all'Unione Europea.

In quest'ottica si inquadra anche l'aggiornamento subito a decorrere dall'esercizio finanziario 2000 dalla classificazione per *funzioni-obiettivo* (*Finalità, Funzioni, Macroservizi, Servizi*), adottata in occasione della redazione del bilancio di previsione del 1999. L'aggiornamento si è reso opportuno per esigenze di coordinamento con la classificazione internazionale Cofog (*Classification of the Functions of Government*). Tale classificazione, che articola le funzioni di governo in tre livelli gerarchici (Divisioni, Gruppi e Classi), è stata applicata nel sistema europeo dei conti Sec'95 per valutare in modo omogeneo le attività delle Pubbliche Amministrazioni svolte dai Paesi membri.

Fin dal secondo dopoguerra, infatti, in molti Paesi si è manifestato un "*fabbisogno informativo*" per favorire il governo delle economie. Nel contempo, si è sentita l'esigenza di quantificare e di confrontare il processo di ripresa e di sviluppo economico in atto nei diversi Stati.

In risposta a questa necessità un gruppo di esperti nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico - OCSE impostò uno studio, pubblicato nel 1952 diretto ad individuare un modello di contabilità macro-economica per misurare e confrontare i progressi realizzati dai paesi membri.

Così sono nate le rilevazioni economiche note come *contabilità nazionale*: un insieme di principi e di metodi con cui si rappresentano, per mezzo di conti sistematicamente collegati fra loro e con riguardo all'intera nazione, i dati

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

relativi alla produzione, al consumo, all'investimento ed ai rapporti con l'estero.

Ben presto le Nazioni Unite e la Comunità europea sentirono la necessità di integrare in un *unico sistema contabile* le quantificazioni dei diversi aspetti dell'economia di un Paese per favorire la comparazione internazionale.

Iniziò così, nel 1964, un'attività di studio che portò all'elaborazione e all'adozione da parte di una Commissione formata dalle Nazioni Unite, dal Fondo monetario internazionale - FMI, dalla Commissione delle Comunità europee, dall'OCSE e dalla Banca mondiale, nel febbraio del 1993, del nuovo "*sistema di conti nazionali*" (SCN o SNA) al fine di assicurare la comparabilità dei bilanci a livello mondiale.

In ambito europeo questo studio fu progressivamente affinato dall'Istituto statistico delle Comunità europee in collaborazione con gli istituti statistici nazionali degli Stati membri per arrivare, nel 1970, alla pubblicazione di un documento intitolato "*Sistema europeo di conti economici integrati*" (SEC), che rappresentava la versione comunitaria del sistema di conti nazionali -SCN utilizzato fino a quel momento a livello comunitario (una seconda edizione di questo documento fu pubblicata nel 1979).

Con la formazione *dell'Unione economica e monetaria*, accanto all'interesse comparativo a meri fini conoscitivi è emersa l'esigenza di attuare uno stretto coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri ed un controllo della finanza pubblica. In particolare, in base all'articolo 104 del Trattato istitutivo della CE (Trattato di Maastricht) "*gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi*". La Commissione deve sorvegliare l'evoluzione della situazione di bilancio e dell'entità del debito pubblico al fine di individuare errori rilevanti. Nello specifico essa esamina la conformità alla disciplina di bilancio sulla base di due parametri:

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

a. *disavanzo pubblico, previsto o effettivo/PIL,*

b. *debito pubblico/PIL.*

Ciò in applicazione delle prescrizioni contenute nel protocollo sui deficit eccessivi previsto dal *patto di stabilità e di crescita*<sup>63</sup>.

Questa attività di monitoraggio richiedeva informazioni attendibili e comparabili in merito all'andamento della situazione economica di ogni singolo Stato, nonché in merito al rispetto degli obblighi assunti con la realizzazione dell'Unione economica e monetaria. A questo scopo, anche sulla base dell'esperienza del "*sistema europeo dei conti economici integrati*" redatto nel 1970, è stato elaborato un "*Sistema europeo di conti*" per le necessità della Comunità, coerente con l'architettura delle direttive mondiali in materia di contabilità nazionale - ovvero con il "*sistema di conti nazionali*" (SCN o SNA) del 1993 formulato dalle Nazioni Unite - per disporre di informazioni comparabili con quelle elaborate dai principali partner mondiali<sup>64</sup>.

Tale sistema è stato emanato con il *regolamento della Comunità europea n. 2236/96 del 25 giugno 1996* ed è stato denominato "*sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella comunità- SEC 95*" (Regolamento CE n. 475/2000 e n. 351/2002).

Il SEC-95 è un sistema contabile diretto a descrivere "in maniera sistematica e dettagliata il complesso di un'economia (ossia una regione, un paese o un gruppo di paesi), i suoi componenti e le sue relazioni con altre economie".

Esso assume la funzione di definire un insieme di principi, definizioni, classificazioni e regole contabili comuni che i diversi Paesi debbono rispettare ai fini dell'elaborazione dei conti da inviare alla Commissione europea.

---

<sup>63</sup> Per un approfondimento di queste tematiche, anche sulle conseguenze nel nostro sistema pubblico, cfr. Cossiga C., *Il patto di stabilità interno nel 2005*, La finanza locale n° 4, 2005

<sup>64</sup> Per un approfondimento dei principali aggregati della contabilità nazionale, cfr. Castellino O., *Introduzione alla contabilità nazionale*, Giappichelli, 1997.

Gli Stati sono obbligati ad adottare il SEC95 esclusivamente per la trasmissione dei dati alla Comunità entro marzo e settembre di ogni anno.

Le informazioni vengono ottenute dagli istituti statistici dei paesi comunitari tramite un "*trattamento interpretativo*" di dati contabili consuntivi, fondato su stime e congetture in applicazione del principio di competenza economica come definito nel Sec95.

Tale trattamento risulta agevolato dall'applicazione del "*Manuale del Sec95 sul disavanzo e sul debito pubblico*" redatto da un gruppo di esperti coordinati da Eurostat per consentire l'applicazione della procedura dei disavanzi eccessivi.

Nonostante il percorso compiuto verso l'*armonizzazione* e la ricerca di una migliore qualità delle statistiche, permane una difficoltà di riconciliazione dei saldi di finanza pubblica (fabbisogno di finanziamento, indebitamento netto, variazione del debito, disavanzo di cassa) determinati dai diversi soggetti istituzionali interessati (istituti di statistica, ministeri economici, banche centrali). Ciò ha portato talora, ad esempio in Italia, a "*linee interpretative*" anche molto diverse dei dati emergenti dai "conti pubblici".

La stessa Commissione, con una comunicazione del 2002, ha raccomandato al Parlamento europeo ed al Consiglio la necessità di migliorare le statistiche di finanza pubblica. Di conseguenza, il *Consiglio Ecofin* nel 2003 ha adottato il "*Code of best practice on the compilation and reporting of data in the context of the excessive deficit procedure*".

Tra l'altro, il processo decentramento amministrativo in atto ha fatto sì che i vari "saldi" della contabilità dello Stato rappresentassero sempre meno l'andamento della finanza pubblica. Nel contempo, i diversi livelli di governo sempre più autonomi debbono sviluppare una *politica di bilancio* volta al *contenimento della finanza pubblica* nel rispetto di parametri che discendono dal Patto di stabilità e crescita per la conservazione dell'Unione monetaria.



Ciò implica nei diversi Stati l'esigenza di un *efficace coordinamento della finanza pubblica* e di una progressiva *armonizzazione e omogeneizzazione* della contabilità e dei bilanci dei *diversi soggetti pubblici* in applicazione di *standard* - non solo di origine statistica – da elaborare a livello europeo.

Dall'attività di analisi condotta emergano due linee principali e tra loro strettamente collegate, lungo le quali proseguire nei prossimi anni gli studi aventi ad oggetto la contabilità pubblica ed il tema del Bilancio dello Stato:

- *L'armonizzazione contabile.*
- *Il consolidamento.*

*L'armonizzazione contabile* appare un processo inevitabile a livello internazionale se si pensa alle forti spinte di integrazione che hanno coinvolto negli ultimi anni tutti gli Stati membri dell'Unione Europea.

Questo tema fondamentale ha ricevuto recentemente una grande attenzione: in particolare l'O.I.C. (*Organismo Italiano di Contabilità*) e la Ragioneria generale dello Stato (*Ispettorato generale di Finanza*) si sono mossi costituendo due commissioni.

*L'armonizzazione* non è solo un problema tra singoli Stati, ma può anche essere visto all'interno di ciascuno Stato tra le diverse amministrazioni pubbliche: oggi in Italia si hanno amministrazioni pubbliche che adottano un sistema contabile basato sulla sola contabilità finanziaria ed amministrazioni che, diversamente, adottano un sistema contabile basato sulla contabilità economico patrimoniale; si hanno amministrazioni pubbliche che hanno partecipazioni in società di tipo privatistico e sempre più si avverte l'esigenza di una maggiore managerialità per la gestione delle diverse realtà.

*L'armonizzazione contabile* è indispensabile per poter far parlare a tutte le amministrazioni pubbliche uno stesso linguaggio: "*nella parola bilancio si fa manifesto il duplice significato, di contenuto strettamente contabile di saldo di conto per quanto si riferisce alla sua derivazione dal procedimento formale*

*di chiusura dei conti; di contenuto tecnico amministrativo per quanto si riferisce alle complesse operazioni di studio, in forza delle quali i risultati contabili esposti per bilancio si piegano alle esigenze dimostrative e si conducono ad essere espressione, la più corretta possibile, dei risultati di un complesso di operazioni modificative di un fondo di valori precedentemente determinati"*<sup>65</sup>.

Altro aspetto è quello del consolidamento sia a livello nazionale tra i bilanci di tutte le amministrazioni pubbliche, che a livello internazionale tra tutti gli Stati che fanno parte dell'Unione Europea. Il tema del consolidamento ripropone l'importanza di creare un sistema di amministrazioni pubbliche in grado di "parlare" uno stesso linguaggio contabile: diversamente appare improbabile e difficile, se non a mezzo di artifici contabili ed extra-contabili, riuscire a realizzare un unico *bilancio consolidato*<sup>66</sup>.

Le stesse considerazioni possono essere fatte a livello internazionale se si pensa ad una entità sovrana come l'Unione Europea. Si possono rilevare, tuttavia, talune sperimentazioni in corso di consolidamento<sup>67</sup>.

Senza voler approfondire le due direttrici sopra identificate in questa sede si vuole soltanto richiamare l'attenzione sugli sviluppi che nel prossimo futuro avranno questi studi anche in Italia.

## **2.7 Analisi dei documenti contabili dal 1870 al dopoguerra**

Il presente paragrafo è rivolto all'esame contabile della struttura dei bilanci dello Stato con cadenza più o meno decennale e in corrispondenza dei principali rivolgimenti normativi che hanno interessato la contabilità pubblica.

---

<sup>65</sup> Sull'argomento si veda Caperchione E., *Caratteri di uniformità dei sistemi di contabilità pubblica di alcuni paesi europei ed extraeuropei*, Azienda pubblica n°5, 1998.

<sup>66</sup> Cfr. Pisoni P., *Il bilancio consolidato*, Giuffrè, 2000

<sup>67</sup> Si rimanda, in proposito al capitolo relativo alle esperienze internazionali, vedi *infra* cap. 4.

L'analisi svolta può essere suddivisa in base ai tre principali periodi storici che hanno caratterizzato l'evoluzione del Bilancio dello Stato:

- La legge n. 5026 del 22 Aprile 1869, avente ad oggetto lo studio delle metodologie contabili derivanti dalla legge Cambray-Digny "*Sull'amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità generale*".

La tenuta delle scritture pubbliche era affidata, come già indicato, alla competenza dell'istituenda Ragioneria generale ed il sistema indicato per le registrazioni contabili era quello della partita doppia. Il sistema in questione prevedeva l'esistenza di tre ordini di individui, il *proprietario*, i *consegnatari* ed i *corrispondenti*, a ciascuno dei quali era accesa una *tipologia di conti*. Le registrazioni venivano effettuate con *doppia scrittura*, sulla base del principio "*addebitare chi riceve un valore o chi di un valore diviene debitore, ed accreditare chi lo dà o chi ne diviene creditore*".

L'analisi dei documenti contabili ha avuto ad oggetto le tre macrocategorie del *Bilancio attivo*, *Bilancio passivo* e *Materiale* (Beni del Patrimonio dello Stato).

- La logismografia e le teorie di Giuseppe Cerboni<sup>68</sup>, che sorsero sulla base dell'esigenza di superare le debolezze e le inefficienze del sistema contabile pubblico, legate soprattutto all'esistenza di numerosi agenti consegnatari delle cose materiali e di agenzie subalterne a cui è affidata la gestione dell'intera consistenza patrimoniale.
- L'applicazione delle teorie di *Fabio Besta* ed il contrasto dialettico fra Besta ed i logismografi. L'indagine si sofferma in particolare sulla teoria dei conti a valore, che si basa sul principio per cui tutti i conti devono essere *aperti a valori* riguardanti determinati oggetti ed hanno la funzione di raccogliere le variazioni che in questi stessi valori si producono. Il valore è

---

<sup>68</sup> Si svilupperà nel capitolo successivo un'analisi della *teoria logismografica*.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

considerato l'unico parametro comune capace di misurare un patrimonio, diversamente non ottenibile tramite la sola considerazione del numero o dell'estensione o della qualità dei beni.

### *Analisi contabile anni 1869-1870<sup>69</sup>*

L'amministrazione pubblica è quella che vigila e provvede al regolare andamento dei servizi pubblici e, per far fronte alle relative spese, lo Stato ha la necessità di corrispondenti entrate.

In uno Stato retto a sistema costituzionale è il Potere legislativo, che è demandato al Parlamento Nazionale, quello che determina con apposite leggi la natura e la misura tanto delle entrate come delle spese occorrenti nel corso di un anno.

Tenere esatte e regolari scritture della cronologia delle entrate e delle spese, dell'aumento e della diminuzione dei beni immobili e dei beni mobili di proprietà demaniale, è ciò che costituisce la contabilità dello Stato .

Si conoscono due principali sistemi per tenere i conti, il primo, detto delle scritture in *partita semplice*, l'altro detto delle scritture in *partita doppia*, ossia per bilancio.

Col secondo, e più importante, metodo delle scritture per bilancio si tiene conto non solo del dare dei debitori dello Stato, ma ancora dell'avere dello Stato medesimo, rappresentato da uno dei suoi conti generali. Cосicché se ci sono più debitori verso lo Stato per un medesimo oggetto, dal suddetto conto generale risulterà ben evidente il complessivo credito dello Stato verso i singoli debitori, e così si avrà sempre la maggior garanzia possibile dell'esattezza delle scritture passate sui libri, in modo che se un errore fosse stato fatto in qualcuna delle partite di debito o di credito, il totale del dare dei conti debitori non potrebbe risultare uguale all'avere dei conti creditori.

---

<sup>69</sup> I documenti contabili, che nel presente paragrafo si analizzano e commentano, sono in Perugini-Ziino, *Rapporto di ricerca in Anselmi L., Bilancio e contabilità di Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004.

Lo stesso dicasi delle partite di debito dello Stato verso i suoi creditori.

Quindi il Ministro delle Finanze constatata l'utilità di introdurre nella pubblica Amministrazione il sistema delle scritture per bilancio, promosse la legge sull'*Amministrazione del Patrimonio dello Stato e sulla Contabilità generale*, emanata il 22 aprile 1869 e con la quale venne istituita una Ragioneria generale con lo scopo di riassumere i risultati dei conti delle diverse Amministrazioni centrali e tenere le proprie scritture col sistema della partita doppia.

Principio fondamentale di un razionale e completo sistema di contabilità è quello di tenere un conto per tutti coloro che hanno un interesse economico od azione nell'azienda alla quale si riferisce la tenuta dei conti.

Le scritture, in relazione all'epoca nella quale vengono passate sui libri, riflettono tre distinti periodi di tempo cioè:

**Periodo 1°.** *Impianto dei conti*, il quale può aver luogo:

- a) per il patrimonio dello Stato, col primo giorno di ciascun esercizio;
- b) per le pubbliche entrate e per le spese, dal giorno dell'approvazione del bilancio preventivo dello Stato.

**Periodo 2°.** *Svolgimento dei conti*, che ha luogo in tutte le epoche dell'esercizio, a seconda che vi sia aumento o diminuzione nei beni del patrimonio dello Stato, o che si effettuino entrate o spese in base alle previsioni di bilancio; e più precisamente all'inizio di ogni mese, od in quelle altre epoche prescritte, in cui i contabili ed agenti secondari trasmettono alle Amministrazioni i loro conti di gestione.

**Periodo 3°.** *Bilancio dei conti* che ha luogo al termine dell'esercizio finanziario.

Alla *Ragioneria generale* spetta di riassumere e tenere in evidenza:

- a) le variazioni che si verificano nella consistenza del Patrimonio mobile ed immobile dello Stato;

b) i risultati dei Conti delle riscossioni e dei versamenti delle pubbliche entrate, e delle spese ordinate e fatte in relazione non solo ai capitoli di bilancio, ma anche ai vari servizi e alla responsabilità di ciascuna Amministrazione (art. 18 della legge ).

In base alle suddette disposizioni spetta quindi alla Ragioneria generale di impiantare:

- i Conti dei beni immobili e mobili costituenti il Patrimonio dello Stato;
- i Conti relativi alle entrate previste, accertate, riscosse e versate nelle Tesorerie al fine di essere in grado di conoscere in qualunque epoca dell’anno, quali e quante siano l’entrate da riscuotere e l’ammontare di quelle riscosse dai contabili e non ancora versate nelle Tesorerie;
- i Conti relativi alle spese previste, accertate e soddisfatte al fine di poter conoscere, in ogni momento, quali e quante siano le spese che rimangono da soddisfare, e di queste, l’ammontare di quelle per le quali furono emessi mandati di pagamento nonché quelle per le quali rimane ancora di provvedere.

Per la parte che riguarda l’Amministrazione del *Patrimonio dello Stato*, la legge del 22 aprile 1869, prescrive:

“*Art.1* – i beni immobili dello Stato tanto pubblici quanto posseduti a titolo di privata proprietà, fruttiferi o infruttiferi si amministrano per cura del Ministero delle finanze”.

“ I beni immobili assegnati ad un servizio governativo si amministrano per cura del Ministero da cui il servizio dipende. Posto che cessino da tale uso passano nell’Amministrazione delle Finanze”.

“ Ciascun Ministero provvede all’Amministrazione dei beni mobili assegnati ad uso proprio o di servizi da esso dipendenti”.

“*Art.2* – a cura del Ministro delle Finanze sarà formato l’inventario di tutti i beni immobili di pertinenza dello Stato, distinguendo quelli destinati in

Capitolo 2 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

servizio governativo dagli altri, ed indicando gli elementi atti a farne conoscere la consistenza ed il valore”.

“ Ciascun Ministro farà compilare l’inventario dei mobili, materiali e mobilie di spettanza dello Stato a tutto dicembre 1869”.

“ Il regolamento determinerà le norme per la formazione specifica e la conservazione dei detti inventari”.

Tali inventari vanno a costituire la *parte Attiva del Patrimonio* insieme ai debitori dello stesso Stato. La parte passiva del Patrimonio, invece, è composta dal cosiddetto “*debito pubblico*”, con la quale dicitura si intende annoverare quei debiti a lungo termine rappresentati da rendite consolidate e da debiti iscritti e non iscritti nel cosiddetto “*Gran Libro*”.

Al fine di constatare i fatti relativi alla Pubblica Amministrazione, i Ministeri e le Amministrazioni centrali dello Stato tengono un *Giornale* e un *Libro Mastro* in partita doppia, secondo quanto prescritto dalla legge 22 aprile 1869 N. 5026, nei quali registri vengono segnate, sommariamente e per ordine di data, tutte le operazioni concernenti le entrate e le spese dello Stato, nonché le variazioni che si verificano nei beni del Patrimonio dello Stato.

Le stesse operazioni vengono pure riportate dettagliatamente sopra *libri ausiliari e di sviluppo*, dei quali il numero e la forma varia secondo le circostanze e i cui modelli possono essere più o meno conformi a quelli attualmente in uso presso i Ministeri.

In ogni Azienda tanto pubblica quanto privata si distinguono tre qualità di persone che vi hanno interesse ed azione, e sono: il *proprietario* o colui che fornisce le sostanze, ed a conto del quale va l’azienda; i *consegnatari* o coloro i quali prendono in consegna le merci ed il danaro; i *corrispondenti* o coloro coi quali si fanno affari a dilazione.

È dal tenere queste tre tipologie di Conti che viene a costituirsi quel sistema completo di scritture che fu detto a *partita doppia* derivante dalla doppia scrittura della stessa partita, cioè l’una a debito di uno di quegli individui, e

l’altra a credito di un’altro di essi. Quindi, la regola fondamentale di tale sistema può riassumersi in questo principio:

*“addebitare chi riceve un valore o chi di un valore diviene debitore, ed accreditare chi lo dà o chi ne diviene creditore”.*

Applicando questo principio generale alla Contabilità dello Stato, troviamo che lo Stato, al quale appartengono tutti i beni immobili, mobili e materiali, le rendite derivanti da detti beni, e le entrate provenienti da imposte e tasse, è il *proprietario*; che i tesoreri e gli altri contabili aventi in custodia denaro o beni appartenenti allo Stato, sono i *consegnatari*; e che, infine, i contribuenti ed i creditori e debitori diversi dello Stato rappresentano altrettanti *corrispondenti*.

Tenendo Conti ad ognuna di queste tre qualità di persone, si otterrà un *sistema di scritture completo*, come si usa molto efficacemente in un ben ordinato sistema di tenuta di conti di un’azienda commerciale; mentre però in commercio le scritture segnano sempre fatti compiuti, nell’Amministrazione, invece, deve tenersi conto di dati preventivi in base ai quali i fatti possono compiersi: questi dati sono i *Bilanci attivo e passivo*, i quali fissano la natura ed il limite delle Entrate e delle Spese pubbliche.

Come l’azione amministrativa si riferisce distintamente alla gestione del Bilancio attivo e del Bilancio passivo e all’Amministrazione dei beni del Patrimonio dello Stato, così la Contabilità generale deve anch’essa essere tenuta divisa in tre categorie, cioè:

- *Contabilità del Bilancio attivo,*
- *Contabilità del Bilancio passivo,*
- *Contabilità del Materiale, ossia dei Beni del Patrimonio dello Stato.*

La *Contabilità del Bilancio attivo* avrà per scopo quello di prendere atto e tenere in evidenza:

- a) le entrate previste con la legge di bilancio e con le leggi speciali;



Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

- b) le entrate accertate o con il mezzo dei ruoli o in seguito delle riscossioni;
- c) i versamenti di danaro fatti dai Contabili riscossori o dai debitori diretti nelle Tesorerie dello Stato,
- d) le operazioni che sono la conseguenza di quelle sopra indicate.

La *Contabilità del Bilancio passivo* mirerà a prendere atto e tenere in evidenza:

- a) le spese autorizzate con la legge di bilancio e con le leggi successive;
- b) le spese accertate;
- c) le spese pagate;
- d) le altre operazioni che ne sono la conseguenza.

La *Contabilità del materiale*, infine, avrà come scopo quello di prendere atto e tenere in evidenza:

- a) i beni immobili, mobili e materiali in essere l'ultimo giorno dell'anno precedente;
- b) i beni di qualunque natura, acquistati o che pervengono per qualsivoglia titolo in proprietà dello Stato;
- c) i beni alienati, consumati, deteriorati o che si cedono ad altri;
- d) i beni in essere l'ultimo giorno dell'anno.

È ovvia la necessità di tenere distinta la contabilità del materiale da quella dei bilanci onde evitare pericolose confusioni.

Le scritture contabili si riferiscono a tre epoche principali, e sono:

Epoca 1 - *impianto dei conti*, il quale può aver luogo appena promulgata la legge che approva i Bilanci dello Stato.

Epoca 2 - *svolgimento dei conti* che ha luogo nel corso dell'esercizio finanziario.

Epoca 3 - *assestamento dei conti* che ha luogo terminato l'esercizio finanziario.

Il Bilancio attivo rappresenta lo Stato ossia il *Proprietario*, ed i singoli capitoli delle entrate rappresentano i *Corrispondenti* ossia i contribuenti.

Quindi, perché le scritture siano complete, si deve dar debito a ciascun capitolo delle Entrate che rappresentano la massa dei contribuenti per quel dato ramo, e credito al Bilancio che raffigura lo Stato.

Le Entrate si sviluppano in tre distinti periodi di tempo, cioè:

- *I periodo*: quando sono ordinate per Legge in misura presuntiva;
- *II periodo*: quando vengono accertate o per mezzo di ruoli nominativi che ne rendono più esatta la misura, od in seguito di riscossione eseguita dagli agenti riscossori;
- *III periodo*: quando vengono versate nelle Tesorerie dello Stato.

È quindi ovvio che le relative scritture, per essere efficaci, devono tenere sempre in evidenza i risultati delle entrate in ognuna di dette fasi: per fare ciò, si dovrebbero accendere sul libro Mastro tre Conti per ogni capitolo di entrate al fine di segnare, in uno le entrate previste con la Legge di Bilancio e quelle che si aggiungono o eliminano con le Leggi speciali; nel secondo le entrate accertate o con il mezzo di ruoli a carico dei riscossori, o con la riscossione eseguita dagli stessi nonché quelle stornate se considerate inesigibili; infine nel terzo le entrate versate nelle Tesorerie.

Ma siccome tale processo sarebbe troppo lungo, soprattutto in relazione alla molteplicità dei Capitoli, lo stesso risultato può essere ottenuto, molto più brevemente, dividendo il conto di ciascun Capitolo in tre colonne corrispondenti alle distinzioni sopra indicate.

Per cui, non appena approvato il Bilancio attivo di prima previsione, la Ragioneria speciale di ciascuna Amministrazione centrale, per la parte che la riguarda, impianta sul Mastro:

a) Un Conto generale al Bilancio attivo che rappresenta lo Stato, e lo accredita delle somme che sotto il titolo d'imposte e di tasse diverse, i contribuenti dovranno pagare allo Stato medesimo sulla base di detto Bilancio, colonna prima;

b) Altrettanti Conti quanti sono i capitoli delle Entrate che rappresentano i corrispondenti, ossia i contribuenti, i quali verranno addebitati delle somme da essi dovute allo Stato come sopra indicato, colonna prima.

L'accertamento delle entrate si effettua o prima della loro riscossione a mezzo dei ruoli delle Imposte dirette, od all'atto della riscossione dei proventi delle Gabelle, delle Poste, dei Telegrafi ecc.; per cui, come diverso è il modo di accertamento, diverso risulta essere il modo d'iscrizione sui libri contabili. Ma siccome tanto delle Entrate accertate a mezzo di ruoli, come di quelle effettivamente riscosse, ne sono tenuti contabili gli Agenti riscossori, così, tanto delle prime quanto delle altre ne sarà dato debito ai Contabili stessi e per essi alle Intendenze di Finanza, secondo quanto previsto dall'art. 34 della nuova Legge escluse, però, quelle entrate la cui riscossione è stata ceduta ad imprese, e per qualsiasi titolo, ne è stato autorizzato il versamento direttamente nelle Tesorerie dello Stato e per le quali, anziché le Intendenze di Finanza, verranno addebitati gli stessi debitori diretti su di un Conto appositamente aperto sul Mastro.

Compiuta la formazione dei ruoli delle Imposte dirette, e rimessi questi ruoli alle Intendenze di Finanza affinché tramite i Contabili ne curino la riscossione, la Ragioneria speciale aprirà un Conto sul Mastro a ciascuna Intendenza di Finanza alla quale vengono consegnati i ruoli d'Imposte da riscuotere, e l'addebiterà dell'ammontare di detti ruoli, secondo quanto disposto dall'art. 34 succitato, e quindi ne darà credito ai Conti dei corrispondenti capitoli di entrate dirette nella colonna delle somme accertate (colonna seconda).

Così, risultando dai Conti e prospetti riassuntivi mensili delle Intendenze di Finanza le riscossioni fatte dai Contabili per le tasse indirette, la Ragioneria ne darà parallelamente debito a dette Intendenze di Finanza e credito ai corrispondenti capitoli delle Entrate indirette, alla colonna delle somme accertate (colonna seconda).

Man mano, quindi, che dalle quietanze o da altri documenti uniti ai Conti e prospetti mensili risultano versamenti fatti nelle Tesorerie dello Stato, o pagamenti di spese, estinzioni di abbuoni od assegni per conto dell'Amministrazione centrale, la Ragioneria speciale darà credito al Conto delle Intendenze di Finanza delle somme come sopra versate o pagate dai Contabili, e debito al Conto dei relativi capitoli in (colonna terza).

Chiuso, infine, l'Esercizio Finanziario e volendo procedere all'assestamento dei Conti delle Entrate, l'Amministrazione finanziaria desumerà dalle somme accertate a carico dei Contabili, e per essi delle Intendenze di Finanza, sulla base dei ruoli, le quote che dagli incombeni praticati senza effetto si devono ritenere come inesigibili, affinché l'ammontare dei residui attivi non sia illusorio, ma reale. Emanato poi il provvedimento con il quale viene legalmente autorizzato il depennamento dai ruoli delle quote inesigibili, la Ragioneria speciale ne darà debito al Conto dei relativi capitoli (colonna seconda) e credito al Conto delle Intendenze, al fine di stornare dal loro carico l'ammontare delle quote inesigibili.

Quindi, eseguiti i necessari passaggi tra i Conti dei capitoli d'entrata e quello del Bilancio di previsione, ed addebitata la Direzione generale del Tesoro, alla quale si aprirà a tal fine un conto sul Mastro, delle somme versate nelle Tesorerie risultanti dalla colonna terza dei Conti dei capitali, al fine di bilanciare i conti stessi, la Ragioneria speciale riassumerà i risultati di ciascun Conto in un Conto finale, che può essere intitolato *Bilancio di Chiusura*, e che si apre sul libro Mastro addebitandolo di tutte le rimanenze passive ed accreditandolo di tutte quelle attive degli altri Conti.

Tale Conto presenterà, quindi, la vera e reale situazione dello Stato per la parte del Bilancio Attivo che si riferisce al ramo di servizio di cui si tengono le scritture.

L'atto del *Bilancio passivo* è quella Legge con la quale vengono fissate le spese che i Ministeri sono autorizzati ad effettuare per i servizi pubblici.

Il Bilancio passivo rappresenta lo Stato, cioè il proprietario, il quale s'impegna nella fornitura dei fondi necessari per la gestione dell'Azienda, ed i singoli capitoli di spesa rappresentano i corrispondenti in cui favore sono devoluti i pubblici servizi.

Al fine, però, di rendere le scritture complete, occorre addebitare al Bilancio passivo e accreditare a ciascun Capitolo di spesa le somme stanziare in Bilancio. Le spese si sviluppano in diversi periodi che si possono raggruppare in tre principali, cioè: all'atto della loro preventiva approvazione; all'atto del loro accertamento e all'atto del loro pagamento. È importante quindi, tenere costantemente distinti i risultati di ciascuna di queste tre fasi, al fine di poter conoscere tanto nel corso dell'esercizio, quanto alla scadenza dello stesso, l'entità delle spese autorizzate, accertate e pagate.

Ma per non aprire tre conti per ciascun capitolo di spesa, allo scopo di tenere in evidenza tali tre fasi, si divideranno (come già si è detto per le Entrate) i Conti dei capitoli in tre distinte colonne nelle quali, la prima riporta le somme previste, la seconda le somme accertate e la terza riporta le somme pagate.

A questo scopo, ciascun Ministero apre sul libro Mastro:

- a) un *Conto al Bilancio passivo* addebitandolo delle somme stanziare in Bilancio per il ramo di servizio del quale si tengono le scritture;
- b) un *Conto a ciascun capitolo di spesa* accreditandolo, nella colonna prima, delle somme iscritte in Bilancio.

Le stesse scritture si terranno per quelle spese che venissero autorizzate nel corso dell'Esercizio con Leggi speciali. Nel caso in cui fosse necessario l'annullamento di qualcuna delle somme iscritte in Bilancio o di parte delle stesse, si darà credito al Conto Bilancio passivo e debito al Conto del relativo capitolo del Bilancio, colonna prima, delle somme annullate con Leggi speciali.

L'accertamento delle spese, potendo effettuarsi prima o all'atto stesso del pagamento, comporta che le relative scritture contabili saranno diverse secondo che l'accertamento abbia luogo nell'uno o nell'altro modo.

Trattandosi, però, di spese che tramite distinte di credito dei singoli imprenditori di opere o di provviste vengono accertate prima del loro pagamento, il Ministero ne darà credito al Conto del Creditore che verrà, a tal fine, aperto sul Mastro, e debito al Conto del relativo capitolo di spesa, che deve già essersi aperto in colonna seconda. Quando poi si tratta di spese il cui accertamento ha luogo all'atto stesso del pagamento, allora si darà delle stesse credito al Conto del relativo capitolo in colonna terza (pagamenti) e debito al Conto stesso in colonna seconda (accertamenti).

Infine quando il Ministero emette mandati di pagamento, darà credito del loro ammontare al Conto del relativo capitolo, colonna terza, (pagamenti) e debito al creditore che prima era stato accreditato, se le spese sono di natura tale per cui l'accertamento ha luogo prima del pagamento, od al credito del capitolo stesso, colonna seconda, (accertamenti) se, invece, il pagamento riflette quelle tali spese il cui accertamento ha luogo contemporaneamente al pagamento.

Qualora le distinte di credito, in seguito della liquidazione fattane, abbiano dato luogo ad aumenti o diminuzioni per rettificazioni di errori sulle stesse riscontrati, si passeranno analoghe scritture sui libri della Ragioneria: nel caso di rettifiche in aumento, si dà debito al Conto del capitolo, colonna seconda, e credito al Conto dell'imprenditore di opere o servizi; nel caso di rettifiche in diminuzione, invece, si dà debito al Conto dell'imprenditore e credito al Conto del capitolo di spesa, colonna seconda.

Nel caso in cui il realizzatore di opere o servizi venga ritenuto Contabile di qualche partita per degradazioni o smarrimenti di oggetti affidatigli o per ritardo nella consegna dei medesimi, il Ministero dà debito al Conto dell'impresa del relativo importo, e credito al Conto del corrispondente

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

capitolo di spesa, colonna seconda, qualora la relativa somma non debba essere rimborsata in denaro alla parte danneggiata; oppure al Conto stesso, colonna terza, se la somma citata viene rimborsata con emissione di apposito mandato.

Trattandosi di apertura di crediti a favore di Ufficiali delegati per spese da sostenere in economia, la Ragioneria, all'atto dell'apertura del credito, accrediterà il titolare e addebiterà il Conto del relativo capitolo di spesa, colonna seconda, dell'ammontare corrispondente al credito autorizzato (art. 41 della Legge). Man mano, quindi, che il titolare, disponendo del credito assegnatogli emette buoni di pagamento, ovvero trasmette il conto documentato delle somme erogate, addebiterà il titolare stesso e accrediterà il relativo capitolo, colonna terza (art. 45 della Legge).

Terminata l'operazione che originò l'apertura del credito si bilancerà il conto del titolare addebitandolo della somma che è rimasta disponibile ed accreditandone il relativo capitolo, colonna seconda, al fine di annullare la somma sopravanzata ai bisogni di quel servizio.

Una volta chiuso l'Esercizio finanziario, volendosi procedere all'assestamento definitivo delle spese, la Ragioneria, eseguiti i passaggi occorrenti tra l'uno e l'altro dei Conti dei capitoli, ed accreditato il Conto della Direzione generale del Tesoro, che a tal fin aprirà anche sul Mastro, dell'ammontare dei mandati estinti e risultanti dalla differenza tra il dare e l'avere della colonna terza di ciascun capitolo (al fine di bilanciare i conti degli stessi), riassume i risultati di ciascun Conto in un Conto finale che può denominarsi *Bilancio di Chiusura* che si apre sul libro Mastro, addebitandolo di tutte le rimanenze attive ed accreditandolo di tutte quelle passive degli altri Conti.

Questo Conto presenta la vera e reale situazione dello Stato per la parte del Bilancio passivo che si riferisce al ramo di servizio di cui si tengono le scritture.

Si è detto in precedenza come talune delle Entrate e delle Spese siano più fittizie che reali perché, per esse, se da una parte lo Stato riceve o paga denaro, dall'altra dà o riceve materiali, cosicché non si fa che cambiare un valore con un altro equivalente. Infatti, le Entrate derivanti da alienazioni di beni costituiscono, da una parte aumento nel valore di Cassa, e dall'altra diminuzione nel valore del Patrimonio dello Stato; e le spese causate da acquisto di beni costituiscono una diminuzione nel valore di cassa, ed aumento nel valore del Patrimonio dello Stato. Quindi un tale movimento in aumento e in diminuzione nel Patrimonio dello Stato obbliga a tenere una serie di *Conti speciali*, nei quali vengono riportati tali movimenti.

Siccome, però, i beni mobili ed immobili di pertinenza dello Stato sono dati in consegna ad Ufficiali Contabili che devono rispondere della loro integrità e della loro conservazione in buona condizione si terrà conto per ciascun Consegnatario e per lo Stato stesso (proprietario), del movimento di beni di qualunque natura che appartengano allo Stato. Da quanto detto ne deriva la necessità d'istituire su di un apposito libro Mastro in ciascuna Ragioneria speciale:

a) un Conto a ciascun *Contabile consegnatario*, al fine di *addebitarlo* del valore dei beni che risultavano in sua consegna l'ultimo giorno dell'anno precedente, sulla base dell'inventario che a tale scopo deve essere stato redatto, e del valore degli altri oggetti successivamente affidati alla sua custodia e risultanti da appositi verbali d'introduzione o di carico; e di *accreditarlo* del valore di quei beni od effetti che verranno da lui riconsegnati di volta in volta o dei quali ne venisse altrimenti scaricato con appositi ordini Ministeriali;

b) un *Conto al Demanio dello Stato*, come proprietario, al fine di *accreditarlo* del valore dei beni in essere all'ultimo giorno dell'anno precedente, e di quelli che per acquisto od in qualunque altro modo perverranno nel corso dell'anno in proprietà dello Stato ed *addebitarlo* del



valore di quelli che per consumo, vendita o deterioramento cesseranno di appartenere allo Stato.

Gli oggetti che per esigenze di servizio passano da uno ad un altro Contabile, come ad esempio gli effetti militari che da uno dei diversi magazzini dell'Amministrazione passano ai Corpi o Stabilimenti militari, saranno portati a debito del Contabile ricevente ed a credito del Contabile cedente, senza che il Conto del Demanio dello Stato debba per questo subire variazioni.

Il valore dei materiali che verranno consumati interamente o deteriorati per uso dei pubblici servizi, sarà addebitato al Conto del Demanio dello Stato al fine di diminuire l'entità del Patrimonio, oppure riassunto in Conti transitori detti *diminuzioni, consumi, deterioramenti ecc.*, al fine di tenerne in evidenza l'ammontare, ed accreditato al Contabile che aveva in consegna detti materiali.

Il valore dei materiali che si acquisteranno o perverranno in qualunque modo in proprietà dello Stato, invece, sarà accreditato al Conto Demanio oppure riassunto in Conti transitori detti *aumenti, acquisti, espropriazioni, ecc.*, e addebitato ai Contabili consegnatari che ricevono i materiali stessi.

Alla scadenza dell'anno si pareggiano detti Conti transitori con il Conto Demanio dello Stato, al fine di ridurre al suo vero e reale valore il conto stesso che rappresenta il valore totale del Patrimonio dello Stato. Quindi si procede alla chiusura di tutti i conti portando i risultati passivi degli stessi nel Dare del Conto *Bilancio di Chiusura*, che a tal fine verrà aperto sul Mastro, e portando i risultati attivi nell'Avere dello stesso Conto Bilancio.

Quest'ultimo Conto presenterà, così, la vera e reale situazione del Patrimonio dello Stato all'ultimo giorno dell'anno.

Le scritture tenute nel modo sopra esposto fanno sì che i Conti di ciascun capitolo del Bilancio presentino:

- nella prima colonna, da una parte, le somme iscritte nel Bilancio di prima previsione (art. 25 della nuova Legge), e quelle aggiuntevi con la Legge del Bilancio definitivo di previsione (art. 26), o con Leggi speciali; dall'altra parte, le somme diminuite od annullate con la Legge del Bilancio definitivo o con Leggi speciali;

- nella seconda colonna, da una parte le somme accertate, mentre dall'altra le somme stornate, cioè da diminuirsi dell'ammontare degli accertamenti;

- nella terza colonna, per le Entrate, le somme versate nelle Tesorerie dello Stato mentre per le Spese, da una parte le spese soddisfatte e per le quali sono stati emessi mandati di pagamento; dall'altra l'ammontare dei mandati che alla scadenza dell'Esercizio, non essendo stati riscossi, dovessero essere annullati.

In questa maniera risulterà di immediata evidenza la differenza tra le somme accertate e quelle previste, al fine di provocarne la necessaria regolarizzazione con la *Legge di assestamento definitivo* dei Bilanci. Inoltre risulterà ben visibile la differenza tra le entrate riscosse o le spese pagate e quelle accertate, al fine di passarla, sotto forma di *residui attivi o passivi*, al Bilancio dell'esercizio successivo.

La colonna esterna è quella che serve, invece, per il controllo numerico delle partite passate dal Giornale al libro Mastro.

In questa maniera il Ragioniere, avendo sempre bene in evidenza la somma delle previsioni e dei pagamenti da una parte, e la somma degli accertamenti dall'altra parte, potrà praticare costantemente la necessaria vigilanza al fine di far rientrare nel limite delle assegnazioni fatte i pagamenti per i quali viene richiesto di emettere mandati, ma soprattutto di creare una relazione tra spese da sostenere e fondi disponibili, tenuto conto delle spese già accertate sebbene non ancora soddisfatte. E questo è quanto forma il cardine di un buon sistema di contabilità.

Con i conti quindi degli Agenti Contabili delle Imposte Dirette e delle altre Entrate diverse, e quelli dei debitori diretti, si ha da una parte il rispettivo carico per le Entrate accertate a mezzo di ruoli, contratti d'appalto o di cessione, ecc., e quelle effettivamente riscosse; e dall'altra parte lo scarico per i versamenti effettuati nelle Tesorerie dello Stato.

Con i Conti dei diversi creditori dello Stato si ha, da una parte il credito di questi ultimi per Spese accertate, e dall'altra parte il debito degli stessi per spese soddisfatte o per le quali sono stati emessi mandati di pagamento.

Con i Conti della direzione generale del Tesoro si ha con uno le Entrate versate, e con l'altro le spese pagate nel corso dell'Esercizio.

Infine con i Conti del Bilancio di Chiusura si ha: relativamente alle Entrate, da una parte le Entrate dell'Esercizio e dall'altra i debiti dei Tesorieri per le Entrate versate, i debiti dei Contabili e quelli dei debitori diretti per le Entrate non ancora versate, che costituiscono i residui attivi. Per le Spese, invece, si ha: da una parte le Spese dell'Esercizio, e dall'altra i crediti dei Tesorieri per le Spese soddisfatte e quelli degli altri creditori per Spese non ancora soddisfatte, che costituiscono i residui passivi.

#### *Analisi contabile dell'anno 1880*

Sebbene non vi siano state modifiche dal punto di vista normativo, da quello strettamente contabile rivestono particolare valore conoscitivo alcuni prospetti componenti il *Rendiconto generale del Patrimonio dello Stato per l'anno 1880*, in quanto riportano, sia in forma sintetica che disaggregata e secondo modalità nel seguito esposte, i principali cespiti del patrimonio.

Il primo di questi prospetti, denominato *Movimento del patrimonio dello Stato nell'anno 1880*, evidenzia per sintesi le attività e le passività che vengono riportate in uno schema a sezioni contrapposte.

Alla suddetta esposizione delle attività e passività si accompagnano dei rimandi ad altri prospetti, onde meglio descrivere la formazione delle poste.

Un elemento rilevante del prospetto in argomento e, peraltro, anche dei successivi, attiene al fatto che vengono distintamente esposte (senza quindi compensi di partite) le consistenze delle varie voci ad inizio esercizio (01.01), le variazioni in diminuzione e quelle in aumento, nonché la loro consistenza a fine periodo (31.12).

La sezione Attività del prospetto *Movimento del patrimonio dello Stato nell’anno 1880* riporta due macrovoci *Attività disponibili* e *Attività non disponibili per destinazione* classificate sulla base del loro differente grado di “esigibilità”.

La prima delle macrovoci in questione (*Attività disponibili*) sintetizza, come si evince da un prospetto denominato *Dimostrazione del movimento delle Attività e Passività finanziarie nell’anno 1880*, le disponibilità presenti in bilancio sotto forma di “fondo di cassa”, “crediti di tesoreria” e “resti attivi di bilancio”.

Il secondo macroaggregato del prospetto *Movimento del patrimonio dello Stato nell’anno 1880*, *Attività non disponibili per destinazione* riporta invece per sintesi la valorizzazione dei beni immobili e mobili dello Stato che trovano maggiori dettagli in un successivo schema chiamato *Dimostrazione del movimento delle attività diverse non disponibili per destinazione e delle passività consolidate, redimibili coi fondi propri del bilancio e vitalizie nell’anno 1880*.

Tale circostanza assume particolare valore conoscitivo, in quanto dà evidenza del fatto che il bilancio dello Stato era fatto per contrapposizione fra attività e passività non meramente finanziarie ma includeva, fra le prime, anche attività immobiliari e materiali.

Da ciò si deduce che:

- i saldi del bilancio erano il frutto di variazioni di consistenze di diversa natura (finanziarie e patrimoniali) e, per forza di cose, finivano con il ricomprendere le permutazioni tra elementi del patrimonio;

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

- era possibile seguire la variazione delle voci costituenti anche il patrimonio immobiliare e mobile dello Stato il quale era quindi oggetto di monitoraggi e valorizzazioni puntuali in sede di consuntivo.

Il prospetto *Dimostrazione del movimento delle attività diverse non disponibili* evidenzia, sempre nella sezione attività, le singole voci costituenti il patrimonio dei beni immobili e mobili dello Stato che sono suddivisi anche per Amministrazione che ne ha la disponibilità e per loro tipologia, sicché è possibile comprendere i diversi consumi di risorse e l'entità del loro reintegro (colonne variazioni in diminuzione e in aumento).

Unitamente a ciò appare utile notare che la suddivisione dei beni mobili tra quelli che potremmo definire legati all'attività dell'Amministrazione (chiamati *Fondi e dotazioni amministrative* e comprendenti, ad es., carta filigranata – Ministero delle Finanze) e quelli detti *di utilità nazionale* (es. oggetti di antichità) dà conto in maniera immediata delle loro diverse finalità, utilizzi, etc.

Tornando al prospetto *Movimento del patrimonio dello Stato nell'anno 1880* è anche di interesse particolare la sezione passività che riporta due macrovoci *Passività effettive* e *Passività consolidate redimibili coi fondi propri del bilancio e vitalizie*. Tale sezione presenta logiche di formazione simili alla sezione attività. La prima macrovoce, denominata *Passività effettive*, riporta debiti che potremmo definire a breve termine (tesoreria e resti passivi di bilancio) o, comunque, connessi alla gestione monetaria e al connesso corso forzoso (prospetti *Dimostrazione del movimenti delle Attività e Passività finanziarie nell'anno 1880* e *Dimostrazione del movimento delle attività diverse non disponibili*)

La macrovoce *Passività consolidate redimibili coi fondi propri del bilancio e vitalizie* evidenzia, invece, debiti a più lungo termine o senza scadenza.

L'utilità del descritto metodo di rendicontazione è anche dovuta alla circostanza che è possibile comprendere le variazioni di tutte le essenze del

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

patrimonio dello Stato (immobili, mobili, finanziarie, a breve termine, etc.) unitamente al loro consumo complessivo e suddiviso, ove utile, per Amministrazione responsabile.

Il Bilancio consuntivo era quindi strumento di controllo dell'operato delle parti in cui si componeva l'Amministrazione e di spiegazione dell'utilizzo delle risorse (beni di consumo, immobili, etc.), onde potere meglio indagare sulle ragioni della variazione della posizione finanziaria netta dello Stato (sia complessiva che, volendo, per durata delle scadenze), dovuta, come è evidente, a diversi possibili motivi: il finanziamento delle esigenze correnti, l'acquisto di beni immobili o mobili, etc..

Sempre relativamente al consuntivo appare utile riportare due ulteriori prospetti rispettivamente denominati *Conto Consuntivo dell'Entrata* e *Conti Consuntivi della Spesa*. Il primo schema evidenzia, secondo il tipo di entrata, la sua evoluzione da inizio a fine periodo, mentre il secondo pone in luce l'evoluzione delle diverse spese per ciascuna amministrazione.

Il congiunto esame di tutti i prospetti appena richiamati consente, come è ovvio, ulteriori considerazioni che si tralasciano in questa sede per evidenti ragioni espositive.

#### *Analisi contabile dell'anno 1904-1905*

Il bilancio di questo periodo risente di alcune modifiche sul piano normativo, soprattutto quelle apportate dalle *leggi 8 luglio 1883, 11 luglio 1889 e 4 giugno 1893*.

La prima importante modifica riguarda l'anno finanziario che inizia il *1° luglio e termina il 30 giugno dell'anno seguente*. Si impone, quindi, uno spostamento dell'arco temporale su cui si distribuisce l'anno finanziario con ovvie modifiche anche alle altre scadenze riguardanti il bilancio: la

presentazione del bilancio di previsione, composto dello *stato di previsione dell'entrata e della spesa*, è posticipata al mese di novembre.

Dal punto di vista strettamente contabile, il *consuntivo* risulta composto da:

- il *conto del bilancio*, composto dalle entrate accertate e scadute dal 1° luglio a tutto giugno, dalle spese ordinate e liquidate nello stesso arco di tempo e dalle riscossioni degli agenti, dai versamenti nelle casse del Tesoro e dai pagamenti effettuati nel periodo di tempo considerato;
- il *conto generale del patrimonio dello Stato*, di cui fanno parte, invece, le variazioni che apporta in esso l'esercizio del bilancio e tutte quelle che si manifestano nelle consistenze patrimoniali.

Relativamente ai conti dello Stato, infine, è stabilito che questi abbiano a corredo la dimostrazione dei vari punti di concordanza tra la contabilità del bilancio e quella patrimoniale, nonché di tutti quei conti speciali che saranno necessari a dimostrare ed illustrare le risultanze dei singoli servizi.

- il *riassunto generale del conto patrimoniale* basato sulla consistenza, che sintetizza distintamente le variazioni avvenute nei beni, nei crediti e nei debiti, in una forma che ricorda molto l'attuale *prospetto fonti/impieghi*;
- il riassunto della *consistenza e del movimento delle attività*;
- il riassunto della *consistenza e del movimento delle passività*, che mostrano le variazioni intervenute, distinte per causale e cespite;
- il riassunto del *conto generale delle rendite e delle spese* e di altri aumenti e diminuzioni patrimoniali, che riporta i totali grezzi più significativi degli schemi precedenti, la gestione dei residui di bilancio e, a pareggio, il miglioramento o il peggioramento patrimoniale.

Il *risultato patrimoniale* viene ulteriormente spiegato e rapportato alle altre gestioni di bilancio nella *Nota preliminare sul rendiconto patrimoniale*.

### *Analisi contabile dell'anno 1924-1925*

In quel periodo i bilanci venivano redatti secondo i principi del Regio Decreto n. 2440 del 18 novembre 1923 (*Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e contabilità generale dello Stato*). Esso ripropone l'impostazione secondo la quale la Ragioneria Generale dello Stato e la Direzione generale del Tesoro sono alla dipendenza del Ministero delle Finanze: la direzione del tesoro sovrintende al servizio di tesoreria dello Stato, la Ragioneria, invece, riassume i conti delle entrate accertate, riscosse e versate, nonché delle spese impegnate e pagate; riassume, inoltre, le modifiche che si verificano nella consistenza del patrimonio mobile ed immobile dello Stato, attraverso la sintesi delle scritture delle ragionerie delle amministrazioni centrali, redatte secondo gli schemi imposti dalla ragioneria generale. La Ragioneria continua a ricomprendere, tra le sue funzioni, quella di predisporre e presentare al parlamento il progetto di bilancio, nonché il rendiconto generale consuntivo.

L'anno finanziario torna a coincidere con l'anno solare, anche se per gli incassi ed i versamenti delle entrate accertate e per i pagamenti delle spese impegnate entro il 31 dicembre, la chiusura dei conti può essere protratta al 31 gennaio successivo.

I risultati della gestione dell'anno finanziario continuano ad essere riassunti e dimostrati nel *conto del bilancio* (che comprende le entrate accertate e scadute durante l'anno finanziario, le spese ordinate e liquidate nonché quelle impegnate nello stesso periodo di tempo e le riscossioni degli agenti) e nel *conto generale del patrimonio* (che riassume le variazioni che apporta in esso la gestione del bilancio e tutte quelle che, per qualsiasi causa, si verificano durante l'esercizio nelle attività e passività patrimoniali). Importanti modifiche si rilevano anche nell'iter di approvazione e stesura del bilancio, che acquisisce sempre più le sembianze tipiche dell'attuale procedura: nel mese di luglio il parlamento presenta al Ministro per il bilancio



Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

e la programmazione economica il *rendiconto generale* dell'esercizio finanziario scaduto il 31 dicembre precedente; nel mese di settembre, invece, lo stesso parlamento provvede alla presentazione del bilancio di previsione per l'anno finanziario che inizia il 1° gennaio successivo: esso si compone di *stato di previsione dell'entrata e della spesa*, distinta per ministeri, e del *quadro generale riassuntivo* che include una sezione indicante le variazioni analitiche rispetto alle previsioni dell'anno precedente. Il tutto costituisce, ovviamente, oggetto di un unico disegno di legge.

Le entrate dello Stato vengono ripartite in *titoli, categorie, rubriche e capitoli*; le spese, invece, sono ripartite in *titoli, sezioni, rubriche, categorie e capitoli*.

Il *rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato*, come detto, si compone del *Conto consuntivo del bilancio* e del *Conto generale del Patrimonio dello Stato*. I prospetti contenuti nel primo documento mirano ad evidenziare, secondo diversi profili, la *gestione di competenza*, di *cassa* e dei *residui* delle entrate e delle uscite di bilancio; vengono inoltre esposti appositi distinti prospetti sulle attività poste in essere dai singoli Ministeri e dagli Enti e Aziende gestite dallo Stato.

Il *Conto generale del patrimonio dello Stato* riporta, invece, la documentazione atta a evidenziare le variazioni delle attività e delle passività dello Stato e il raccordo tra queste e il conto del bilancio. Il documento in questione contiene prospetti coordinati tra di loro e volti ad evidenziare la situazione patrimoniale dello Stato e le variazioni dei singoli cespiti sulla base di successivi approfondimenti e differenziate metodologie. Fra i numerosi prospetti contenuti nel rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato appare utile un breve commento circa il prospetto denominato *Riassunto dei conti generali del patrimonio dello Stato per l'esercizio finanziario 1924-25*: esso riporta le *attività*, comprensive anche della valorizzazione dei beni

mobili ed immobili, e le *passività* distinte sulla base della loro disponibilità oppure della loro scadenza.

Esso inoltre sintetizza specificamente le variazioni avvenute nei *beni* e *crediti* e nei *debiti*. La descritta rappresentazione, quindi, mira ad una sintesi complessiva delle attività e passività e delle loro variazioni: il raccordo tra il miglioramento/peggioramento patrimoniale e i risultati dei conti accesi alle variazioni dovute alla gestione accresce ulteriormente il valore informativo del bilancio consuntivo in discussione.

#### *Analisi contabile dell'anno 1943 – 1944*

Il bilancio del periodo 1943-44 risente di alcune importanti modifiche apportate all'impianto contabile dalla *legge n. 2783 del 9 dicembre 1928, modificazioni alla legge per la contabilità generale dello Stato*. Essa stabilisce che entro il mese di dicembre la Direzione generale del Tesoro compili il *preventivo di cassa* relativo all'esercizio finanziario successivo, ripartito in periodi semestrali: tale preventivo, oltre il presunto fondo cassa iniziale, deve comprendere gli incassi ed i pagamenti di cui è prevista la realizzazione, sia in conto della gestione del bilancio per competenza e residui, sia in conto dei debiti e crediti di tesoreria.

Alla fine di ciascun trimestre, suddetto preventivo viene rivisto al fine di tener conto degli elementi che determinano eventuali variazioni.

A tale scopo la Ragioneria dello Stato raccoglie dalle amministrazioni centrali, entro il giorno 10 dei mesi di giugno, settembre, dicembre e marzo i dati occorrenti per stabilire le previsioni degli incassi e dei pagamenti che si riferiscono alla gestione del bilancio.

Per quanto riguarda il posizionamento dell'anno finanziario è da registrare una ulteriore modifica: inizia con il 1° luglio e termina con il 30 giugno dell'anno seguente; in particolare, però, per gli incassi ed i versamenti delle

entrate accertate e per i pagamenti delle spese impegnate entro il 30 giugno, la chiusura dei conti è protratta al 31 luglio successivo.

Nel *conto del bilancio* sono comprese le entrate accertate e scadute durante l'anno finanziario, le spese ordinate e liquidate e quelle impegnate nello stesso arco di tempo e le riscossioni degli agenti, nonché i pagamenti, effettuate entro il 31 luglio.

Entro il mese di gennaio, infine, il Ministro delle Finanze ha il compito di presentare al Parlamento:

- il *rendiconto generale* dell'esercizio scaduto il 30 giugno;
- *bilancio di previsione dell'esercizio futuro*, costituito dallo stato di previsione dell'entrata e da quelli delle spese distinti per ministeri.

Il conto dei residui del bilancio dev'essere tenuto distinto da quello della *competenza*, in modo tale che nessuna spesa riguardante i residui possa essere imputata sui fondi della competenza e viceversa.

Inoltre il rendiconto riporta, oltre alla *Nota preliminare*, il *Conto generale del patrimonio dello Stato* suddiviso nelle seguenti sezioni, alle quali si accompagnano i *Conti speciali dimostrativi*, suddivisi per Ministeri:

- *sezione I*: Conti generali;
- *sezione II*: dimostrazione dei punti di concordanza tra gli accertamenti di competenza del bilancio ed il conto del patrimonio;
- *sezione III*: conto generale delle rendite e delle spese e gli altri aumenti e diminuzioni patrimoniali;
- *sezione IV*: attività e passività classificate secondo i vari ministeri che le hanno in gestione.

La *Nota preliminare*<sup>70</sup>, invece, riporta chiarimenti di vario genere sull'esercizio in esame. Da tale documento è possibile desumere:

---

<sup>70</sup> Alla Nota preliminare segue il *riassunto dei conti generali per l'esercizio finanziario 1943-44*, che rispecchia il prospetto *riassunto dei conti generali del patrimonio dello Stato per l'esercizio finanziario 1924-25*. Ulteriori prospetti sono finalizzati a dimostrare l'attività posta in essere dai vari Ministeri.

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

- le *ragioni del peggioramento patrimoniale* esposte con riguardo alle singole voci del bilancio, ai differenti ministeri e al loro totale;
- le connessioni tra il *conto del bilancio* e quello del *patrimonio*, con espressa dimostrazione delle variazioni della consistenza patrimoniale e delle influenze dell'esercizio del bilancio sul patrimonio;
- quanto le singole gestioni (del bilancio di competenza, dei residui di bilancio e del patrimonio non finanziario) abbiano influito sul risultato economico dell'esercizio.

#### *Analisi contabile dell'anno 1957 – 1958*

Il bilancio relativo al periodo 1957-58 non presenta importanti modifiche rispetto al bilancio del periodo antecedente né dal punto di vista normativo, né da quello strettamente contabile.

Si rileva, infatti, come il Rendiconto generale dell'amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 1957-58 si componga, analogamente al precedente periodo, nelle principali sezioni:

- *Conti generali*: che evidenziano la consistenza al principio e alla fine dell'esercizio, nonché le variazioni in aumento e in diminuzione per ciascuna singola specie di beni, crediti o debiti;
- *Dimostrazione dei punti di concordanza tra il conto del bilancio e quello del patrimonio*: che riassume i movimenti patrimoniali derivanti dagli accertamenti di competenza del bilancio e determina l'ammontare dell'entrata netta e quella della spesa netta corrispondenti al beneficio o alla perdita apportati dalla gestione di competenza del bilancio al patrimonio;
- *Conto generale delle rendite e delle spese*: che rappresenta il prospetto economico del rendiconto dal quale risultano i profitti e le perdite dovuti, tanto alla gestione del bilancio, quanto alla gestione del patrimonio;

Capitolo 2 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella normativa e nella prassi dalla legge Cavour ai giorni nostri

- *Attività e passività* classificate in relazione ai Ministeri che le hanno in gestione: che classifica le attività e le passività in tabelle separate, ognuna per ciascun Ministero, ed il relativo ammontare viene riepilogato in un prospetto riassuntivo le cui risultanze concordano con quelle del conto sintetico della sezione dei conti generali.

## Capitolo 3

### L'EVOLUZIONE DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA NELLA DOTTRINA ECONOMICO-AZIENDALE

#### 3.1 La critica alla legge Cavour e alla legge Cambrey Digny

Nel presente capitolo si analizzerà l'evoluzione dottrinale delle discipline amministrativo-contabili in tema di contabilità pubblica e di bilancio dello Stato nel periodo intercorrente tra l'Unità d'Italia e il periodo dell'emanazione della legge Curti (anni 60), fino ad analizzare le ultime riforme degli anni '90. Sebbene il periodo preso in considerazione affondi molto indietro le sue radici, le analisi e le discussioni fatte da molti studiosi sono ancora attuali.

Fra le varie questioni che sono state affrontate dagli studiosi di ragioneria pubblica in quell'epoca (scelta tra bilancio di competenza e bilancio di cassa, individuazione del sistema di rilevazione più funzionale alle esigenze dello Stato, ecc.), è particolarmente interessante ed importante nel dibattito dottrinale, quella relativa all'opportunità di adottare il *sistema patrimoniale* presso le amministrazioni centrali dello Stato.

La stesura, l'interpretazione e l'applicazione delle leggi di contabilità di Stato presentarono problematiche significative<sup>71</sup> fin dai primi anni del Regno d'Italia, per cui è bene fare una rapida rassegna delle difficoltà che furono affrontate in questo periodo storico e nei successivi, con particolare attenzione al periodo che va dal 1869 al 1922.

Nella primissima fase successiva all'unificazione del Regno, al problema contabile fu offerta una soluzione d'emergenza consistente nell'estensione a tutto il territorio nazionale della Legge Cavour del 23 marzo 1853 n. 1483, che all'epoca della sua applicazione al Piemonte rappresentò il risultato di approfonditi studi condotti in diversi Stati europei.

---

<sup>71</sup> Due furono i principali ostacoli: la capacità di produrre un impianto normativo chiaro e ben definito da parte dei legislatori e le numerose difficoltà applicative dei sistemi scaturenti dalle leggi.

La prima normativa organica dettata per lo Stato unitario fu la legge Cambray-Digny. Tale provvedimento, insieme alle istruzioni contabili che vi fecero seguito, venne duramente criticato dal Besta, uno dei maggiori esponenti e studiosi di ragioneria pubblica dell'epoca, nonché fautore del sistema patrimoniale, che denunciò la mancanza di un'idea chiara del meccanismo della partita doppia, della natura e delle esigenze del sistema di contabilità.

Egli riteneva che lo spirito della riforma si basava su un concetto erroneo e cioè che in un razionale e ben ordinato *sistema di contabilità di stato* e di *bilancio di previsione*, le entrate e le spese di bilancio dovessero abbracciare nulla di più e nulla di meno degli aumenti e delle diminuzioni del *patrimonio dell'azienda* durante l'esercizio. In questo modo i conti di gestione dovevano evidenziare soltanto le entrate e le spese che formavano già oggetto di bilancio.

Le autorità dell'epoca adottarono alcuni accorgimenti per eliminare gli inconvenienti della legge appena approvata ma, secondo il parere di Besta "*simili espedienti non bastarono a togliere gli intimi difetti del sistema dei conti adottato*".

All'adozione dei provvedimenti di cui si è appena detto fece seguito l'emanazione delle *istruzioni contabili del 1874*, le quali di fatto migliorarono l'ordinamento contabile, attraverso delle modifiche tecniche, e la presa di distanze da parte di Minghetti dall'erronea interpretazione della legge del 1869.

I principali difetti che Besta ravvisò nella riforma sono riconducibili ai seguenti elementi:

1. Nei conti che concludono la contabilità di bilancio non sono distinti i fatti che riguardano i *residui di anni precedenti* da quelli che si riferiscono alle *competenze* dell'anno in corso, quindi non vi era distinzione tra *gestione in conto residui* e *in conto competenze*. Per rimediare a questo inconveniente

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale sarebbe bastato assegnare un conto ai "residui attivi" e un conto ai "residui passivi" ai quali si sarebbe dovuto riferire, in occasione dell'apertura dei conti. Per lo stesso motivo sembrerebbe opportuno adottare una seconda serie di conti agli " *ordini di pagamento*" (spese di bilancio) e agli " *agenti di riscossione*" (entrate di bilancio), ma secondo Besta è sufficiente introdurre nei conti già adottati due colonne interne, l'una per i resti e l'altra per le competenze dell'anno<sup>72</sup>.

2. Non si pensò di distinguere nei conti i vari beni che fanno parte del patrimonio dello stato. Raccogliere tutti i beni in un conto intitolato "*patrimonio dello stato*" elimina ogni chiarezza delle scritture. Si devono distinguere in essi i beni che hanno un *valore di cambio* da quelli che per loro natura *non sono alienabili*<sup>73</sup>. Si debbono, inoltre, distinguere i beni che costituiscono il *patrimonio fermo dello stato* dalle *scorte destinate a consumi e a nuove produzioni*. Besta considera quest'ultima distinzione fondamentale perché solo tramite questa suddivisione si può avere una chiara idea della *spesa*, infatti, essa è costituita dai *consumi effettivi* e non dagli *acquisti*, nei quali sono presenti anche le scorte e le rimanenze.

3. Fra i conti di gestione ne manca uno in cui raccogliere *le rendite* e le *spese* da imputarsi ad *esercizi futuri*, ed anche per le rendite e le spese dell'anno, due conti sono assolutamente insufficienti affinché dalle scritture sintetiche si possano trarre retti criteri di amministrazione<sup>74</sup>.

### **3.2 Il pensiero del Cerboni e la Logismografia. Il ruolo della della Ragioneria e del Ragioniere generale dello Stato.**

L'attività scientifica e metodologica di Giuseppe Cerboni ebbe grande influenza nell'ambito della *contabilità pubblica*, in quanto egli ricoprì la

---

<sup>72</sup> Cfr. Besta F., *La contabilità di Stato*, Litografie, Venezia, 1897-1898

<sup>73</sup> Questo è un concetto che Besta riprende più volte ed è probabilmente un elemento fondamentale del bilancio patrimoniale; cfr. Besta F., *La Ragioneria*, 1922.

<sup>74</sup> cfr. Besta F., *La ragioneria*, op.cit.



Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale carica di Ragioniere generale dello Stato dal 10 aprile del 1876 al 30 aprile 1891. Cerboni si dedicò con entusiasmo e passione all’adempimento del proprio mandato, adoperandosi affinché il metodo logismografico da lui ideato fosse applicato alla contabilità pubblica.

Nel 1877 venne approvato il quadro di contabilità per le scritture della Ragioneria generale, che indicava la *logismografia* come il nuovo metodo da adottare, e vennero abrogate le precedenti istruzioni emanate con il decreto ministeriale 4 settembre 1874. La logismografia fu applicata in alcuni uffici dell’amministrazione pubblica, ma nonostante la caparbia del Ragioniere generale, il metodo logismografico non fu mai applicato in numerose ragionerie centrali. La Direzione generale del Tesoro, in particolare, continuò ad adoperare la partita doppia tradizionale. Già nel 1891 una circolare del Ministero del Tesoro ordinava la cessazione del predetto sistema scritturale presso le intendenze di finanza.

Da molti articoli pubblicati sulla *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*<sup>75</sup> emerge la rivalità tra le due più importanti scuole di pensiero dell’epoca: i *logismografi* ed i sostenitori della *partita doppia tradizionale*, che facevano capo al Besta, i quali avevano opposte opinioni circa il metodo da applicare all’amministrazione dello Stato.

Nel presente paragrafo si analizzerà il contributo di Cerboni e si esaminerà il funzionamento contabile della Logismografia cercando di valutare il livello di diffusione nel settore pubblico, ed in particolare nella Ragioneria generale dello Stato, visto il suo ruolo in seno all’amministrazione statale e l’importanza che il sistema di rilevazione contabile assume al suo interno.

Se dal punto di vista metodologico la *logismografia* si dimostrò sotto molti aspetti complicata ed artificiosa, difficile da comprendere e da applicare,

---

<sup>75</sup> Si veda in particolare, De Brun A., *Contabilità di Stato*, RIREA, 1906 e *Riforme proposte alla contabilità di Stato*, RIREA 1908; Borzoni L. O., *Il riassunto delle scritture della Ragioneria Generale dello Stato*; RIREA, 1912; Baldassarri V., *Note e osservazioni sull’attuale ordinamento computistico delle scritture della Ragioneria Generale dello Stato*, RIREA 1912; Bossi M., *Di alcuni recenti dibattiti sui conti dello Stato*, RIREA, 1921.

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
questo lavoro si è posto come obiettivo ultimo non solo quello di comprenderne il tecnicismo contabile, ma di enfatizzare lo spessore scientifico, la portata innovativa ed il contributo complessivo del pensiero cerboniano alla dottrina economico-aziendale e agli studi di contabilità pubblica.

Nell’opera di Cerboni, infatti, prende avvio l’impostazione di uno studio unitario della vita aziendale; per la prima volta si parla di una sola dottrina, *la ragioneria*, capace di comprendere nel suo campo di studio ogni manifestazione del mondo fenomenico d’azienda<sup>76</sup>.

L’opera del Cerboni subì l’attacco di molti esponenti della dottrina, con la conseguenza che, insieme all’accantonamento del metodo, probabilmente criticabile, venne sottovalutata o tralasciata anche la parte più scientifica ed elevata dei suoi studi.

Come più volte ribadito, l’intervento più significativo per la costituzione dell’ordinamento contabile italiano è costituito dalla Legge Cambray-Digny del 22 aprile 1869 n. 5026, recante ad oggetto le disposizioni sull’amministrazione del patrimonio dello Stato e sulla contabilità. Esso costituì due nuovi istituti, la *Tesoreria generale* e la *Ragioneria generale*, la quale fu investita della responsabilità per la regolare tenuta delle scritture e delle rilevazioni contabili.

La legge istitutiva della Ragioneria generale dello Stato le attribuì compiti di vigilanza sulle Ragionerie centrali, di coordinamento e riassunzione dei dati che da queste provenivano, affinché il bilancio di previsione ed il rendiconto potessero essere redatti con criteri uniformi, sulla base di *scritture per bilancio*.

---

<sup>76</sup> Nelle concezioni del Cerboni, Contabilità, Computisteria e Logismografia ruotano intorno al *pensiero logismologico*, per il quale il punto di vista per l’osservazione dei fatti si sposta dall’esterno all’interno dell’uomo, e proprio sulla base di queste considerazioni la ragioneria può essere ricondotta a unità di studio. Cfr. Cerboni G., *La Ragioneria scientifica*, I Prolegomeni, 1886.

Le attribuzioni della Ragioneria generale ed in particolare del Ragioniere Generale, subirono nel tempo ulteriori modificazioni, nella direzione di una limitazione dei suoi poteri, onde evitare ogni possibile ingerenza negli affari amministrativi.

Il dettato della legge Cambray-Digny, nelle pratiche operative, continuava a dimostrare il bisogno di ulteriori affinamenti. Il riscontro delle spese era di fatto ricondotto ad un semplice adempimento formale e nella prassi la formazione di eccedenze d'impegni rispetto agli stanziamenti accordati era alquanto diffusa, configurando una situazione di marcata instabilità nella gestione finanziaria dello Stato. In tal senso, da parte Ministri che si sono succeduti alle finanze, non mancarono tentativi di revisionare l'impianto contabile avvalendosi anche del supporto di studi e progetti di notevole interesse storico-scientifico, ma che in sostanza, non si rivelarono capaci di risolvere i dubbi e le inefficienze funzionali che affliggevano il sistema contabile di stato, le cui vicende, da anni, animavano le discussioni parlamentari.

L'incarico di Ragioniere Generale dello Stato<sup>77</sup> venne assegnato al Cerboni dal Ministro delle finanze Depretis, la cui azione legislativa di ammodernamento dell'amministrazione finanziaria aveva ad oggetto, fra l'altro, lo svincolarsi delle Ragionerie centrali dai rispettivi Ministeri ed il loro incardinarsi nella struttura funzionale e gerarchica della Ragioneria generale. Essa avrebbe assunto un ruolo di coordinamento e verifica sulle rilevazioni contabili della singole ragionerie, favorendo così un'impostazione *unitaria ed integrata dell'impianto contabile dello Stato*.

L'accettazione dell'incarico fu subordinata alla possibilità di applicare il metodo Logismografico alla contabilità dello Stato. A tal fine, l'impianto contabile in oggetto fu preventivamente sottoposto al vaglio del Ministro

---

<sup>77</sup> Il Cerboni ricoprì il ruolo di Ragioniere generale dello Stato dal 10 aprile del 1876 al 30 aprile del 1891, fino alla nomina a Consigliere della Corte dei Conti.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Depretis attraverso un documento che ne sintetizzava il funzionamento. Dopo averne studiato il funzionamento e prescritte delle sperimentazioni presso le Intendenze di finanza di Roma, Napoli e Salerno, nonché presso l'Economato generale ed il Ministero dell'Agricoltura, Industria e Commercio, Depretis, con r.d. 15 giugno 1877 approvò il «*Quadro di contabilità per le scritture in partita doppia con metodo logismografico per la Ragioneria generale dello Stato*» e stabilì l'abrogazione delle istruzioni emanate con il precedente decreto ministeriale 4 settembre 1874 n. 7699, la cui applicazione, secondo il Ragioniere, comportava un forte ritardo nell'efficacia informativa dei conti e conseguentemente, la necessità di attingere le informazioni dalle scritture tenute in forma semplice.

Prima di esaminare la *logismografia*, intesa come *metodo* puramente *contabile*, è opportuno illustrare l'aspetto più scientifico dell'opera di Cerboni<sup>78</sup>.

Secondo lo studioso, lo svolgimento della vita delle aziende deve essere descritto attraverso una serie di conti totalmente personali, "*veri e vivi*", non "*morti*" o "*di comodo*", riferibili a persone naturali o giuridiche, da cui devono risultare, attraverso la registrazione delle operazioni in Dare ed in Avere, i rapporti di debito e di credito che tra loro intercorrono, con un effetto personale ed effettivo.

Il principio di fondo attorno al quale si svolge il metodo logismografico risiede nell'assioma per cui il proprietario è creditore della sostanza investita in azienda e debitore delle sue passività, in contrapposizione alla posizione degli agenti e corrispondenti, mentre l'amministratore è colui che "*tiene la bilancia del dare e dell'avere tra il proprietario da una parte e gli agenti e*

---

<sup>78</sup> Sulla *logismografia*, presentata da Cerboni per la prima volta all'XI Congresso degli scienziati italiani a Roma nel 1873, così scriveva il Vianello, <<opera di ingegno italiano è stata, ed è ancora, oggetto di studio da parte degli stranieri. Molto devono i ragionieri e gli studiosi italiani e stranieri a Giuseppe Cerboni, ed è doloroso che un metodo organico, armonico ed originale, quale la logismografia, non abbia avuto il meritato successo>>; Cfr. Amodeo D., *Ragioneria generale delle imprese*, 1994.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale *corrispondenti dall'altra*"<sup>79</sup>. Da ciò deriva la tenuta di due serie di conti, *specifici e giuridici*, riferibili al proprietario e all'ente agenziale.

I conti accesi alla persona del proprietario gli vengono riferiti in quanto egli è "*creditore giuridico di tutte le attività, e debitore parimenti giuridico di tutte le passività dell'azienda*". I conti accesi alle persone che compongono l'ente agenziale, specularmente, trovano la loro giustificazione nel fatto che rappresentano, in contropartita alla posizione giuridica del proprietario, i debitori delle attività ed i creditori delle passività dell'azienda.

L'idea di <<*personificare il conto*>>, cioè di vederlo acceso ad una persona, era alla base di quelle teorie primordiali che pure i primi sostenitori della partita doppia credettero opportuno porre a fondamento delle loro proposizioni didascaliche dirette ad ammaestrare sull'impiego del metodo. Col Cerboni questa idea di prima approssimazione si perfeziona e si eleva al rango di una *teoria giuridica*: i conti sono accesi a persone o a personalità ed hanno il compito di tenerne in evidenza i diritti e gli obblighi. Dare ed Avere non sono meri simboli ma significano *obbligo di debito e diritto di credito*<sup>80</sup>.

L'amministrazione economica dell'azienda si svolge come tramutamento continuo di diritti e di obblighi di due personalità: quella del proprietario e quella dell' "*agenzia*", voce con cui il Cerboni designava il complesso dei consegnatari e dei corrispondenti. I diritti di credito del proprietario per i beni e le altre attività, trovano riscontro negli obblighi di debito di consegnatari e corrispondenti; i diritti di credito di questi corrispondono agli obblighi di debito del proprietario per le passività sue.

Se si immaginano, perciò, conti accesi al proprietario e conti accesi all' "*agenzia*", ogni importo che si iscriva a debito di un conto della prima classe dovrà registrarsi a credito di un conto della seconda classe e viceversa.

La tabella seguente espone i principi fondamentali della Logismografia ed i corollari che ne scaturiscono.

---

<sup>79</sup> Cfr. Cerboni G., *La Ragioneria scientifica*, op.cit.

<sup>80</sup> Cfr. Amodeo D., *Ragioneria generale delle imprese*, op.cit.

**I principi della Logismografia**

<b>CANONI FONDAMENTALI</b>	<b>COROLLARI</b>
1. Ogni amministrazione consta di una o più aziende, ed ogni azienda ha un proprietario o un principale, a cui appartiene o assolutamente o per rappresentanza la materia da amministrare; e per contrapposto non si può amministrare senza che il proprietario o il principale entri in relazione con agenti e corrispondenti.	Può essere proprietario dell'azienda o un solo individuo o una riunione di individui costituitasi in società. Il principale dell'azienda, se non è il proprietario stesso, sarà sempre un rappresentante di lui, che abbia presso i terzi eguali poteri. Il proprietario o principale esercita di diritto la supremazia dell'azienda.
2 Altro è godere la proprietà e la supremazia dell'azienda, altro l'amministrarla.	Se il proprietario amministra l'azienda da se stesso, riveste la doppia distinta qualità di proprietario e di amministratore.
3 Altro è amministrare l'azienda, altro custodire le sostanze di lei e risponderne materialmente.	Se l'amministratore all'incarico della direzione degli affari dell'azienda e di darne ragione aggiungesse pur quello di custodirne materialmente le sostanze, vestirebbe due qualità, quella di amministratore e quella di agente consegnatario.
4 Non si crea un debitore senza contemporaneamente creare un creditore e viceversa.	Ogni somma derivante da qualsivoglia operazione dell'azienda deve essere registrata in dare ed avere.
5 Il proprietario, amministri o no l'azienda, è di fatto il creditore delle sostanze e il debitore delle passività di lei inverso gli agenti e i corrispondenti.	Il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti, e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del proprietario. L'amministratore tiene la bilancia del dare e dell'avere tra il proprietario da una parte e gli agenti e corrispondenti dall'altra. L'amministratore non può essere debitore o creditore della azienda se non come agente consegnatario o corrispondente estraneo ad essa.
6 Il dare e l'avere del proprietario non varia che pel fatto di perdite o i guadagni, ovvero per accrescimenti o diminuzioni alla prima dote che lo stesso proprietario assegnò all'azienda.	Le permutazioni degli oggetti rappresentanti il capitale dell'azienda od il passaggio sia identica, non modificano né la condizione economica del proprietario, né quella, collettivamente intesa, degli agenti e dei corrispondenti.

Fonte: Rielaborazione da G. CERBONI, *Sull'ordinamento della contabilità di Stato*, Tipografia e cartoleria militare di Tito Giuliani, Firenze, 1866.

Nell'allestimento dell'impianto contabile dello Stato, Cerboni, tenendo presente l'esperienza di contabilità pubblica che già aveva portato avanti presso il Ministero della Guerra, si mantenne sempre aderente alla teorica delle funzioni amministrative, sulla base della quale tutte le operazioni di contabilità potevano essere ricondotte a tre serie di azioni (*ministeriale o ordinativa, amministrativa, terminativa o conclusiva*) ciascuna delle quali poteva essere personificata in un ente che se ne assumeva la responsabilità

Il metodo logismografico era un metodo grafico-tabellare, il cui documento principale era costituito dal "*Giornale*".



Le Bilance del Giornale logismografico. Fonte: Rielaborazione da G. CERBONI, *Sull'ordinamento della contabilità di Stato*, Tipografia e cartoleria militare di Tito Giuliani, Firenze, 1866.

In esso venivano effettuate le registrazioni inerenti "*l'esercizio finanziario*" e "*l'esercizio patrimoniale o economico*". Il primo aveva ad oggetto la contabilità dei rapporti fra lo Stato ed il potere esecutivo; il secondo aveva il compito di rilevare l'insieme dei fatti amministrativi nei quali si concretavano le previsioni e le autorizzazioni di Bilancio, indicando, in tal modo, le posizioni di debito e di credito che ciascun agente o corrispondente aveva in rapporto al complesso della consistenza patrimoniale attiva e passiva.

L'esercizio finanziario era composto da due "bilance": la "*bilancia dello Stato e degli ordinatori dell'entrata*" e la "*bilancia dello Stato e degli ordinatori dell'uscita*".

La prima bilancia veniva attivata attraverso due posizioni: dalla posizione dello *Stato verso il Governo* ed, in maniera speculare, dalla *posizione del Governo verso lo Stato*.

La posizione ricoperta dallo Stato nei confronti del Governo veniva qualificata come *legislativa*, poiché la previsione dell'entrata avveniva mediante un atto con cui il Parlamento attribuiva al Governo la possibilità di disporre, in termini di legge, dei redditi che pervenivano allo Stato.

Nella *sezione dell'Avere* venivano accolte le *previsioni delle entrate*, in quanto *diritto* alla determinazione giuridica di ogni debitore e degli importi

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
dovuti, ed in quella del *Dare* figuravano gli accertamenti conseguenti all'*obbligo assunto dallo Stato* ad accordare lo sgravio della responsabilità del Governo relativa all'adempimento del mandato di cui era stato investito.

La posizione del Governo verso lo Stato, invece, si svolgeva in *conti morali*, i quali fornivano indicazioni in merito all'esecuzione delle previsioni da parte dell'esecutivo. Essa accoglieva in *Dare le previsioni* ed in *Avere gli accertamenti*, dai quali sorgeva il diritto del governo allo scarico della responsabilità morale e pecuniaria.

La *seconda bilancia*, relativa all'*esercizio finanziario della spesa*, replicava le stesse posizioni (dello Stato verso il Governo e del Governo verso lo Stato), ma con criteri di funzionamento opposti: nei conti legislativi la previsione era un obbligo dello Stato al riconoscimento ed alla soddisfazione delle spese ed andava in *Dare* mentre l'accertamento, in quanto diritto a ridurre l'obbligo precedentemente enunciato, doveva essere rappresentato nella sezione dell'*Avere*. Nei conti morali, in *Avere* veniva registrato il diritto di ordinare le spese ed in *Dare* veniva registrato l'esercizio di tale diritto.

L'*esercizio patrimoniale*, formato dalla bilancia dello "*Stato e degli agenti e corrispondenti*" veniva considerato prioritario rispetto a quello finanziario perché accoglieva le registrazioni relative alle operazioni di debito e credito reali che scaturivano dai rapporti di diritto e obbligo fra lo Stato e l'esecutivo, ossia tutti i fatti modificativi della sostanza patrimoniale. Nel conto dello Stato entravano in *Avere* le attività di cui era creditore ed in *Dare* le passività di cui era debitore. Nel conto degli agenti e dei corrispondenti, specularmente, entravano in *Dare* i debiti relativi alle attività svolte dallo Stato ed in *Avere* i crediti relativi alle sue passività.

Diversamente dalla partita doppia tradizionale, i conti del giornale logismografico venivano scomposti in "svolgimenti" articolati in più livelli, in relazione al grado di dettaglio in ciascuno di essi espresso. La situazione dell'*entrata* e dell'*uscita di cassa*, infine, con finalità puramente dimostrativa,



Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale trova rappresentazione in appositi conti di ordinazione e di adempimento, accessori ai conti legislativi del bilancio, che mettevano a confronto la previsione netta dell'anno con quanto effettivamente riscosso e pagato.

Della logismografia molti furono i sostenitori ma altrettanti gli avversari accaniti.

Il *Rossi*, il più grande divulgatore della scuola cerboniana, nonché direttore capo di divisione della Ragioneria generale, sostenne che si poteva anche mutare il metodo, ma non potevano aversi risultati migliori di quelli che la logismografia poteva potenzialmente offrire. In effetti, come egli stesso ammise, i risultati rimasero potenziali.

Il *De Brun* ritenne la logismografia rispondente a tutte le esigenze della legge di contabilità, che richiedeva due corpi di scritture, patrimoniale e finanziario. In virtù della possibilità offerta dalla catena dei suoi svolgimenti, poteva teoricamente adattarsi all'azienda dello Stato, partendo dalla massima sintesi all'analisi, in senso opposto alla scrittura doppia ordinaria, che si muoveva dall'analisi alla sintesi, rispetto alla quale presentava il vantaggio di osservare i fatti amministrativi da entrambi i punti di vista.

Accanto a questi esimi sostenitori altrettanto risoluti si dimostrarono i detrattori del Cerboni tra i quali meritano menzione D'Alvise, che si rivelò uno degli studiosi più polemici nei confronti della logismografia, facendo emergere un problema terminologico riguardo l'indicazione del metodo prescritto dall'articolo 18 della legge del 1869 e dal successivo Testo Unico del 1884. La legge Cambray-Digny prescriveva infatti che le scritture fossero tenute non con un *metodo di scrittura doppia* bensì con il *metodo della scrittura doppia*. Cerboni, invece, introdusse nelle scritture dello Stato il metodo logismografico, metodo nuovo, che i suoi stessi promotori volevano ben distinto dalla partita doppia, prescritta dalla legge. Sorse dunque una disputa fra coloro chi riteneva che spettasse al Governo la scelta delle forme più idonee e chi riteneva l'introduzione della logismografia alla contabilità

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale pubblica un "*illegale ardimento*". Il D'Alvise infatti ribadì più volte la vistosa presenza di "*tentativi illegali di legalizzare*" l'introduzione del metodo, dapprima con la sostituzione del termine "logismografia" con quello di "*partita doppia a metodo logismografico*", poi mediante la modifica dell'art. 18, operata dalla legge 8 luglio 1883 n. 1455, che mutava l'espressione "*con il metodo della scrittura doppia*" in "*con metodo di scrittura doppia*"<sup>81</sup>. Un tale provvedimento, che il De Brun qualificò come mezzo per far "abilmente penetrare" la Logismografia nel T.U., violava lo stesso nella misura in cui disponeva che la sua entrata in vigore avrebbe mantenuto le norme della Cambray-Digny non aveva espressamente modificate e fra queste l'art. 18, nella parte in cui prescriveva quale dovesse essere il metodo di registrazione in uso presso le scritture contabili dello Stato<sup>82</sup>.

Altre critiche pervennero al metodo dall'on. *Maggiorino Ferraris* che ne contestava l'eccessiva e spesso inutile complessità; dal ministro *Luzzatti*, responsabile della sua soppressione; da *Cantone*, il quale sostenne, nel 1924, come l'abrogazione del metodo carboniano nelle scritture dell'azienda statale e la sua soppressione dai programmi delle scuole secondarie rispondessero ad una diffusa, sentita, fatale necessità, cui si sarebbe dovuto provvedere già precedentemente. Per tutti costoro, il metodo si rivelò razionalmente inapplicabile, inferiore a quello della partita doppia comune.

Nel corso del dibattito a cui si è accennato, Cerboni ritenne di dover intervenire con una spiegazione chiarificatrice di quelle che erano le maggiori differenze fra la partita doppia e la logismografia.

Enunciò innanzitutto il principio generale della partita doppia, ossia addebitare il conto che riceve e accreditare quello che dà; e quello della logismografia, cioè «tenere la bilancia del Dare e dell'Avere tra il proprietario

---

<sup>81</sup> Cfr. D'Alvise P., *Le scritture della Ragioneria Generale Dello Stato*, Crescini, 1910.

<sup>82</sup> Cerboni, in una petizione presentata al Governo affinché si prendessero provvedimenti per un riordino della contabilità di Stato si difese dall'accusa di aver aggirato gli articoli 18 e 20 della legge di contabilità, sostenendo che il suo metodo non era che una forma perfezionata di scrittura doppia, ma ciò non valse a spegnere la diatriba, che proseguì anche quando ebbe lasciato l'incarico di Ragioniere generale per diventare consigliere della Corte dei Conti.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale solo da una parte, e gli agenti ed i corrispondenti, tutti insieme, dall'altra». Fece rilevare che la partita doppia richiedeva due diversi sistemi di scritture per la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale mentre la logismografia consentiva di tenere un *unico corpo scritturale*, il quale evidenziasse la *contabilità morale* e la *contabilità giuridica*. Riteneva poi che in partita doppia vi fosse un conto sottinteso dell'amministratore, inutile nel metodo logismografico, in cui non era l'amministratore il fulcro della bilancia del Dare e dell'Avere, bensì la sostanza patrimoniale. Nella partita doppia mancava, a suo dire, un sistema che consentisse di distinguere tra fatti permutativi e fatti modificativi. Essa, inoltre, prevedeva che vi fossero registrazioni relative al conto del proprietario (Stato) in cui si personificava "*l'io aziendale*" solo quando variava la sua situazione economica.

Il Cerboni risponde in una lunga memoria rivolta al Ministro Luzzatti, alle critiche, che nel corso di alcune discussioni parlamentari, vennero mosse al suo metodo e ne chiese, con rinnovato impegno, il riconoscimento e l'adozione. Egli si sofferma sulle differenti finalità che perseguono la disciplina del Bilancio e del "*Rendimento dei conti*" da un lato, e la logismografia, dall'altro. La prima assume un connotato variabile legato alle norme di finanza e amministrazione che il Parlamento stabilisce, mentre, la seconda, appartenendo "*alle cose intellettuali d'ordine stabile*" ha, per contro, un obiettivo fisso "*tutto suo proprio, assoluto e determinato qual'è quello di rappresentare in un solo fortemente concatenato corpo di scrittura la storia chiara e completa dei fatti amministrativi della azienda dello Stato...*"<sup>83</sup>

Egli ancora scrive "*Da questa triplice registrazione in partita doppia estraе tale ammirevole forza di riscontro contabile quale nessun avversario ha potuto fin qui negare alla logismografia. Per questo motivo essa è capace di soddisfare il precetto della legge che vuole assicurare col metodo della partita doppia nella Ragioneria Generale*".

---

<sup>83</sup> Cfr. Cerboni G., *Nuova memoria di Giuseppe Cerboni sugli articoli 18 e 20 della legge di contabilità, Lettera manoscritta al Ministro del Tesoro Luigi Luzzatti*, Archivio personale dell'autore.

La memoria si conclude con una nuova petizione che il Cerboni rivolge direttamente a Luzzatti: lo esorta ad osservare la situazione in cui versa l'amministrazione dello stato *"dia uno sguardo alla compagine della pubblica contabilità, e giudichi Lei lo stato empirico in cui essa si trascina. Le amministrazioni centrali e la Corte dei Conti affogano sotto una valanga di specchi, di spogli, di elenchi, di riepiloghi, di riassunti di conti amministrativi (...) come altrettante membra di un medesimo corpo senza legame tra loro (...) e questo perché manca tuttora la prescritta scrittura unitaria nella quale i fatti amministrativi son da essere riscontrati."*

La risposta a tale situazione risiede nell'applicazione della logismografia, intesa come affinamento e perfezione della partita doppia, alla cui diffusione dovrebbe essere, pertanto, rivolta l'attenzione del Governo: *"accolga e dia nuova vita all'idea per cui l'impresa dell'impianto delle scritture dello Stato (...), per magistero tecnico della partita doppia, ora perfezionata colla logismografia, abbia ad essere senz'altro riassunta e continuata (...)"*.

La logismografia, si è visto, pone alla base del proprio sistema la *teoria personalistica del conto* sulla quale svolsero la propria attività di studio diversi studiosi. Fu all'interno della cosiddetta *"Scuola Toscana"* che la teoria personalistica prese forma ed organicità. Gli esponenti principali di questo filone di studio furono sicuramente *Francesco Marchi* e *Giuseppe Cerboni*. Il primo *iniziatore* ed il secondo *costruttore* della *teoria personalistica del conto*. Sebbene il Marchi è considerato da sempre *"iniziatore"*, in quanto per primo indirizzò i suoi sforzi verso la formulazione di una teoria nuova ed originale si deve al Cerboni lo sviluppo organico e complessivo del pensiero logismologico ed il carattere scientifico e filosofico che mancava ai contributi offerti dai suoi predecessori.

La difficoltà riscontrata nell'introduzione dei cambiamenti contabili proposti dal Cerboni è probabilmente imputabile all'intrinseca complessità del metodo logismografico. Si pensi, in tal senso, che il quadro di contabilità

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale ideato dal Cerboni era composto da 468 fogli, di cui 42 contenevano conti di raggruppamento non richiesti da alcuna necessità amministrativa ma necessari a garantire in funzionamento complessivo del metodo tabellare.

Questa difficoltà di implementazione del metodo logismografico può trovare ulteriore conferma nella circostanza che cessato l'incarico ricoperto dal Cerboni, il suo metodo è stato abbandonato anche in quelle amministrazioni in cui la sua implementazione era stata avviata in via sperimentale e sembrava sostanzialmente radicato. Questo atteggiamento ha fatto presumere che il metodo logismografico sia stato attivato all'interno delle amministrazioni coinvolte dalle sperimentazioni dell'epoca in maniera sostanzialmente adempimentale senza percepirne e sfruttarne a pieno le potenzialità.

Se dal punto di vista metodologico la logismografia si dimostrò nei fatti un metodo piuttosto artificioso per comprimere le manifestazioni della vita aziendale in conti aperti alle persone, in cui la forma aveva rilevanza dominante non si può disconoscere che *"Giuseppe Cerboni non significa puramente e semplicemente logismografia. L'uomo, come studioso, sta molto al di sopra di qualsiasi rapporto metodologico"*. Egli sentì la necessità di procedere ad uno studio accurato dei fatti: *"Nel Cerboni prende consistenza l'idea di uno studio unitario della vita aziendale; per la prima volta si parla di una sola dottrina – la ragioneria – capace di comprendere nel suo campo di studio ogni manifestazione del mondo fenomenico d'azienda"*<sup>84</sup>.

Il lavoro del Cerboni, come già richiamato, subì molti attacchi dagli esponenti della dottrina economico-aziendale dell'epoca, in conseguenza dei quali fu accantonato non solo il metodo, probabilmente criticabile sotto alcuni punti di vista, ma anche la parte di maggior pregio scientifico ed elevata dei suoi studi, che pure avevano contribuito a svincolare la ragioneria dalla fase in cui si trovava.

---

<sup>84</sup> Cfr. Giannessi E., *I precursori*, Colombo, 1971.

Proprio per esaltare la dignità scientifica del Cerboni, che come afferma Giannessi: quale fondatore del metodo logismografico "*deve essere compreso tra i maggiori cultori della materia aziendale perché contribuì in maniera decisiva a svincolare gli studi dalla stagnante accademia del tempo*", si è voluto porre l'attenzione sull'influenza e l'importanza che l'impostazione del Cerboni ebbe nel percorso evolutivo dei sistemi contabili.

Dal punto di vista metodologico egli si pone sicuramente quale promotore di un'evoluzione scientifica della ragioneria e di una crescita complessiva delle discipline economico aziendali<sup>85</sup>.

### **3.3 Il sistema patrimoniale di Fabio Besta ed il contributo di Luzzatti.**

L'opera del Prof. Fabio Besta, unanimemente riconosciuto come uno dei più grandi studiosi della ragioneria, ricopre fondamentale importanza per l'analisi in oggetto, in quanto il suo contributo può essere considerato la più alta espressione della dottrina patrimonialista.

La scelta del *patrimonio* come oggetto del sistema di osservazione e rilevazione delle operazioni non fu casuale: la ricchezza per Besta era l'aspetto oggettivo comune a tutte le aziende. Interessanti furono, quindi, gli sviluppi dell'analisi del patrimonio. In particolare, il fatto di averlo osservato come grandezza misurabile e variabile nella sua somma e nelle sue parti comportò, come premessa, la necessità di utilizzare la moneta di conto per omogeneizzare la misurazione, poi la formulazione della teoria della valutazione degli elementi patrimoniali e quindi quella dell'attribuzione dei valori di conto<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Cfr. Anselmi L., *Il Ragioniere Generale dello Stato tra XIX e XX secolo*, VII Convegno Nazionale di Storia della Ragioneria, 2003.

<sup>86</sup> Cfr. Paolini A., *La rilevazione e il controllo economico*, Maria Fazzi Pacini, pag. 47.

Considerato che il valore del fondo netto patrimoniale (N nell'equazione patrimoniale) è pari alla differenza tra i valori riferiti agli elementi attivi (A) e passivi (P) del patrimonio stesso, abbiamo:  $A - P = N$

Ai due termini dell'equazione corrispondono quindi i due aspetti di osservazione delle operazioni: quello concreto degli elementi patrimoniali (*aspetto elementare*) e quello astratto del patrimonio netto (*aspetto derivato*).

Le operazioni aziendali venivano conseguentemente classificate in relazione al tipo di variazioni che determinavano sul patrimonio:

- i fatti aziendali che comportavano variazioni di pari importo e di segno opposto negli elementi patrimoniali erano detti *permutativi*. Era considerato tale ad esempio, l'acquisto di merci (diminuzione dell'elemento patrimoniale "cassa", se il pagamento avveniva in contanti, e aumento, di pari importo, dell'elemento patrimoniale "merci");
- i fatti aziendali che comportavano variazioni di un solo elemento e modificavano, pertanto, il fondo erano detti *modificativi*. Erano considerati tali, ad esempio, i pagamenti di fitti, di retribuzioni e di compensi vari che determinavano variazioni diminutive del solo elemento patrimoniale "cassa" (sempre nel caso di pagamenti in contanti) e variazioni corrispondenti (diminutive) del fondo netto;
- i fatti aziendali che, determinando variazioni non coincidenti negli elementi del patrimonio, modificavano solo in parte il fondo netto erano detti *misti*. Era considerata tale, ad esempio, la vendita di merci che determinava variazioni aumentative di "cassa" o di "credito" non coincidenti con quelle diminutive dell'elemento "merci". La differenza, pari all'utile o alla perdita mercantile, era considerata variazione netta, rispettivamente aumentativi o diminutiva, del fondo patrimoniale.

Dopo questa premessa bisogna concentrarsi sull'opportunità o meno di adottare il sistema patrimoniale presso le amministrazioni centrali dello Stato.

Come è evidente la questione presenta molti quesiti. In primo luogo ci si domanda se il sistema patrimoniale sia tecnicamente applicabile ad un sistema complesso come è l'amministrazione pubblica, per via, ad esempio, della peculiarità di alcuni beni posseduti dallo Stato. Bisogna poi considerare se tale sistema sia effettivamente utile e funzionale alla pubblica amministrazione. E' necessario capire se non ci siano ostacoli insormontabili interni alla pubblica amministrazione. Infine, è indispensabile definire quale sistema patrimoniale sia migliore, infatti, alcuni autori, forse per semplificare la questione, proposero sistemi patrimoniali incompleti.

Come già anticipato, l'oggetto delle scritture è la *ricchezza delle aziende*. Il modo con cui si rileva tale ricchezza può variare a seconda delle esigenze di chi assolve a tale funzione. La ricchezza di un'azienda può essere verificata riferendosi ai mutamenti che, in tempo reale, determinano variazioni nel patrimonio dell'azienda stessa, oppure è possibile far riferimento a tutti quegli atti di controllo con i quali si presumono, si autorizzano e si limitano fatti che possono produrre variazioni del patrimonio dell'azienda stessa. Nel primo caso, Besta dice che la ricchezza è rilevata direttamente, l'oggetto immediato delle scritture è il patrimonio, perciò possono essere denominate *scritture patrimoniali*. Nel secondo caso, le scritture si riferiscono alla fissazione delle entrate e alla limitazione delle spese *delle aziende dipendenti*, siccome tali operazioni si fanno esclusivamente per mezzo di stati o di bilanci di previsione, queste registrazioni possono dirsi *scritture attinenti ai bilanci di previsione*.

Besta parla anche dei cosiddetti *sistemi di scritture supplementari*; questi, ad esempio, riguardano titoli di credito di proprietà delle aziende, già evidenziati nelle scritture patrimoniali, ma che temporaneamente sono affidati ad altri, come pegno a cauzioni di obblighi aziendali, oppure sono semplicemente detenuti in custodia da terzi. Queste scritture possono riferirsi



Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale anche all'amministrazione di patrimoni complessi, per esempio nel caso in cui vi siano aziende controllate senza un separato organismo amministrativo.

Pertanto i sistemi di scritture sopra menzionati non si escludono vicendevolmente, anzi, in strutture aziendali complesse, debbono essere considerati come complementari. Besta chiarisce tale concetto<sup>87</sup>: " *Che importi comporre le scritture patrimoniali non è da dire; esse scritture [...]tengono, fra quelle che un'azienda qualsiasi può compilare, principalissimo posto. Ma non è meno palese l'importanza delle scritture attinenti alla previsione o limitazione delle entrate e delle uscite. [...] Né si può revocare in dubbio l'utilità dei sistemi di scritture supplementari. Come si potrebbe prevedere in tempo debito all'adempimento di impegni definiti assunti da noi e richiedere che altri soddisfaccia a impegni contratti verso di noi, se di tali impegni non si tenesse ordinata memoria?*"

Naturalmente per ordinare e riunire le scritture la ragioneria si serve dei conti; il conto è lo strumento che, in tutti i sistemi di scrittura, funge da raccordo tra le singole scritture e il cosiddetto *fondo*.

Tutto ciò che viene contemplato nelle scritture si dice *fondo*, se l'oggetto delle scritture è l'intero patrimonio si dice che il sistema è *completo*, tuttavia vi sono innumerevoli aziende che utilizzano sistemi *parziali*, i sistemi parziali sono vari di natura e di estensione, secondo la parte del patrimonio che ne forma l'oggetto. Ad esempio, in molte aziende le scritture hanno per oggetto il solo *patrimonio mobile*, "*molti negozianti e molti proprietari agricoltori, notano bensì con somma cura tutti i mutamenti che van rilevando nel valore del denaro, delle mercanzie, delle scorte, dei debiti e dei crediti, di quella parte del patrimonio insomma che va con assidua vicenda rinnovellandosi, ma non si curano di rilevare le mutazioni di valore che avvengono nelle case, negli edifici di ogni sorta...*". Come sintetizza Besta questo tipo di sistema esclude la parte stabile e permanente del patrimonio.

---

<sup>87</sup> Cfr. Besta F., *La ragioneria*, op.cit.

Infine, Besta ricorda che nella maggior parte delle aziende domestiche non si tiene conto che dell'entrata e dell'uscita di denaro, e quindi si applica un *sistema di scrittura di pura cassa*. Sembrerebbe quindi, che secondo il Besta le scritture per cassa siano concettualmente opposte alle scritture di competenza, ma per motivi diversi sono anche insufficienti i sistemi di scrittura *patrimoniali compiuti*. Inoltre, da come vengono descritti i diversi sistemi di registrazioni il *sistema patrimoniale* è inscindibile dalle scritture per competenza.

Le aziende pubbliche adottavano un sistema misto, si tenevano distinte le scritture che riguardavano quella parte del patrimonio, a cui direttamente si riferivano le autorizzazioni di bilancio, da quelle che concernevano la rimanente porzione. Le prime si chiamavano *scritture del patrimonio* e le altre *scritture finanziarie*.

Riassumendo il pensiero del Besta: tutte le aziende devono considerare i *sistemi di scrittura patrimoniali*, le scritture attinenti il bilancio di previsione e se il caso lo richiede debbono adottare opportuni sistemi di *scritture supplementari*. Le scritture attinenti il bilancio di previsione hanno per oggetto un cumulo di previsioni che debbono ancora accadere. Se tale cumulo di previsioni comprende tutte quelle del bilancio il sistema è compiuto, altrimenti si dice parziale.

I sistemi di *scritture supplementari* si riferiscono a: titoli di credito altrui che si hanno in consegna a cauzione di obbligazioni od impegni definiti assunti da altri, a beni mobili ricevuti da altri affinché siano custoditi, carte o titoli di credito avuti da terzi in deposito per la semplice custodia e infine, effetti cambiari altrui ricevuti per l'incasso.

Con la legge 22 aprile 1869 si voleva dare nuovo ordine e nuova forma alla contabilità di Stato, in particolare, Besta sottolinea che l'obiettivo di tale riforma era quello che i " *risultamenti della pubblica gestione si desumessero dalla considerazione di tutta la ricchezza dello Stato*"; l'autore insiste sulla

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
necessità di valutare il patrimonio di tutte le pubbliche amministrazioni, per questo motivo considera buoni, almeno in via teorica, i principi fondanti la nuova normativa<sup>88</sup>.

Nelle aziende private tutti i beni che hanno un valore sono componenti del patrimonio mentre nelle pubblica amministrazione la determinazione del patrimonio è molto dibattuta. Nelle aziende private il proprietario non ha impedimenti ad alienare tutto ciò che non è produttivo e nessuno può forzarlo a custodire beni che non fruttino vendite, mentre, dietro le aziende pubbliche vi è il pubblico, che s'avvicenda, ma non muta nella sua natura, rimane con le sue esigenze e i suoi bisogni; i beni delle pubblica amministrazione mirano al soddisfacimento di tali bisogni e, tuttavia, non possono vendersi finché dura la loro ragione di essere, anzi risultano onerosi. Per questo la valutazione dei beni pubblici può rimanere arbitraria, la motivazione è dovuta al fatto che nelle pubbliche amministrazioni vi è un "*indole peculiare di quei beni d'uso pubblico che non hanno valore di cambio*".

Proprio per i compiti che sono assegnati alle pubbliche amministrazioni vi è la necessità di mantenere beni "*d'uso pubblico*" che spesso sono per loro natura onerosi per lo stato<sup>89</sup>.

L'autore dice che i beni della prima categoria vengono generalmente classificati in *beni produttivi* e quelli della seconda in *improduttivi*, egli contesta fortemente questa classificazione preferendo per i primi la denominazione *capitali di rendita* e per i secondi *beni d'uso pubblico*.

Un altro tipo di problema riguarda il calcolo delle *quote di svalutazione dei beni del patrimonio statale*, infatti, sia che appartengano alla prima o alla

---

<sup>88</sup> E' indispensabile ricordare che il patrimonio delle pubbliche amministrazioni, pur comprendendo elementi attivi e passivi assimilabili a quelli delle altre aziende, può avere delle caratteristiche singolari, ad esempio nel testo "*La Ragioneria*" Besta precisa che "*il demanio pubblico dello Stato e i beni di uso pubblico dei comuni, delle province e dello Stato stesso formano parte del loro patrimonio inteso in senso lato, ma, generalmente, non si tenta di computarne il presunto valore nella ricerca del patrimonio netto*"; Cfr. Besta F., *La ragioneria*, op.cit.

<sup>89</sup> "*Anzitutto devono distinguersi sugl'inventari e sui bilanci patrimoniali i beni che danno rendita all'azienda da quelli che, sebbene siano di pubblica utilità nonché aumentare le sue entrate le scemano forzandola a spese di manutenzione e custodia.*" Cfr. Besta F., *La ragioneria*, op.cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
seconda categoria la loro valutazione risulterà difficoltosa, per l'immensa vastità e peculiarità dei beni che appartengono allo Stato.

Riassumendo, il patrimonio dello Stato è costituito da beni comuni a qualsiasi azienda privata e da beni d'uso pubblico che possono avere o meno un valore di cambio. Dal punto di vista contabile dovrebbero essere inseriti nel patrimonio, con una netta distinzione, sia i beni d'uso pubblico che i capitali di rendita. Tuttavia, tra i beni d'uso pubblico, quelli che non hanno un valore di cambio, sarebbero soggetti a valutazione aleatorie e discrezionali, pertanto, non dovrebbero far parte dello stesso raggruppamento.

Per via di tutte queste difficoltà l'autore non è convinto che in tutte le pubbliche amministrazioni sia possibile esprimere la totalità delle loro ricchezze, come risultante di *passività* e di *attività*<sup>90</sup>. Quindi, dalla valutazione del patrimonio delle pubbliche amministrazioni, si dovrebbero escludere tutti quei beni che non possiedono un valore di cambio.

Un altro punto, sul quale l'autore insiste, è la classificazione delle entrate e delle spese. Questo argomento è strettamente legato alla valutazione patrimoniale dei beni dello Stato. In effetti, alcuni accorgimenti contabili sono indispensabili per un efficace controllo amministrativo sui bilanci pubblici.

Una delle questioni più importanti nella classificazione delle entrate e delle spese, è quella per la quale esse si considerino in relazione al patrimonio per gli effetti che su di esso producono, Besta ricorda che è un bene che nei bilanci di uno stato siano separate tra le entrate e le spese quelle che sono *rendite* e quelle che sono *spese vere* (si usava anche la terminologia *entrate* per le prime, e *spese effettive* per le seconde). Sintetizzando, basta ricordare la differenza per le uscite per l'estinzione di debiti, per accensioni di crediti, per l'acquisto di beni, o per le spese per il pagamento di interessi di stipendi e simili. Per alcune di queste il patrimonio non scema, ma muta nella forma, per

---

<sup>90</sup> "Per tutte queste ragioni io non so indurmi a convenire nella sentenza che come tutte le grandi società anonime così in tutte le aziende pubbliche i conti hanno da estendersi a tutta la ricchezza, di tutta rappresentarne la grandezza mercé di un numero solo"; cfr. Besta F., *La ragioneria*, op. cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
altre vi è una sostanziale riduzione della ricchezza dello Stato. Lo stesso concetto è esprimibile facendo riferimento alle entrate. Pertanto sarà molto utile una distinzione fra queste due classi di entrate e di spese. In Italia e in molti altri bilanci esteri le entrate si raccolgono in un solo prospetto di bilancio e le spese in tanti quanti sono i ministeri; Besta sembra apprezzare questa distinzione, ma aggiunge che tra tutti i criteri secondo i quali si vuole fare la classificazione delle spese e delle entrate, la massima importanza deve essere attribuita al rapporto tra esse e il patrimonio dello Stato. Come è stato detto gli effetti sul patrimonio non sono indipendenti dalla categoria delle singole spese.

Pertanto nell'unico stato di previsione per l'entrata figureranno:

- Le *rendite vere*, effettive (le imposte storiche approvate da leggi, le rendite temporanee ugualmente approvate per legge, le rendite annuali da autorizzarsi con la legge del bilancio).
- Le *entrate per il movimento o giro di capitali*
- Le *entrate di giro* (ossia quelle a cui corrispondono uguali spese nei ministeri o dicasteri passivi quando la legge non consenti di non tenerne conto).

Parimenti, riguardo all'uscita in ciascun stato di previsione parziale si porranno:

- Le *spese vere effettive* ( le spese permanenti approvate per leggi, le spese temporanee sempre approvate tramite legge, le spese annuali limitate solamente della legge di bilancio, le quali possono distinguersi in ordinarie o straordinarie)
- Le *uscite di giro di capitali* (esponendo prima quelle approvate da leggi poi quelle che soltanto la legge di bilancio può autorizzare).
- Le *uscite di giro* che corrispondono alle entrate di giro.

La prima importante riforma in materia di contabilità di Stato dopo l'unificazione è senz'altro la legge n° 5026 del 22 aprile 1869. Questa trova

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
fondamento nel disegno di legge presentato dal Ministro delle finanze  
Cambray Digny il 4 febbraio 1868.

Come già delineato nel primo paragrafo di questo capitolo, il Besta critica fermamente questa legge contestandone la forma e la chiarezza e altresì il regolamento applicativo.

Besta parla di mancanza di una idea chiara del meccanismo della partita doppia e della natura e delle esigenze di un'azienda<sup>91</sup>.

In seguito Besta individua alcuni ostacoli all'applicazione del metodo patrimoniale alla contabilità dello Stato, *in primis* la sconfinata estensione dell'amministrazione e la moltitudine dei fatti da considerare, in secondo luogo la distanza dei luoghi in cui accadono tutti i fatti amministrativi rendeva molto lenta la trasmissione delle notizie, infine, ricorda la natura speciale di certi elementi patrimoniali: quelli inalienabili e quelli senza un "valore di cambio". Tutte queste difficoltà determinano una serie di argomentazioni per coloro che osteggiano l'applicazione delle scritture con il metodo a conti patrimoniali.

Un altro problema riguarda la determinazione dell'ammontare del conto del tesoro. Il *conto del tesoro* deve dimostrare a quanto ammonta il danaro al principio dell'anno e quanto alla fine, ma Besta precisa che il denaro dello stato non è soltanto quello che si trova a disposizione di chi presiede al tesoro, ma anche quello che gli agenti di riscossione hanno ricevuto dai contribuenti, e quello temporaneamente affidato ai funzionari per i pubblici servizi. Besta, comunque conclude che per problematiche legate ai tempi di presentazione del bilancio, il conto del tesoro deve limitarsi a dimostrare quale era la somma presente all'inizio dell'anno a disposizione di chi presiede il servizio del tesoro, quali furono le somme che si aggiunsero, quali quelle che si tolsero ed infine quale era il fondo a disposizione alla fine dell'anno.

---

<sup>91</sup> Vedi *retro*, § 3.1.

Anche la fissazione dei limiti della contabilità del patrimonio può presentare alcune difficoltà. Il *conto delle finanze* comprende il *conto del tesoro*, il *conto delle materie* e delle *scorte* destinate al consumo e conservate nei magazzini, i *beni mobili* che non siano scorte o denari, gli *immobili* i *debiti* e i *crediti* non compresi nel conto delle finanze, le varie classi di spese e di rendite di utili e di danni. La logica è sempre la stessa, i conti subalterni relativi agli elementi patrimoniali devono dimostrare la loro consistenza nei due momenti che segnano il nascere e lo spegnere dell'anno finanziario, e le variazioni che sono avvenute durante questo periodo. I conti delle rendite e delle spese devono dimostrare le variazioni del patrimonio avvenute durante l'anno.

Nel passare dalla teoria alla pratica si incontrano molti problemi; in primo luogo si deve decidere quali sono i beni mobili ed immobili che saranno oggetto di valutazione nel patrimonio dello stato, in particolare, ci si pone la domanda se i beni che non sono di uso pubblico possano essere esclusi dalle registrazioni. La questione è controversa, e comunque, una volta risolta, resta il problema di quali debbano essere i criteri di valutazione per tutti i beni. Besta è convinto che una simile questione non possa essere risolta tramite una legge o con regolamenti, secondo lui sarebbe preferibile affidarsi al criterio amministrativo degli impiegati che hanno l'incarico di rilevare le singole variazioni patrimoniali. Comunque si dovrà sempre seguire un'indicazione generale, fungibile per qualsiasi amministrazione, il conto patrimoniale dovrà epilogare tutte le variazioni che durante l'anno finanziario sono state registrate nelle scritture.

Con il decreto ministeriale n. 7699 del 4 novembre 1874 firmato dal Ministro delle finanze Minghetti vennero sanciti nuovi principi regolamentari per la contabilità di Stato.

Si ricorda brevemente la relazione esplicativa della legge dove sono illustrati i principi che ispirarono la riforma.

La contabilità dello stato deve:

- Raccogliere nei suoi registri tutte indistintamente le attività e le passività dello Stato.
- Registrare i fatti avvenuti relativamente all'esercizio, sia in rapporto al bilancio che al patrimonio.
- Tener dietro alle trasformazioni dei valori, ed al conseguente debito dei consegnatari responsabili.
- Presentare la situazione del patrimonio al principio e alla fine dell'anno.
- Offrire i dati per la compilazione del rendiconto generale consuntivo da presentarsi annualmente al parlamento.

Besta apprezza la nuova riforma, in effetti, ne parla come di "*una riforma in molti punti felice*".

Queste istruzioni sono quanto mai importanti, sono infatti, quelle su cui si fondarono gli studi promossi dal *Ministro Luigi Luzzatti* nel 1904.

Luigi Luzzatti ricopre un ruolo molto importante nell'ambito dello studio della contabilità di Stato, fu professore di Diritto costituzionale all'Università di Padova e poi di diritto commerciale e costituzionale a Roma, nel 1921 divenne senatore. Ricoprì la carica di Ministro delle Finanze per due volte (1892, 1903-1904.), quella di Ministro del Tesoro per ben quattro volte (1891-1892, 1896-1898, 1903-1905, 1920) e fu presidente del Consiglio nel 1910-1911. Incise notevolmente nella vita politica dello Stato, molti sono i provvedimenti che portano il suo nome; la riforma De Stefani rappresenta il coronamento delle sue iniziative nell'ambito della contabilità pubblica (ne rivendicò la paternità in Parlamento).

Come si è visto l'applicazione delle *scritture sintetiche* nella *contabilità dello Stato* ha sollevato dubbi e critiche da parte di molti autori, quando sono state applicati alcuni metodi (la logismografia del Cerboni) che sono stati poi speditamente eliminati ( fine dell'ottocento).



Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Per questi motivi, Il Ministro Luigi Luzzatti diede incarico a Fabio Besta e a Pietro D'avilse di studiare un progetto per ripristinare la partita doppia nella contabilità dello Stato. I due studiosi, insieme ad un funzionario della Ragioneria dello Stato completarono il loro lavoro nel 1904. Il progetto aveva come riferimento principale la legge del 1874.

Solo pochi anni dopo la presentazione del progetto, nel 1908, il Ministro Carcano propose l'abolizione dell'obbligo di tenuta delle scritture in partita doppia negli uffici delle amministrazioni centrali. La proposta non fu accolta perché di lì a poco si chiuse la legislatura ma il disegno di legge fu ripresentato dal Ministro del Tesoro F. Tedesco, arenandosi per la seconda volta. Fu comunque una proposta isolata, non condivisa neanche dalla dottrina.

Sempre nel 1908, sulla Rivista di Ragioneria ed Economia Aziendale appare un'interessante articolo di Ghidiglia, sullo stato delle scritture sintetiche presso la Ragioneria generale<sup>92</sup>. Egli precisa che le istruzioni di Besta erano quelle di limitare le *scritture complesse* al solo sistema patrimoniale, poiché riteneva che per il sistema finanziario fossero sufficienti le *scritture elementari* che tenevano conto, per ogni capitolo, delle successive fasi delle singole entrate ed uscite per competenza e per residui. In ogni caso i funzionari della Ragioneria generale ritennero opportuno riassumere in partita doppia anche le scritture finanziarie. In effetti, non vi era coerenza tra le istruzioni del Besta e il D'Alvise e la loro effettiva applicazione, tanto che D'Alvise, recandosi presso la Ragioneria generale, verificò che l'ordinamento delle scritture finanziarie non era stato predisposto secondo le indicazioni dei due professori; dovette pertanto suggerire alcuni cambiamenti che poi furono effettivamente applicati.

Nel 1912 fu pubblicato il riassunto delle scritture della Ragioneria generale dello Stato, di cui era cessata la pubblicazione poco dopo la soppressione

---

<sup>92</sup> Cfr. Ghidiglia C., *Le scritture complesse nella ragioneria generale dello Stato*, RIREA, 1908.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale della logismografia. A detta di alcuni il fatto è estremamente importante. In effetti dopo molte polemiche, studi e lavori ruotarono intorno al problema delle scritture complesse presso lo Stato; questo fascicolo, raccoglieva il giornale e il mastro nella forma comune della partita doppia con le cifre riassuntive dell'intero esercizio.

Sempre nel medesimo anno Vittorio Baldassarri si esprime in modo estremamente favorevole all'utilizzo della partita doppia<sup>93</sup>. Tuttavia, ricorda che le scritture e in generale l'intero impianto contabile della Ragioneria generale, avrebbero avuto soluzione migliore se fosse stato possibile comprendere nelle scritture stesse, in corrispondenza dei movimenti che lo svolgimento delle entrate e delle uscite di bilancio produce sul patrimonio finanziario, quelli che avvengono nel patrimonio non finanziario che muta assiduamente per effetto dell'accertamento di dette entrate ed uscite e per cause indipendenti dall'esercizio di bilancio.

Secondo l'autore questo non poté essere fatto perché si sarebbe imposto un radicale mutamento di rapporti scritturali fra la Ragioneria generale e quelle delle amministrazioni centrali e, conseguentemente, fra queste e gli uffici minori.

### **3.4 L'apporto del Ministro De Stefani e gli oppositori del sistema patrimoniale**

Le difficoltà applicative e l'abbandono sia del sistema patrimoniale, sia delle scritture sintetiche non sono imputabili ad un unico fattore; in particolare, occorre sottolineare come non sia possibile adottare un impianto contabile indipendentemente dal contesto storico considerato: se anche si potesse parlare di un metodo migliore o più efficiente in termini di chiarezza, trasparenza e rapidità per amministrare la finanza pubblica, non è detto che sia sempre possibile applicarlo, laddove manchino le condizioni ideali. Nei

---

<sup>93</sup> Cfr. Baldassarri V., *Note e osservazioni sull'attuale ordinamento computistico*, op. cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
confronti della partita doppia, ad esempio, molti autori sollevarono dubbi e perplessità legati alla tempistica per la redazione dei bilanci e per la loro trasmissione agli organi superiori, difficoltà che oggi sarebbero speditamente risolte con comuni sistemi informatici.

Dall'analisi condotta, non sono state riscontrate argomentazioni e giustificazioni di spessore a favore dell'abolizione del sistema patrimoniale e della partita doppia. Probabilmente le motivazioni che spinsero molti autori ad avversare tale sistema sono legate in parte alla posizione ed al rapporto tra gli organi dello Stato. Non sarebbe corretto, tuttavia, tralasciare il fatto che, accanto a questo problema, vi erano effettivamente delle questioni tecniche che rendevano difficoltosa l'applicazione della partita doppia: formazione dei dipendenti, lentezza e difficoltà nella trasmissione dei dati, difficoltà nella valutazione di alcuni beni dello Stato. Le cause dell'abbandono della partita doppia, dunque, non sono riconducibili alle peculiarità dell'amministrazione pubblica.

Infatti, il Villa<sup>94</sup>, che scrive a metà dell'800, sostiene che la scelta dei metodi contabili dovrebbe dipendere dallo scopo e dalla natura delle aziende, distinguendo, quindi, fra aziende private e pubbliche e promuovendo, addirittura, una valutazione *ad hoc* per ciascun ramo dell'amministrazione pubblica. Se esistono delle differenze, esse comunque non sono così importanti da giustificare l'abolizione del sistema patrimoniale. L'affermazione che i sistemi ed i metodi contabili debbano dipendere dalle finalità e dalla natura delle aziende può essere un'argomentazione contemporaneamente pro e contro l'adozione del sistema patrimoniale nella pubblica amministrazione, in quanto, proprio per l'amplissima attività svolta dallo Stato, è probabile che molte aziende di erogazione necessitino di un sistema patrimoniale.

---

<sup>94</sup> Cfr. Villa F., *Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, Angelo Monti, 1840-1841 e Villa F., *Elementi di amministrazione e contabilità*, 1850.

La riforma degli anni '20, promossa dal *ministro De Stefani*<sup>95</sup>, non abolì la partita doppia: semplicemente non specificò alcun metodo, lasciando ampi spazi discrezionali alla Ragioneria generale dello Stato ed evitando, almeno in parte, polemiche e dibattiti tra i sostenitori ed i detrattori della partita doppia.

La questione sulla *forma* ed il *metodo delle scritture* presso la Ragioneria generale dello Stato fu affrontata da *Benedetto Lo russo*<sup>96</sup>, in occasione del XIII congresso nazionale dei ragionieri. Secondo lo studioso la normativa (in particolare, l'articolo 160 del nuovo regolamento di contabilità di Stato recante la data del 23 maggio 1924), imponeva implicitamente di riassumere le scritture generali dello Stato seguendo la regola della partita doppia. "In quest'articolo, infatti, si diceva che i *conti riassuntivi del patrimonio* dello Stato debbono mettere in evidenza le variazioni verificatesi della consistenza patrimoniale; e che queste variazioni debbano riferirsi non soltanto alle varie classi di elementi patrimoniali, ma la stessa consistenza globale del patrimonio, lo si rileva dal fatto che esse, come risulta dal citato articolo del regolamento, sono quelle che potranno verificarsi sia per effetto della gestione del bilancio, sia per qualunque altra causa. Conseguente da ciò, che soltanto con l'applicazione della partita doppia è possibile riassumere le dette variazioni sotto tale duplice aspetto. La suddetta disposizione regolamentare, a ben guardare, ha molta analogia con quella dell'articolo 22 del codice di commercio, ove si dice che l'inventario si chiude col conto dei profitti e delle perdite, per cui si consiglia ai commercianti la tenuta dei registri in partita doppia, poiché soltanto con questo metodo si può facilmente ottemperare alla legge.

---

<sup>95</sup> *Alberto De Stefani* fu l'allievo e il naturale continuatore dell'opera di Luzzati; egli fece emanare il regio decreto 28 gennaio 1923, n.126 secondo il quale gli uffici di ragioneria delle amministrazioni centrali cessano di appartenere alle amministrazioni stesse e sono trasferite alle dipendenze del ministero delle finanze. Il R.D. del 25 marzo dello stesso anno sancisce che la ragionerie centrali sono uffici del ministero delle finanze.

<sup>96</sup> Cfr. Lo Russo B., *La partita doppia applicata ai sistemi patrimoniali incompleti*, RIREA, 1924.

Si muovono in direzioni opposte, invece, le affermazioni dei Ragionieri generali Vito De Bellis ed Ettore Cambi. Secondo De Bellis<sup>97</sup>, la lunga esperienza aveva ormai dimostrato che in una amministrazione come quella dello Stato, riescono più facili e praticamente più utili le *scritture elementari*. Cambi, successore di De Bellis, sostenne che i metodi più noti e più sperimentati nelle imprese private male si addicono ai conti dello Stato e a causa della complessità della materia amministrata rendono complicata e tardiva la resa dei conti e che il sistema basato sulle *scritture elementari* è più idoneo anche di fronte ad eccezionali esigenze e garantisce un facile adeguamento all'ampliarsi della gestione dell'attività dello Stato, oltre che una maggiore speditezza nella resa dei conti e nella documentazione dei risultati finanziari.

Anche sul piano strettamente accademico vi fu chi si dichiarò nettamente contrario al sistema studiato da F. Besta. Spinedi, nel suo manuale di contabilità pubblica, dopo una sintetica descrizione del metodo adoperato fino agli anni '20, spiega i motivi della sua contrarietà all'utilizzo delle scritture in partita doppia. L'autore, che scrive nel 1938, riguardo al sistema patrimoniale si esprime dicendo: "*Anche questo ordinamento non ebbe molto fortuna e a poco a poco cadde in disuso. Oggi la contabilità è tenuta a mezzo di scritture elementari e riepiloghi a prospetti staccati.*"<sup>98</sup>

Oppositori del sistema patrimoniale, come ampiamente delineato nel paragrafo precedente, erano i logismografi. Il Riva, uno dei più fervidi sostenitori del sistema logismografico, dopo aver tentato l'applicazione del metodo del Cerboni nell'amministrazione dello Stato, di dichiarò poi contrario all'introduzione del sistema patrimoniale presso le amministrazioni centrali. Della stessa idea sembra essere il Monetti, il quale sostiene più volte che le scritture sintetiche non sono utili alla pubblica amministrazione<sup>99</sup>.

---

<sup>97</sup> Cfr. De Bellis V., *Lezione tenuta presso la Facoltà di Politica e Legislazione finanziaria in ROMA, 1925-1926*, RIREA, 1925.

<sup>98</sup> Cfr. Spinedi S., *Compendio di Contabilità di Stato*, 1938.

<sup>99</sup> Cfr. Monetti U., *Corso di Contabilità di Stato*, Casa editrice della RIREA 1937.

### **3.5 Il pensiero dello Zappa e gli studi di Amaduzzi sul sistema di bilancio dello Stato**

Da un punto di vista dottrinale, non si possono trascurare i significativi contributi scientifici apportati da esimi studiosi di economia aziendale come Gino Zappa ed Aldo Amaduzzi.

Tra i numerosi seguaci del Besta, quello che è riuscito ad evolvere il pensiero del Maestro e a dar vita ad una nuova impostazione è Gino Zappa che con la sua opera celebra la nascita dell’*Economia Aziendale* come sintesi unificante le tre dottrine in cui si era soliti ripartire gli studi aziendali: (*organizzazione, amministrazione, rilevazione*).

Zappa supera le diversità tecnico – operative delle varie tipologie aziendali focalizzando l’attenzione sull’ordine economico dei fatti di gestione come denominatore comune. Le sue teorie vengono accolte in un nuovo approccio contabile denominato “*sistema del reddito*”.

Si tratta di una nuova e decisiva spinta che traccia il quadro di riferimento per tutti i successivi passi condotti nel nostro secolo. Il nuovo contesto vede nuovi attori percorrere con differenti caratterizzazioni le linee di sviluppo che scaturiscono dalle idee zappiane innestate nelle fondamenta gettate dall’opera del Besta<sup>100</sup>.

Nel sistema del reddito di Zappa ai due aspetti di osservazione delle operazioni aziendali corrisponde l’individuazione di *valori numerari ed economici*. Essendo l’oggetto complesso delle scritture il risultato di esercizio, l’obiettivo di una misurazione quanto più attendibile dello stesso comporta:

- l’attenzione rivolta esclusivamente alle operazioni di gestione esterna, per la possibilità di quantificarle mediante valori desunti da scambi di mercato;

---

<sup>100</sup> Vale la pena di ricordare il contributo di eminenti studiosi come Alberto Ceccherelli, Lorenzo De Minico, Aldo Amaduzzi e Pietro Onida. Sono gli anni in cui si consolidano le maggiori scuole locali di pensiero in corrispondenza alle sedi universitarie in cui i principali protagonisti svolgono la propria attività accademica.

• l’attribuzione di un’importanza fondamentale all’aspetto numerario ed ai valori relativi, in quanto le loro caratteristiche di oggettività e incontrovertibilità, ne fanno <<presupposto di ogni determinazione sistematica di risultati d’esercizio>><sup>101</sup>.

Una rappresentazione piuttosto generale di questa impostazione potrebbe essere formulata secondo il seguente schema:

**Schema dell’attività d’impresa. Logica reddituale**

aspetto originario = aspetto numerario	Valori numerari	<ul style="list-style-type: none"> <li>• denaro</li> <li>• crediti e debiti di regolamento</li> </ul>
aspetto derivato = aspetto economico	Valori economici	<ul style="list-style-type: none"> <li>• capitale</li> <li>• reddito (compresi crediti e debiti non numerari)</li> </ul>

Fonte: Luciano Marchi, *Introduzione alla contabilità d’impresa*, Giappichelli Editore, 1999

Nella parte superiore si trovano tutte le operazioni che inducono la formazione di *valori numerari*. L’aggettivo numerario è, secondo Zappa, legato al fatto che i valori cui è attribuito sono “*espressione di relazione tra quantità di monete e conseguentemente indipendenti dall’apprezzamento personale di coloro che procedono alla loro rilevazione. Quantità- valori che, promanano dal concetto del “contare” o, comunque, del “numerare”*”<sup>102</sup>.

Nella parte inferiore dello schema sono rappresentati gli aspetti dei fatti di gestione che spiegano il sorgere di *valori economici*.

All’interno dei valori numerari si possono distinguere tre categorie più analitiche:

- *valori numerari certi*, che si formano in seguito ad operazioni influenti direttamente sul fondo monetario a disposizione dell’azienda, quindi sulla cassa;
- *valori numerari assimilati*, rappresentati dai crediti e debiti di regolamento, derivanti cioè da operazioni commerciali (acquisto – vendita) in cui non c’è

<sup>101</sup> Cfr. Zappa G., *Il reddito d’impresa*, Giuffrè, 1950.

<sup>102</sup> Cfr. Zappa G., *Il reddito d’impresa*, op.cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
coincidenza fra momento dello svolgimento economico e scambio di moneta relativo. L'assimilazione è spiegata dal fatto che essi sostituiscono temporaneamente movimenti di denaro (valori numerari certi), ma sono comunque espressi in unità di moneta di conto;

- *valori numerari presunti*, riguardanti operazioni aziendali la cui espressione in termini monetari è legata a stime, e quindi è soggetta ad eventualità di ridefinizione, oppure a congetture. Sono di questo tipo i crediti e i debiti in moneta estera, dato che tutti i valori del sistema devono essere espressi in un'unica moneta: la moneta di conto, oppure i valori numerari determinati a fine esercizio prima della loro effettiva manifestazione numeraria, certa o assimilata.

All'interno dei *valori economici* si possono distinguere due categorie più analitiche:

- valori economici inerenti il *capitale di proprietà* e i suoi movimenti;
- valori economici riferiti al reddito e ai suoi componenti: *costi e ricavi*. È quantificabile come costo qualsiasi operazione misurata da una uscita numeraria, cioè da un movimento negativo nei valori numerari che non sia una diminuzione di capitale proprio; parallelamente costituiscono ricavi tutte le operazioni associate ad entrate numerarie, cioè a movimenti positivi di denaro, crediti e debiti di regolamento, sempre che non rappresentino aumenti di capitale proprio.

Con riferimento alla descrizione qualitativa delle operazioni considerate nei circuiti fondamentali della gestione aziendale, si hanno le seguenti categorie di costi e ricavi:

- *costi e ricavi* legati alle operazioni di acquisto/vendita di materie, prodotti, e servizi a fecondità semplice (*variazioni di esercizio* per Zappa) ed alle operazioni di acquisto, apporto e cessione di “beni” a fecondità ripetuta, aventi “*un'utilità che concorre per gradi alla produzione d'impresa*” (*immobilizzazioni*, per Zappa);



• *crediti e debiti non numerari*, costi e ricavi che sorgono per effetto della gestione, come oggetto d' immediata negoziazione di risorse finanziarie. In relazione a ciò è opportuno precisare che si ha il formarsi di un valore economico di “*ricavo*”, pari al valore dell'entrata di moneta, al momento dell'ottenimento del finanziamento, e un valore economico di “*costo*”, pari all'uscita di moneta al momento della restituzione. Tale costo-uscita per il rimborso è generalmente di ammontare superiore rispetto alla somma mutuata per via dell'onerosità del prestito. Analogamente e in maniera opposta, per i finanziamenti concessi dall'impresa a terze economie, i valori sono di costo-uscita al verificarsi dell'erogazione, e di ricavo-entrata nella fase del recupero, entrata comprensiva della remunerazione del finanziamento.

La considerazione delle operazioni di finanziamento a titolo di capitale di credito, risulta ineccepibile nell'ambito della rigorosa costruzione teorica appiana, in quanto essa mirava alla costruzione di un sistema contabile di validità generale applicabile per i diversi tipi di azienda esistenti, ivi inclusi le banche e gli enti finanziari in genere<sup>103</sup>.

Per completare il quadro delle operazioni oggetto di rilevazione del sistema, bisogna tener conto dei fatti di gestione che non sono analizzabili sotto il duplice aspetto, originario e derivato di osservazione. Considerata infatti la presenza di più sottoclassi di valori numerari e di valori economici, è possibile individuare operazioni che esauriscono i loro effetti in un unico ramo gestionale. Trattasi delle c.d. *permutazione numerarie* (interessamento di due valori, entrambi numerari) e *permutazioni economiche* (interessamento di due valori unicamente economici).

---

<sup>103</sup> Tuttavia la teorica appiana si presta alle seguenti precisazioni:

- le operazioni possono essere osservate direttamente sia negli aspetti di “costo-uscita” e “ricavo-entrata” descritti, sia nella parte “economica” in senso stretto che esprime l'onerosità dell'operazione;
- la rilevazione formale di queste operazioni avviene, per motivi pratici, distinguendo il valore nominale dei crediti e debiti di finanziamento, ossia il loro valore in “conto capitale” dall'aliquota onerosa relativa che, in termini generali, possiamo indicare negli interessi attivi o passivi; cfr. Zappa G., Azzini L., Cudini G., *Ragioneria Generale*, Giuffrè 1964, ove si propone il funzionamento dei “*crediti e debiti non numerari*” a valori nominali allo stesso modo dei “*crediti e debiti numerari*”.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Esempi della prima categoria sono:

- incasso di crediti di regolamento;
- pagamento di debiti di regolamento: sono interessati un valore numerario certo per l'uscita di denaro ed un valore assimilato relativo al debito commerciale.

Esempi della seconda categoria sono:

- storno di costi/ricavi dell'esercizio da trattare come costi/ricavi sospesi, cioè da rinviare agli esercizi successivi;
- accertamento di utili/perdite d'esercizio;
- formazione di riserve con utili non distribuiti, diminuzione di capitale per coperture di perdite ed aumenti virtuali di capitale.

Nell'ambito delle evoluzioni del sistema reddituale zappiano un approfondimento particolare è dedicato all'opera di Aldo Amaduzzi, anche perché egli è stato il primo ad elaborare uno studio sistematico delle aziende di erogazione già dal 1936 ed in particolare delle *aziende pubbliche*.

Prima di analizzare più approfonditamente il pensiero dell'autore riguardo l'oggetto del presente lavoro e quindi il suo apporto alle teorie sul bilancio dello Stato, è utile accennare all'evoluzione che il sistema del reddito di Zappa subisce con l'Amaduzzi tramutandosi nel *sistema del capitale e del risultato economico*.

Ferme restando la classificazione e le considerazioni sulla natura dei valori, l'Amaduzzi affronta efficacemente la spinosa questione dei crediti e debiti di finanziamento; questione di fatto rimasta irrisolta dai fautori del sistema reddituale originario in quanto evitata o liquidata come "elemento di degrado del sistema". Amaduzzi perviene ad una nuova classificazione dei valori relativi. Osserva infatti l'autore: *<<i> valori esprimenti un debito di finanziamento, nella parte capitale, sono della specie del costo e del ricavo. Ma poiché essi valori possono essere determinati, nella maniera più opportuna, in modo da compensarsi, essi non vengono ad influire*

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale *sull’andamento economico dell’azienda, ...mentre su tale andamento influiscono i maggiori o minori costi di estinzione e gli interessi passivi*>><sup>104</sup>

In conseguenza di ciò risulta opportuno isolare le operazioni in oggetto nell’ambito dei valori economici, e “trasferirle” nella parte superiore dello schema, ampliando cioè l’aspetto originario di osservazione, dalla più ristretta accezione dei valori numerari a quella, più ampia, dei *valori finanziari*<sup>105</sup>.

Si ha quindi un *aspetto finanziario*, costituito <<dall’andamento del denaro e dei crediti e debiti di qualunque specie>> ed un *aspetto economico*, costituito <<dal processo tecnico-economico della produzione da cui scaturisce il reddito>>.

Nello schema seguente è esposto lo schema dell’attività d’impresa fondata sulla classificazione proposta da Amaduzzi.

**Schema dell’attività d’impresa. Il modello di Amaduzzi**

aspetto originario = aspetto finanziario	Valori finanziari	<ul style="list-style-type: none"> <li>• denaro</li> <li>• crediti e debiti di regolamento</li> <li>• crediti e debiti non numerari (<i>di finanziamento</i>)</li> </ul>
aspetto derivato = aspetto economico	Valori economici	<ul style="list-style-type: none"> <li>• capitale</li> <li>• reddito (esclusi crediti e debiti non numerari)</li> </ul>

Fonte: Luciano Marchi, *Introduzione alla contabilità d’impresa*, Giappichelli Editore, 1999

I *valori finanziari* comprendono i numerari (certi, assimilati e presunti) e i valori nominali (parte finanziaria pura) di crediti e debiti di finanziamento.

Nell’ambito dell’aspetto economico possiamo distinguere:

- *valori economici di capitale*, attinenti specificatamente il circuito dei finanziamenti a titolo di capitale proprio, prodotti della dotazione patrimoniale iniziale e delle successive modifiche, per effetto sia di nuove

<sup>104</sup> Cfr. Amaduzzi A., *L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rilevazioni*, Utet, 1978.

<sup>105</sup> Si può così affermare che <<l’attività aziendale può essere considerata in un primo modo, come lo sviluppo di due...aspetti di gestione: l’uno riguardante l’andamento numerario, l’altro l’andamento degli investimenti nel processo produttivo e finanziario e dei relativi disinvestimenti. Se invece si aggiunge il movimento dei crediti e debiti di finanziamento al movimento numerario,...si ottiene una seconda ripartizione>>; cfr. Amaduzzi A., *L’azienda*, op. cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale sottoscrizioni o di rimborsi, sia dei risultati reddituali complessivi della gestione;

- *valori economici di reddito*, coincidenti con operazioni di costo e di ricavo intesi in senso stretto, aventi influenza diretta sulla dinamica reddituale dell'impresa. Con riferimento ai processi operativi tipici, rientrano nei valori considerati costi e ricavi derivanti da investimenti e realizzi nella produzione caratteristica ed accessoria. Restano invece esclusi quei costi e ricavi misurati rispettivamente da uscite ed entrate di moneta in relazione a crediti e debiti non numerari: fa parte di questa categoria esclusivamente la loro componente onerosa, ossia la remunerazione per il prestito.

Gli studi d'Aldo Amaduzzi (1904-1991) sul *sistema di Bilancio dello Stato* si sviluppano in un arco di tempo che abbraccia le riforme del 1923 relative alla materia in oggetto ed il regolamento del 1924 e successive modifiche ed integrazioni, sino ad arrivare alla riforma di tipo strutturale e radicale operata dalla L. 62/1964.

L'analisi degli scritti di Amaduzzi va contestualizzata in relazione alle norme relative al sistema di contabilità pubblica che si sono susseguite durante la sua vita di studioso, ed agli sviluppi delle procedure di rilevazione e controllo nell'ambito della ragioneria metodologica<sup>106</sup>.

Tra i principi dettati per la redazione del Bilancio dello Stato si ritrova il *principio dell'unità*, secondo il quale il bilancio deve essere unico, e presentato all'approvazione nel suo insieme, onde l'organo legislativo possa rendersi conto dei risultati complessivi previsti (Bilancio di previsione) e raggiunti (Rendiconto). L'Amaduzzi, nel suo primo scritto sul sistema contabile dello Stato allora vigente, ci porge delle riflessioni che influenzeranno tutti i suoi scritti successivi<sup>107</sup>.

---

<sup>106</sup> In un arco di tempo di quasi cinquanta anni lo Studioso pubblicò importanti lavori nei quali si riscontrano riferimenti relativi alla normativa allora vigente, e ove si fanno critiche ed anche proposte per migliorarla al fine che questa sia impostata per permettere una maggiore efficienza ed efficacia dello Stato. Vedi *infra* nel presente paragrafo per ciascuno dei suoi scritti più significativi saranno indicate le critiche e le proposte dell'autore.

<sup>107</sup> Cfr. Amaduzzi A., *L'unità del bilancio di stato*, 1930 op. cit.

In questo scritto l'Amaduzzi sostiene che lo Stato è un'unione di coordinazioni economiche che attuano una serie di attività per il raggiungimento del medesimo fine. Se detto fine consiste nell'impiego di denaro per soddisfare bisogni pubblici, ne segue che la *rilevazione contabile* nello Stato dovrebbe avere come obiettivo la determinazione della quantità di denaro che questi può avere a disposizione in un dato periodo di tempo per adempiere alle funzioni per cui è stato costituito.

Lo Stato è un'*azienda di erogazione composta*, e quindi, come l'Amaduzzi preciserà nel suo scritto del 1936<sup>108</sup>, in esso si possono riscontrare tre rami di gestione, e cioè la *gestione di pura erogazione*, la *gestione patrimoniale*, e la *gestione di imprese connesse*. Quindi, in base alle articolazioni della gestione, si dovrebbe trovare un sistema di rilevazione contabile diversificato in corrispondenza.

Inoltre il *sistema contabile dello Stato* dovrebbe rispondere, secondo la teoria dello studioso, a due requisiti:

1) giungere alla determinazione del denaro di cui lo Stato complessivamente può disporre e del denaro che complessivamente lo Stato deve impiegare in un periodo di tempo;

2) seguire le diverse gestioni delle aziende complementari con quei particolari criteri richiesti dal differente orientamento dei valori aziendali.

L'Amaduzzi nell'analizzare le caratteristiche del sistema contabile dello Stato si pone il seguente quesito: "*deve la rilevazione contabile procedere con il medesimo criterio in tutte le singole coordinazioni della complessa azienda di Stato indipendentemente dalla loro diversa tecnica e sì da pervenire all'unità del conto di bilancio?*" "*O deve la rilevazione contabile essere consona al carattere delle aziende singole e determinare in ciascuna di esse i valori preminenti e particolari sì da pervenire a separati conti di bilancio?*"

---

<sup>108</sup> Cfr. Amaduzzi A., *Aziende di erogazione*, 1936 op. cit.

Come egli sostiene, la *contabilità dello Stato* dovrebbe essere ad un tempo *integrale e differenziale*. L'Autore, per argomentare la soluzione proposta al quesito, riporta due esempi di contabilità statale; quella relativa allo *Stato italiano* e quella dei *paesi dell'Unione Sudafricana*, e ne mostra le differenze.

Il *Bilancio dello Stato Italiano* era suddiviso in due parti: una parte per l'entrata ed una parte per la spesa. Le entrate venivano classificate in ordinarie effettive, patrimoniali ed extra - patrimoniali, straordinarie effettive, e per movimenti di capitali. Le spese erano classificate in ordinarie effettive, obbligatorie, facoltative, d'ordine; straordinarie effettive, e per movimento di capitali. Tra le entrate effettive possiamo individuare<sup>109</sup>:

- a) *entrate derivanti dai beni patrimoniali disponibili*
- b) *entrate derivanti dalla gestione dei canali bacini e corsi d'acqua*
- c) *reddito monetario delle ferrovie*
- d) *entrate derivanti da contributi*
- e) *reddito monetario dei monopoli industriali*
- f) *reddito monetario dei monopoli commerciali*
- g) *reddito monetario dei servizi pubblici*
- h) *entrate diverse*
- i) *rimborsi e concorso spese*

Per quanto riguarda la parte della spesa, essa era suddivisa in tanti bilanci quanti erano i ministeri. La classificazione della spesa prevedeva le *spese ordinarie effettive*, a loro volta suddivise in *obbligatorie, facoltative, e d'ordine*, e le *spese straordinarie effettive* e per movimento di capitali.

L'Amaduzzi anche per queste individua due gruppi, cioè variazioni numerarie passive certe e perdite monetarie date dalla differenza tra valori numerari certi e assimilati e positivi e valori assimilati e certi negativi o, come

---

<sup>109</sup> L'Amaduzzi suddivide queste entrate in due gruppi; il primo rappresenta i *valori numerari*, come le entrate da contribuzioni, il secondo rappresenta *redditi monetari* derivanti dalla differenza tra valori numerari e certi positivi e valori numerari assimilati e certi negativi come il reddito monetario dei servizi pubblici o il reddito monetario delle ferrovie; Cfr. *Aziende di erogazione*, 1936, op. cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
lo Studioso scrive, differenza tra *ricavi contabili numerari* e *costi contabili numerari*. Queste rilevazioni riguardavano tutte le attività svolte dallo Stato.

Da quanto detto risulta che per le coordinazioni economiche aventi carattere d'impresa si aveva una contabilità solo su base numeraria. In questo modo si perveniva ad un *bilancio unico ed integrale* che permetteva al potere legislativo un *controllo simultaneo sull'operato del potere esecutivo* in ogni campo di attività. L'Amaduzzi riconosce che ciò poteva essere utile, ed anche necessario, tuttavia non si otteneva così la conoscenza dei valori più adatti al governo dell'impresa statale. In sostanza, nel rispetto dell'*unità*, si determinava solo un reddito monetario, che non teneva conto dei costi e ricavi di carattere generale e di quelli determinati sulla base di presunzioni numerarie.

L'Amaduzzi successivamente analizza il sistema contabile dell'Unione Sud-Africana, che, come lo Stato Italiano, è una combinazione di più aziende svolgenti diverse attività, ma tutte con il medesimo fine.

Il sistema contabile dell'Unione al contrario dello Stato Italiano non era esclusivamente finanziario in quanto per le varie aziende si aveva una rilevazione specifica che permetteva la determinazione di *costi complessivi* e *ricavi complessivi*. Successivamente i risultati rilevati per ogni azienda venivano raggruppati in due bilanci, la cui composizione era del tutto numeraria. La soluzione che l'Amaduzzi propone, dopo averci dimostrato mediante i due esempi le differenze contabili delle due aziende, si fonda su di una riflessione approfondita circa l'oggetto della conoscenza che si persegue mediante la rilevazione contabile. Infatti, se si volesse avere cognizione solo dell'aspetto finanziario della gestione, si dovrebbe procedere, per tutti i rami dell'attività statale, all'utilizzo di un medesimo criterio, come quello adottato dallo Stato Italiano, ma ciò permetterebbe solo di sapere di quanto denaro lo Stato ha potuto disporre e quanto denaro lo Stato ha potuto impiegare durante un periodo di tempo determinato. L'Amaduzzi ci avverte che questo tipo di

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
rilevazione non risponde ai principi dell'economia aziendale, secondo la quale la determinazione contabile dei valori deve tenere conto delle tipologie aziendali e del loro grado di sviluppo. Quindi per impresa statale in Italia non si otteneva la conoscenza dei valori più adatti: in sostanza, per rispettare il principio dell'unità, si determinava solo un reddito monetario.

Potremmo sostenere che già in questa sua prima opera l'Amaduzzi mette in luce la mancanza di una contabilità economica patrimoniale e quanto questa sarebbe utile per un'effettiva conoscenza del risultato complessivo della gestione dell'Azienda Stato.

In conclusione, come anticipato, la contabilità deve essere "*sia integrale, sia differenziale*".

L'Amaduzzi, nel formulare proposte innovative per la contabilità pubblica, si domanda come si potrebbe meglio delineare il suo contenuto. Propone che essa "*potrebbe divenire una branca dell'economia aziendale dello stato, quella che si proponesse di studiare le rilevazioni sistematiche e non sistematiche nella complessa e massima azienda pubblica di erogazione, sulla base di quanto lo studio della concreta amministrazione economico - finanziaria potesse dettare in merito alle manifestazioni finanziarie ed economiche dello Stato*". Inoltre, afferma che solo la ragioneria come disciplina può esaminare ed interpretare i documenti di rilevazione finanziaria, economica e patrimoniale. Sostiene, ancora, che la ragioneria può ottemperare a ciò solo se questa resta "*inquadrata nell'ambito di un'economia aziendale e sia aderente perciò alle ragioni, ai processi, alle manifestazioni, alle relazioni di una dinamica numeraria, economica e patrimoniale*".

Egli sostiene che *scritture sistematiche numerarie ed economiche* potrebbero rilevare *i costi ed i ricavi o le spese e i tributi*, e cioè il complesso dei costi contrapposti al complesso dei ricavi, da cui, per detrazione in fine di esercizio di costi e di servizi ancora da acquisire, si potrebbe ottenere il calcolo dei *risultati economici dell'esercizio aziendale*. L'Amaduzzi ritiene



Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale che la determinazione del risultato economico sia importante, in quanto l’Azienda di Stato assume nella vita sociale una grande importanza, e quindi non si può solo rilevare la sua manifestazione finanziaria. Evidenzia che la rilevazione della dinamica numeraria possa informare sulla base della dinamica economica relativa ad un certo periodo. E’ vero che questa rilevazione, come egli scrive, era prevista per legge, ma è anche vero che essa non è sufficiente.

Nel 1965 l’Amaduzzi propone uno schema per le aziende pubbliche, sulla base di quello delineato nel 1936<sup>110</sup>. Egli individua tre nuclei collegati di attività per l’azienda pubblica di erogazione:

- a) gestione di consumo e di mantenimento;
- b) gestione di movimenti degli investimenti e dei crediti e debiti di finanziamento;
- c) gestione di aziende di produzione connesse.

Per ciascuna di queste gestioni indica le rilevazioni da effettuare per conoscere l’aspetto economico e finanziario e come si può giungere alla redazione di un documento di sintesi comprendente tutte e tre le gestioni.

Nel primo nucleo di gestione è controllato l’impiego dei mezzi disponibili per il consumo ed il mantenimento e l’Amaduzzi dimostra come ne possiamo rilevare, sia l’aspetto economico che quello finanziario sintetizzandoli nei due schemi seguenti:

<b>Aspetto economico</b>	
<i>Spese</i>	<i>Contributi</i>
oneri di beni e debiti	rendite patrimoniali e di crediti
perdite d’impresa	utile d’impresa
"risparmio"	

<sup>110</sup> Cfr. Amaduzzi A, *Sull’Economia delle aziende pubbliche di erogazione*, 1965, op. cit.

<b>Aspetto finanziario della gestione di consumo e mantenimento</b>	
<i>Uscite finanziarie</i>	<i>Entrate finanziarie</i>
per consumi	per tributi
per oneri patrimoniali e dei debiti	per rendite patrimoniali e dei crediti
per reintegri di perdite	per acquisizione di redditi di imprese
avanzo finanziario	

Ciò che viene evidenziato mediante questi due prospetti è definito da Amaduzzi come la *gestione corrente*<sup>111</sup>.

La *gestione patrimoniale* dell'azienda pubblica, rappresentata "nei movimenti di acquisizione e istituzione" viene suddivisa in tre classi di operazioni:

- 1) *investimenti* di carattere patrimoniale e loro realizzo;
- 2) accensione ed estinzione di *debiti di finanziamento*;
- 3) concessione ed estinzione di *crediti di finanziamento*.

Egli sostiene che l'inclusione degli investimenti in beni di consumo di uso durevole ed in opere pubbliche è giustificato dal fatto che questi generano un'utilità nel tempo e dalla modalità secondo cui vengono finanziati, e cioè da una fonte non corrente. Infatti nello Stato gli investimenti patrimoniali vengono effettuati in opere pubbliche il cui finanziamento si estende su di un periodo pluriennale e tale fatto, egli sostiene, può essere ricondotto allo schema "*di anticipazione della lievitazione futura di entrate correnti consentito dalle stesse opere*"; ma tale manovra non è semplice.

---

<sup>111</sup> Infatti ci rimanda all'analisi dello schema di bilancio dello Stato, parte corrente, ove possiamo ritrovare le poste riportate nei due schemi. Nel Bilancio di parte corrente ritroviamo le entrate correnti di origine tributaria ed extra-tributaria e le uscite correnti per consumi. Esse si condizionano reciprocamente; ma queste variazioni di periodo viste sotto l'aspetto economico non corrispondono a quelle analizzate sotto l'aspetto finanziario, in quanto può esserci uno sfasamento temporale tra manifestazioni finanziarie e manifestazioni economiche.

Evidenzia inoltre il non inserimento in questo prospetto delle quote di ammortamento, delle plusvalenze e minusvalenze su realizzi patrimoniali e fra valori di accensione ed estinzione di crediti e debiti di finanziamento; cfr. Amaduzzi A, *Sull'Economia delle aziende pubbliche di erogazione*, 1965, op. cit.

L’Amaduzzi sostiene che si può ricorrere a *debiti di finanziamento*, che gli effetti economici dei suddetti debbono essere assunti a condizione di minima onerosità e debbono essere inquadrati nella pianificazione finanziaria relativa al loro tempo di riferimento. Ci propone i prospetti relativi all’aspetto economico e finanziario dei movimenti della gestione patrimoniale come il seguente:

<b>Aspetto economico dei movimenti della gestione patrimoniale</b>	
<i>Costi di acquisizione di:</i>	<i>Ricavi di realizzo di:</i>
beni da reddito	beni da reddito
beni di usi durevole	eventualmente di beni di uso durevole
costi di debiti restituiti	ricavi di debiti attinti
costi di crediti concessi	ricavi di crediti realizzati
<b>Aspetto finanziario</b>	
<i>Uscite finanziarie</i>	<i>Entrate finanziarie</i>
beni da reddito	realizzo beni da reddito
beni di usi durevole	realizzo di beni di uso durevole
restituzione di debiti	accensione di debiti
accensione di crediti	riscossione di crediti

L’Amaduzzi non redige i prospetti per la *gestione di aziende connesse di produzione* in quanto i redditi e le perdite derivanti dalle imprese sono stati inseriti nella *gestione corrente*. Per queste attività abbiamo solo i finanziamenti dati come fondo di dotazione ad imprese collegate ed eventuali rientri di tali finanziamenti. Nella sua esposizione egli riunisce le tre gestioni e redige i due prospetti totali, quello *economico* e quello *finanziario*.

<b>Conto economico del dato periodo</b>	
<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
Spese per consumi: 1) acquisti di beni e servizi di consumo immediato 2) quote di ammortamento di beni di uso durevole	Contributi, rendite patrimoniali, interessi attivi ed altri lucri finanziari
Oneri patrimoniali	Plusvalenze su realizzi patrimoniali
Interessi passivi ed altri oneri finanziari	Utili di imprese
Minusvalenze su realizzi patrimoniali	
Perdite di imprese	
<i>Avanzo economico del dato periodo</i>	
<b>Conto finanziario del dato periodo</b>	
<i>Entrate</i>	<i>Uscite</i>
<i>correnti:</i> a) per tributi b) per rendite patrimoniali c) per interessi attivi d) per realizzo di utili di imprese	<i>correnti:</i> a) per consumi correnti b) per oneri patrimoniali c) per interessi passivi d) per reintegro di perdite imprese
<i>di capitale:</i> a) per vendita di beni da reddito b) per vendita di beni di uso durevole c) per accensione di debiti d) per estinzione di crediti	<i>di capitale:</i> e) per acquisto di beni da reddito f) per acquisto di beni di uso durevole g) per estinzione di debiti h) per accensione di crediti
	<i>Avanzo finanziario del dato periodo</i>

Questi schemi, se confrontati con schemi proposti dal legislatore, sono simili allo schema del bilancio dello Stato prevista dalla L. n° 62/1964<sup>112</sup>.

Questa legge portò ad abbandonare la classificazione delle entrate e delle uscite fra effettive e per movimento di capitali.

La nuova classificazione per le entrate viene effettuata in titoli:

Titolo 1) Entrate tributarie

Titolo 2) Entrate extratributarie

Titolo 3) Alienazioni e ammortamenti di beni patrimoniali.

<sup>112</sup> Vedi *retro*, cap. 2, §2.3

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Le entrate per accensione di prestiti vengono considerate una voce a parte.

I titoli vengono suddivisi in categorie e queste in capitoli. Le categorie rappresentano la natura di ciascuna entrata e il capitolo l'oggetto dell'entrata.

Per quanto riguarda le spese queste vengono suddivise in due titoli:

Titolo 1) Spese correnti

Titolo 2) Spese in conto capitale

Le uscite per rimborso di prestiti vengono considerate voce a se stante.

I titoli della spesa si suddividono *in sezioni, rubriche, categorie e capitoli*.

La suddivisione in sezioni ed in rubriche è di tipo funzionale, mentre quella in categorie è di tipo economico.

La novità delle *spese in conto capitale* ci permette di evidenziare quelle spese per investimento che saranno destinate ad aumentare la ricchezza nazionale o la capacità di reddito del Paese anche se queste spese non entreranno a far parte del patrimonio dello Stato.

I *documenti contabili dell'Azienda Stato* consistevano in:

1) *Bilancio di previsione*, composto dallo stato di previsione delle entrate, dallo stato di previsione della spesa per ogni Ministero, un bilancio di entrate ed uscite per ogni Amministrazione autonoma e di un quadro generale riassuntivo.

2) *Documenti periodici illustrativi della gestione dello Stato* costituiti dalla situazione mensile degli accertamenti e degli impegni, il conto riassuntivo del tesoro, il movimento generale di cassa, la situazione del Tesoro.

3) *I conti degli Agenti dello Stato*: conti amministrativi e conti giudiziali

4) *Il Rendiconto generale dello Stato* composto da:

a) *conto del bilancio*, il quale ha la stessa struttura del conto preventivo ed è composto dal rendiconto dell'entrata e da tanti rendiconti quanti sono i Ministeri, e da un riepilogo generale;

b) *i conti generali del patrimonio*:

Conto A: Attività e passività finanziarie,

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Conto B Attività disponibili ((beni mobili, immobili, crediti e titolo diversi,

Conto C Attività disponibili (beni natura industriale),

Conto D Attività indisponibili (materiale militare),

Conto E Attività indisponibili (beni destinati al servizio dello Stato),

Conto F Attività indisponibili (materiale scientifico ed artistico),

Conto G Passività consolidate perpetue e redimibili e passività diverse,

c) La dimostrazione di *concordanza* fra gli accertamenti di competenza del bilancio ed il conto del patrimonio,

d) Il conto generale delle rendite e spesa e di altri aumenti e diminuzioni patrimoniali (*conto economico*),

e) Il conto delle *attività e passività* classificate secondo i Ministeri.

L'Amaduzzi, pur riconoscendo che gli schemi di bilancio previsti dalla L. 62/64 sono logici, ci avverte comunque che tutte le rilevazioni riguardano solo l'aspetto finanziario e non si effettuano rilevazioni sotto l'aspetto economico e sono poco considerate le rilevazioni patrimoniali.

Ritiene importante *l'aspetto economico nella gestione dei consumi* e dei mantenimenti al fine di generare il *minimo costo e redditi più elevati per i beni posseduti*. Evidenzia che la rilevazione dell'aspetto economico implica la determinazione del patrimonio, fatto trascurato nello Stato.

Altro limite riscontrato nelle rilevazioni delle Aziende Pubbliche riguarda il fatto che, oltre ad essere finanziarie, si limitano al *solo anno finanziario*, e propone quindi che si arrivi ad una *pianificazione integrale*.

L'Amaduzzi sostiene che la *pianificazione integrale nello Stato* deve essere accompagnata da un *controllo a consuntivo*, ma ciò si ricollega alla *responsabilità* delle persone che amministrano. Propone il "*controllo budgetario*" quale strumento per controllare responsabilità personale ed individuare la responsabilità di chi decide e di chi esegue: questi temi investono l'economia di tutte le aziende operanti nella Comunità o nella Nazione.

L'Amaduzzi sostiene che il controllo che viene effettuato nelle aziende pubbliche si basa su bilanci che analizzano solo l'aspetto finanziario della gestione: così si trascurava l'aspetto economico e se ne perde il controllo.

La *mancaza del controllo economico* produce una lacuna notevole nelle informazioni necessarie per il "*buon governo*" per ben amministrare. Gli obiettivi di carattere economico che per il "*buon governo*" e per bene amministrare l'Amaduzzi individua sono i seguenti:

- 1) produrre i *servizi* dell'Ente al *minor costo*,
- 2) conseguire i mezzi da investire con il minor costo di amministrazione,
- 3) operare gli investimenti che non siano per servizi di cui al punto 1) in beni ed opere pubbliche che abbiano il *massimo grado di produttività* per l'Ente o per la collettività,
- 4) in complesso operare la gestione in modo che il risultato economico globale dell'esercizio, fermi gli obiettivi generali dell'Ente sia il "*più vantaggioso*".

Per quanto riguarda il punto 4) l'Amaduzzi specifica che, fermo restando il *pareggio economico* come obiettivo generale, è necessario operare per rendere minimo, quando sia necessario, il *disavanzo economico*.

Lo studioso sostiene che il punto 4) viene raggiunto come conseguenza della risoluzione dei precedenti punti fermo restando che si debba procedere alla riclassificazione delle entrate e delle uscite del bilancio finanziario in base agli effetti che esse generano sul patrimonio e sul conto economico generale.

L'Amaduzzi suggerisce una redazione del *conto economico* ove siano riportate le poste come da prospetto e collegato al bilancio finanziario, alla gestione residui, alla gestione tesoreria, al conto del patrimonio.

<b>Conto economico generale dell'esercizio</b> <b>(in collegamento al bilancio, alla gestione dei residui, alla gestione di tesoreria, al conto del patrimonio)</b>	
<i>Componenti negativi</i>	<i>Componenti positivi</i>
1) derivanti da riclassificazione di uscite di competenza 2) minusvalenze patrimoniali per stime 3) minusvalenze della gestione residui 4) minusvalenze eventuali nella gestione di tesoreria 5) ammortamenti e deperimenti 6) oneri in natura	1) derivanti da riclassificazione di entrate di competenza 2) plusvalenze patrimoniali per stime 3) plusvalenze della gestione residui 4) plusvalenze eventuali nella gestione di tesoreria 5) rendite in natura
<i>(Disavanzo economico dell'esercizio)</i>	<i>(Avanzo economico dell'esercizio)</i>

Suggerisce anche il sistema contabile da adottare e indica che la strada meno costosa per la redazione del conto economico potrebbe derivare dalle scritture relative alla gestione finanziaria di competenza, la gestione di tesoreria, completate con scritture sistematiche accese alla parte di patrimonio le cui variazioni possono influire, escludendo nelle rilevazioni i beni che sono demaniali e che invece sono oggetto di rilevazione. Per quanto riguarda la soluzione relativa al problema della *minimizzazione dei costi di produzione* dei servizi pubblici e di accertamento e riscossione delle entrate propone l'introduzione di "*contabilità dei costi*" che si basi sulla sequenza del sistema di fasi di rilevazioni<sup>113</sup>.

<sup>113</sup> Le fasi di rilevazione che l'Amaduzzi propone sono:

- 1) organigramma del campo operativo da rilevare,
- 2) funzioni esplicate dai vari servizi,
- 3) organico del personale dei vari servizi,
- 4) determinazione dei centri di costo in rapporto ai servizi dell'organigramma,
- 5) determinazione delle fonti e dei dati degli elementi di costo,
- 6) imputazione degli elementi di costo ai centri,
- 7) tabulazioni varie sui costi dei vari centri,
- 8) determinazione degli atti operativi cui riferire i costi dei vari centri per il calcolo finale della minimizzazione. L'Amaduzzi, che aveva già sperimentato questa metodologia, evidenzia le possibili difficoltà nell'individuazione della natura del prodotto finale cui riferire i costi dei centri. Ci fa notare che in molti casi il prodotto viene identificato "nella pratica", ed allora diventa necessario ponderare la qualità della pratica sbrigata da ogni servizio; cfr. Amaduzzi A, *Sull'Economia delle aziende pubbliche di erogazione*, 1965, op. cit.



Nel 1969 l'Amaduzzi riprende la tematica relativa al sistema contabile delle aziende di erogazione ed evidenzia le particolarità del sistema contabile delle aziende di erogazione pubbliche. Scrivendo intorno ai preventivi porta ad esempio il *bilancio di previsione dello Stato* e specifica che questo documento oltre alla *funzione di guida* dell'attività amministrativa esplica una *funzione di controllo* effettuata dall'organo amministrativo cioè "*costituisce un complesso di autorizzazioni concesse, di limitazioni poste all'attività dell'organo amministrativo il quale dovrà svolgere la propria azione in conformità al bilancio approvato*"<sup>114</sup>.

Egli sostiene che le scritture nelle aziende pubbliche si possono suddividere in *scritture elementari* e *scritture complesse*<sup>115</sup>; in entrambi i casi queste si suddividono poi in *scritture del bilancio* e *scritture del patrimonio*, da cui derivano due *sistemi di scritture*, detti *sistema finanziario* e *sistema patrimoniale*.

Mediante il *sistema finanziario* si rilevano le previsioni iniziali, le variazioni alle previsioni e le effettuazioni di previsioni. In questo sistema il documento di partenza è il bilancio di previsione ed il documento finale è il rendiconto, mediante il quale si possono conoscere le differenze tra previsioni ed effettuazioni.

Col *sistema patrimoniale* si rilevano i componenti iniziali del patrimonio e le variazioni che questo subisce per effetto della gestione e mira a far conoscere il risultato economico della gestione e la consistenza finale del patrimonio.

---

<sup>114</sup> Cfr. Amaduzzi A., Cassandro P.E., *Ragioneria Generale*, 1969, op. cit.

<sup>115</sup> Le *scritture elementari* sono quelle che investono i singoli elementi del patrimonio o i singoli componenti di reddito, nel proposito di ricordarne le variazioni, ma senza porre in alcun modo in relazione queste variazioni medesime né con quelle subite da altri elementi del patrimonio o del reddito, né soprattutto, con le variazioni subite dal patrimonio nel suo insieme o dal reddito come risultato complesso. Un libro di magazzino, una giornaliera di cassa, uno scadenziere di cambiali, sono esempi di scritture elementari. *Scritture complesse o sistematiche* sono, per contro, quelle che mirano a porre in evidenza le relazioni intercedenti fra un certo oggetto semplice e un oggetto complesso del quale il primo è parte, ossia fra le variazioni del primo e quelle del secondo. Oggetti complessi sono oggetti riguardabili come composti di oggetti semplici avvinti da armonica coordinazione compositiva e funzionale. Primeggiano fra tali oggetti quelli costituiti dal patrimonio di azienda e dal reddito; per una trattazione completa sui vari tipi di scritture cfr. Amodeo D., *Ragioneria generale delle imprese*, op. cit.

Questi due sistemi, come l'Amaduzzi scrive, "*potrebbero meglio considerarsi come parte di un unico sistema, ognuno dei quali rileva alcuni momenti o fasi delle operazioni aziendali*". La fase comune ai due sistemi è rappresentata dall'*accertamento e impegno*; infatti questa viene rilevata in ambedue i sistemi.

Le scritture del sistema finanziario, come l'Amaduzzi sostiene, possono essere tenute in una forma di *partita semplice*, ma sarebbe più utile l'applicazione della *partita doppia*.

Nell'anno 1969, come abbiamo visto, l'Amaduzzi dimostrò come può essere utile un sistema di rilevazione in partita doppia per le aziende pubbliche, ma oltre a ciò, in occasione del centenario della nascita della ragioneria Generale dello Stato, presentò una memoria significativa e di ampio spessore in cui sostiene che, in base alle evoluzioni della ragioneria metodologica, i sistemi contabili delle aziende pubbliche, ed in particolare dello Stato, debbono modificarsi ed essere più appropriati alle realtà in cui vengono applicati. Inoltre egli evidenzia che la dilatazione della spesa pubblica dipendente soprattutto dal continuo intervento dello Stato nell'economia a copertura di squilibri, rende necessaria "*l'istituzione di procedure di conoscenza di dati e di controllo*". L'Amaduzzi sostiene che "*la decisione di un qualunque provvedimento che incida sulla spesa pubblica non sarà mai ragionevolmente presa se non sarà inserita in un sistema, cioè in un insieme economicamente logico*". Inoltre ci fa rilevare che i controlli solamente finanziari per uno Stato di un secolo fa potevano essere sufficienti, ma che non vanno bene per uno Stato moderno.

L'Amaduzzi sostiene che il Bilancio di quel periodo è insufficiente per effettuare *controlli di efficienza e di merito*. Egli punta la sua attenzione sulla spesa e propone una catalogazione della spesa in gruppi a seconda della sequenza e dei vincoli a questa relativi ed al grado di ricorrenza nel tempo. Inoltre ritiene che innanzitutto i vari gruppi di spesa debbono essere analizzati

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale nell'aspetto economico per poter minimizzare i costi, e ciò in funzione delle scelte politiche. Non trascura *l'aspetto finanziario*, anzi sostiene che questo deve essere esaminato in *coordinazione* con quello *economico* e quello *patrimoniale*. Sostiene che un tale controllo è la base per il ricorso al procacciamento del fabbisogno finanziario. Solo in questo modo si può pervenire ad una *gestione razionale* dell'Azienda Stato.

L'Amaduzzi sostiene, inoltre, che il problema della rigidità della spesa verrebbe messo in evidenza dall'impostazione di *programmi pluriennali*. Ritiene che il controllo di cui ha bisogno lo stato è un *controllo di merito*.

Controllo di merito che deve rilevare l'effetto economico delle operazioni di spesa e di entrata e continuato anche sull'effetto finanziario. Per potere ottenere ciò l'Amaduzzi ritiene che il Bilancio dello Stato non risponda a queste esigenze in quanto assume un significato globale, e propone lo studio di un modello di controllo su piani integrati. Riconosce che una *pianificazione integrata* non sarà semplice da introdurre in quanto essa urta contro un'organizzazione ingessata. A tal fine lo studioso propone l'integrazione dei piani annuali con i piani pluriennali, cui dovrebbe seguire un controllo successivo, e, come egli scrive, <<*per raggiungere tale obiettivo occorre un'organizzazione di tutti i servizi ed uffici dello stato, che faccia da supporto*>>. In tale organizzazione devono essere individuati i centri di responsabilità e quindi i funzionari preposti al centro, che saranno resi responsabili per la spesa afferente al centro.

L'Amaduzzi, nel proporre una pianificazione integrata, chiarisce che tale integrazione deve essere attuata sia nelle previsioni di un dato periodo che nelle previsioni di più periodi. Ci avverte che per poter attuare un simile sistema si debbono rispettare certe condizioni:

- 1) che vi sia un sistema di razionale circolazione dei dati emanati dai vari centri dell'organizzazione statale,

2) che vi sia un ordine logico di successione nella formazione dei vari piani,

3) che tale ordine di sequenza vada verificato gradualmente ed alla fine per consentire il coordinamento definitivo dei vari preventivi, in modo da consentire la realizzazione dei programmi politici in funzione anche di un globale equilibrio tendenziale economico - finanziario dell'azienda statale.

Queste condizioni possono realizzarsi solo cambiando il sistema amministrativo.

La redazione dei piani di spesa per le funzioni statali (comprensivi di ammortamenti) discende, come dice lo Studioso, da un piano guida. Collegati ai piani di spesa saranno redatti i piani dei proventi tributari ed extratributari, e per differenza si conoscerà il "*risparmio economico dell'azienda*". Solo in questo modo si potranno redigere i vari piani degli investimenti.

L'aspetto riportato in questi piani è economico e l'Amaduzzi sostiene che solo dopo questa determinazione si possa passare all'aspetto finanziario, che permetterà di costruire il preventivo finanziario.

L'Amaduzzi indica inoltre che a seguire dovrà essere redatto un *piano di cassa* sia per la *gestione di competenza* che per la *gestione residui attivi e passivi*. Il piano di cassa, a sua volta, deve essere collegato con il piano della tesoreria.

Come ultimo documento sarà approntato un *piano patrimoniale*.

L'integrazione dei piani, come egli scrive, non deve essere solo per un periodo, ma per più periodi: ciò permette di evidenziare la spesa rigida di bilancio e di determinare le aree di competenza effettiva per ogni anno.

Infatti, come egli scrive, in quel momento si inserivano nel bilancio annuale di competenza spese il cui impegno si sarebbe verificato negli anni successivi e quindi si creavano *residui di stanziamento* che travisavano il significato proprio dei residui di bilancio.

Altro vantaggio del sistema proposto da Amaduzzi è quello di individuare la responsabilità degli organi politici e di verificare il volume degli impegni che una legislatura trasmette alla successiva.

Avanza inoltre un'altra proposta e cioè di supportare questi piani con dati derivanti da scelte di convenienza economica. Ricorda infatti che qualsiasi spesa deve essere sempre controllata in relazione al suo grado di economicità.

Rileva inoltre che, vero è, non sono ammessi aumenti di spese se non con una legge di variazione di bilancio, ma ciò non porta efficienza, bensì tecnica formale per evitare eventuali inefficienze.

Il controllo che l'Amaduzzi ci propone è "*un controllo aziendale presupposto sostanziale per tutti gli organi dello stato*". In questa sua proposta si pone il quesito se il Parlamento debba approvare tutti i piani integrati o continuare nell'approvazione del bilancio di competenza annuale. La risposta che ci fornisce discende dalla logica del sistema stesso che ci ha proposto: allorquando il bilancio finanziario discende da un sistema di piani economici che prendono in considerazione gli effetti finanziari, non sussiste ragione per modificare le regole.

L'Amaduzzi conclude ricordando che "*l'equivoco sorge quando si crede che l'attuale legge di bilancio assicuri l'economicità della gestione statale*"

Concludendo, Aldo Amaduzzi, come già tanti altri studiosi hanno sostenuto, è stato il primo ad elaborare uno studio sistematico delle aziende di erogazione già nel 1936 ed in particolare delle aziende pubbliche. I suoi meriti di studioso, però, vanno ben oltre, in quanto ha fatto proposte ed ha dimostrato quanto vantaggio porterebbero le applicazioni di metodologie economico-aziendali all'Azienda Stato come la *contabilità dei costi*, i *processi di pianificazione integrata*, le tecniche per favorire il processo decisionale (*approccio differenziale*). Fu anticipatore per i suoi tempi della proposta relativa alla misurazione dell'impatto delle attività dello Stato sulla

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale economia sociale e alla misurazione della qualità delle "pratiche" cioè dei prodotti degli uffici.

Fu precursore in questi suoi studi; basti pensare che ad oggi, in pratica, non si riesce ancora ad avere un *sistema di bilancio dello Stato* che esprima contemporaneamente i *risultati finanziario, economico e patrimoniale*.

### **3.6 La nuova prospettiva economico aziendale nelle recenti riforme sul bilancio dello Stato**

Durante la Grande Depressione che seguì alla crisi del 1929, l'intervento dello Stato nell'economia fu istituzionalizzato con il sistema delle partecipazioni statali<sup>116</sup>. L'importo della spesa pubblica, specie quella per lavori pubblici, istruzione, assistenza e per spese militari, aumentò notevolmente (si parla di *Welfare State*) e aumentarono le imposte sul reddito e ne furono gradualmente introdotte di nuove.

Da un punto di vista normativo, il periodo del secondo dopoguerra fu caratterizzato dall'emanazione della nuova *Costituzione repubblicana*, la quale dettò poche ed imprecise norme in materia finanziaria, stabilendo semplicemente che vi dovesse essere proporzionalità fra imposizione e capacità contributiva e stabilendo in modo molto vago alcune disposizioni in materia di bilanci e consuntivi.

In particolare nell'art. 81 della Costituzione sono contenuti i nuovi principi del bilancio dello Stato il quale dispone testualmente: "*Le Camere approvano*

---

<sup>116</sup> Le partecipazioni statali sono una forma diretta di intervento dello stato italiano nell'attività economica caratterizzata dal possesso, da parte dell'ente pubblico, di partecipazioni azionarie in società private. Il sistema ebbe origine in occasione del salvataggio delle banche miste (Banca commerciale e Credito italiano) che trasferirono allo stato il possesso di propri pacchetti azionari. Nel 1933 venne fondato l'Iri (Istituto per la ricostruzione industriale) che assicurò allo stato una parte cospicua dell'industria pesante italiana e del quale nel dopoguerra venne teorizzato l'uso come strumento di politica industriale per lo sviluppo dei settori strategici. Nel 1953 avvenne l'istituzione dell'Eni col compito di coordinare gli interventi dello stato in campo petrolifero. Nel 1956 infine fu istituito il ministero delle Partecipazioni statali al quale furono devoluti tutti i compiti e le attribuzioni prima spettanti in questo campo ad altri ministeri e organi governativi. Fatto oggetto di pesanti critiche per il suo cattivo funzionamento negli anni settanta e ottanta, quindi svuotato di competenze dal governo Amato (1992-1993), il ministero fu soppresso dal referendum popolare del 15 aprile 1993. Per una disamina approfondita del sistema delle partecipazioni finali, cfr. Cassese, *Partecipazioni statali ed enti di gestione*, Milano, 1962 e Cecere A., *L'itinerario delle privatizzazioni*, Cedam, 1995.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
*ogni anno i bilanci ed il rendiconto consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può 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 è 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 stabilito 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.

Con la nuova Costituzione si intravede non solo la riaffermazione del diritto al bilancio ma anche il fondamentale diritto del cittadino ad essere informato sul contenuto di tale documento.

L'art. 81, quindi, pone precisi limiti costituzionali relativamente all'impossibilità di stabilire nuovi tributi e nuove spese con la legge di approvazione del bilancio e al fatto che ogni altra legge da cui derivino nuove o maggiori spese deve indicare i mezzi per farvi fronte. Questa previsione normativa non si pone in un'ottica di perseguimento del pareggio del bilancio a tutti i costi ma come obbligo di copertura e vincolo di equilibrio finanziario. Si tratta di un vincolo non solo di natura sostanziale, relativamente all'impossibilità di far gravare nuovi oneri finanziari sui saldi di bilancio (*neutralità del bilancio* rispetto alla legislazione finanziaria di entrata e di spesa) ma anche di metodologia decisionale, relativamente al vaglio delle possibili spese nel quadro delle risorse disponibili.

La violazione dell'obbligo di copertura, l'aumento delle spese di carattere sociale, l'incremento degli oneri per interessi sul debito pubblico, l'inaudito aumento della spesa pubblica, ben al di là di quanto poteva essere giustificato dalla teoria keynesiana della domanda aggregata, furono fra le cause di formazione di deficit di bilancio notevoli.

Il periodo oggetto di studio è stato caratterizzato da un forte sviluppo economico, che ha favorito la dilatazione della domanda, sia nei confronti del sistema industriale, sia nei confronti dei servizi pubblici. Di conseguenza, lo Stato ha assunto sia un *ruolo più attivo* sul mercato che, conseguentemente, un peso maggiore nella nostra economia.

Su queste basi si è ravvisata in più riprese l'esigenza di adeguare il bilancio dello Stato alle mutate condizioni ambientali. Per effetto delle tre riforme che hanno interessato il periodo in questione (leggi n. 62/1964, n. 468/1978, n. 94/1997 e decreti legislativi attuativi nonché, in via secondaria, le numerosissime circolari e disposizioni attuative emanate dal Ministero del



Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale Tesoro-Ministero dell'Economia e delle Finanze e segnatamente dal Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato) il bilancio si è trasformato da semplice documento giuridico-contabile, a vero e proprio *strumento di politica economica*.

Per sostenere l'ampliamento delle funzioni attribuite al bilancio dello Stato, si è proceduto anche a svilupparne il *sistema contabile di supporto* verso la *prospettiva economico-patrimoniale* e quella *per centri di costo* e per *finalità*.

Queste prospettive sono state adottate soprattutto con l'ultima riforma del 1997, la quale ha affiancato alla misurazione del tradizionale *aspetto finanziario* quella dell'*aspetto economico*, volendo quantificare il consumo di risorse, umane e strumentali, realizzato nel dato periodo amministrativo.

*L'analisi per centri di costo e per finalità* è invece destinata a migliorare l'efficienza e l'efficacia del sistema, puntando soprattutto sulla responsabilizzazione dei centri che consumano le risorse, dato che queste sono sempre più limitate rispetto alle istanze della collettività, a causa dell'esigenza di contenimento del debito pubblico.

L'adozione delle nuove prospettive sopra considerate ha comportato anche l'implementazione di *distinti sistemi contabili di supporto*, chiamati ad interagire tra loro, con tempi e modalità diverse, per realizzare *documenti contabili previsionali e consuntivi* di varia natura.

La pluralità di strumenti non deve però far venire meno l'esigenza di realizzare una *visione unitaria dei dati fenomeni di gestione*.

Una rilevante novità apportata dalla riforma del 1997 è rappresentata dall'introduzione del *sistema di contabilità economica analitica per centri di costo*, disciplinata dal Titolo III del decreto legislativo n. 279/1997, in virtù di una specifica delega operata dalla legge 94/1997.

Prima di entrare nel dettaglio delle caratteristiche del sistema, occorre far luce sulle ragioni che hanno spinto il legislatore del 1997 a prevedere la sua

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
adozione nel sistema contabile pubblico, ragioni che si possono rinvenire nel  
decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29.

Questo decreto ha disposto, infatti, la separazione tra il potere di indirizzo politico e quello amministrativo-gestionale, assegnando quest'ultimo alla classe dirigente, responsabilizzata così in merito alla realizzazione degli obiettivi concordati a livello politico.

La funzione dei dirigenti pubblici, in questo modo, è divenuta più piena, maturando autonomia in merito alla gestione, organizzazione e controllo delle unità cui sono preposti, e quindi, in sintesi, in merito all'utilizzo delle risorse.

Proprio l'esigenza di determinare il *costo delle attività* e dei *servizi erogati alla collettività*, di verificare l'efficienza nell'utilizzo delle risorse disponibili e valutare, quindi, il rendimento dell'attività amministrativa, ha spinto il legislatore della 94/1997 a dare l'avvio nel sistema di contabilità pubblica, al *sistema di contabilità analitica per centri di costo*<sup>117</sup>.

Le prime mosse per l'implementazione del sistema sono state compiute, ad opera della Ragioneria Generale dello Stato, sin dal 1994, attraverso un'attività di studio delle problematiche relative alla realizzazione del *controllo di gestione* nella Pubblica Amministrazione, e quindi in una realtà lontana dalle logiche che contraddistinguono le aziende di produzione per il mercato, in cui sono nati, appunto, questi strumenti di controllo.

La Ragioneria Generale ha scelto di operare, al riguardo, secondo il seguente percorso:

- a) definizione della metodologia di analisi e scelta di criteri omogenei per le amministrazioni interessate;
- b) ricognizione dell'attività svolta dai centri di responsabilità;
- c) definizione dell'articolazione analitica dell'azione amministrativa svolta dai Ministeri, di concerto con questi ultimi;
- d) taratura finale del sistema attraverso una valutazione di sintesi.

---

<sup>117</sup> Cfr. Pitzalis A., *Le nuove prospettive economico-aziendali nell'evoluzione del bilancio dello Stato*, RIREA, 2001; Pavan A., *L'amministrazione economica delle aziende*, Giuffrè 2001.

Il sistema di contabilità analitica delle amministrazioni statali è basato sui seguenti elementi fondamentali:

- 1) *piano dei conti*;
- 2) *piano dei centri di costo*;
- 3) *piano dei servizi erogati*.

Il *piano dei conti* rappresenta lo strumento essenziale di rilevazione dei fatti di gestione nel *sistema di contabilità economica*, ed è costituito da un elenco di voci riguardanti le risorse capaci di generare *costi* per la pubblica amministrazione. Queste voci sono classificate *per natura*, cioè in relazione alle caratteristiche fisico-economiche dei fattori individuati.

L'elenco riporta, in verità, anche voci "*non prettamente economiche*", che sono utilizzate dal sistema per misurare il *disallineamento strutturale* che esiste tra la *manifestazione finanziaria* degli eventi, colta appunto dalla *contabilità finanziaria*, e quella *economica*, rilevata dal nuovo sistema di contabilità.

Esempi di voci "*non prettamente economiche*" sono:

- 1) le *rimanenze di magazzino*, accese per rilevare le risorse acquistate ma non ancora utilizzate alla chiusura del dato esercizio;
- 2) i *ratei e risconti*, accesi per rilevare le risorse utilizzate in due esercizi consecutivi;
- 3) le *opere in corso*, accese per rilevare le risorse acquistate non per il consumo, ma per la costruzione interna di beni.

Il *piano dei centri di costo* è invece lo strumento che consente di associare i costi, rilevati per natura mediante il piano dei conti, ai centri responsabili del loro consumo.

Per realizzare detta associazione, l'organizzazione deve essere suddivisa in unità operative, ovvero in aree organizzative guidate da un responsabile, investito del conseguimento di dati obiettivi; fa eccezione, al riguardo, la

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
presenza di alcuni centri denominati *fittizi* perché non corrispondenti ad alcuna unità operativa, creati appositamente per consentire l'imputazione di tutti i costi sostenuti dallo Stato.

La suddivisione per *centri di costo* risulta utile sia in fase di preventivo, per verificare la coerenza tra la quantità di risorse disponibili e le attività da porre in essere per realizzare gli obiettivi, sia a consuntivo, per misurare se gli obiettivi di costo sono stati rispettati, valutando l'efficienza nel consumo delle risorse.

Il piano dei conti e quello dei centri di costo sono indispensabili per analizzare l'andamento della gestione sia a livello macro, con riferimento alla *determinazione complessiva del consumo* dei vari *fattori produttivi*, che a livello micro, evidenziando quei consumi in capo alle varie unità operative responsabili, ma non forniscono alcuna indicazione sulle finalità, sugli scopi del loro impiego, ovvero sulla loro destinazione.

Per realizzare il collegamento delle *risorse* agli *obiettivi*, e determinare quindi il *costo* di questi ultimi, è necessario considerare le varie attività svolte dai centri di responsabilità ed associarle alle finalità per le quali sono state poste in essere, redigendo il cosiddetto *piano dei servizi*.

I *servizi*, come anche ribadito dalla circolare 65/97 del Ministero del tesoro, rappresentano l'unità elementare in cui è scomponibile e misurabile il prodotto dell'attività amministrativa dello Stato. Essi esprimono gli output dell'attività svolta da ogni centro di costo in vista del perseguimento degli obiettivi della gestione. In tal senso i servizi sono poi aggregati in funzioni-obiettivo che danno rappresentazione delle missioni istituzionali che ogni amministrazione intende realizzare. I servizi, pertanto, rappresentano un secondo livello di aggregazione dei costi, in cui l'oggetto di imputazione è rappresentato dal prodotto dell'attività del centro di costo.

L'idea sottostante l'impostazione sembra essere la seguente. La missione istituzionale di una amministrazione pubblica è perseguibile attraverso

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
l'erogazione di servizi. Il servizio rappresenta il prodotto elementare erogato dalla Pubblica Amministrazione ed è frutto dell'attività dei vari centri amministrativi; allora la valutazione della congruità tra consumi effettuati e risultati raggiunti va condotta a livello di servizio. In tal senso in fase di programmazione ogni ministero individua gli indicatori idonei ad esprimere un giudizio sull'efficacia, efficienza ed economicità della gestione.

Per quanto riguarda questo piano, il sistema di contabilità economica analitica adotta quella classificazione funzionale per *funzioni obiettivo* già illustrata nel precedente capitolo<sup>118</sup>, che integra la classificazione internazionale Cofog (SEC 95) con la classificazione per funzioni obiettivo, varata a seguito di una specifica ricognizione delle attività poste in essere concretamente dalle nostre amministrazioni pubbliche centrali.

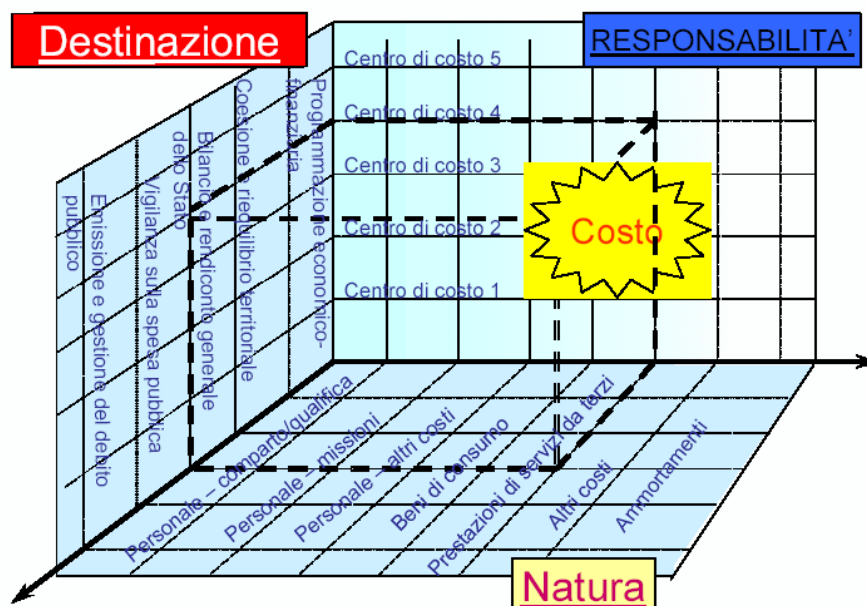
Detta classificazione funzionale è articolata in sei livelli, di cui i primi tre (Divisioni, Gruppi e Classi) riguardano astrattamente le finalità generali dello Stato, definite senza individuare gli output da realizzare, che sono invece indicati nei livelli inferiori. Di questi, in particolare, il quarto (Missioni istituzionali) presenta gli obiettivi delle varie amministrazioni centrali, mentre gli ultimi due (Macroservizi e Servizi) evidenziano i processi da porre in essere per realizzare i dati obiettivi.

Il modello scelto nel nostro Paese per impiantare la *contabilità economica analitica* è di natura *tridimensionale*, in quanto consente di rappresentare le risorse consumate sia in relazione ai dati caratteri fisico-economici (lettura dei *costi per natura*), sia in relazione ai centri che le hanno impiegate (lettura dei *costi per responsabilità*), sia, infine, in relazione alle finalità da raggiungere (lettura dei *costi per destinazione*), come illustrato nella seguente figura:

---

<sup>118</sup> Cfr. cap. 2 § 2.6

*Le tre dimensioni della contabilità analitica per centri di costo*



Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni Pubbliche. Manuale dei principi e delle regole contabili*, Edizione marzo 2004, pag. 11.

Dopo aver approfondito gli *elementi strutturali fondamentali* del sistema di contabilità economica analitica (piano dei conti, dei centri di costo e dei servizi), ci dobbiamo chiedere quale ruolo ricopra detto sistema nell'ambito del bilancio dello Stato<sup>119</sup>.

E doveroso sottolineare, in proposito, che detta contabilità rappresenta semplicemente un supporto informativo alla formazione del bilancio di previsione, di modo che questo possa essere redatto con elementi di razionalità economico-aziendale e non in omaggio al criterio della spesa storica incrementale, come è avvenuto sinora.

Questo supporto trova sintesi nel cosiddetto *budget economico*, redatto nel nostro Paese a partire dall'esercizio finanziario 2000. Le determinazioni economiche contenute nel budget non hanno autonoma rilevanza giuridica, ma rappresentano la base informativa su cui vengono costruite le previsioni finanziarie del bilancio di previsione. A tal proposito, i centri di responsabilità

<sup>119</sup> Tra gli altri si veda COSSIGA C., *Il sistema di contabilità analitica delle amministrazioni centrali dello stato*, La Finanza Locale, 2002.

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale amministrativa operano coordinando i centri di costo loro sottoposti nella formazione dei propri budget economici, e, successivamente definiscono, in coerenza con questi documenti, le previsioni finanziarie ai fini della formazione del bilancio di previsione.

L’importanza del *budget economico* quale strumento di programmazione va, comunque, ben al di là del mancato riconoscimento della sua validità giuridico-amministrativa.

Al budget, infatti, va riconosciuto il merito di spingere i vari attori del processo di programmazione a considerare anche l’aspetto economico, oltre quello finanziario, ragionando sul consumo di risorse necessarie per il conseguimento degli obiettivi prefissati.

Accanto al bilancio finanziario, dunque, i ministeri devono provvedere alla predisposizione di un *budget economico annuale* organizzato per centro di costi, in maniera da stimare preventivamente il livello dei costi di periodo e, utilizzando le parole del provvedimento, al fine da «rendere più efficiente l’azione amministrativa, razionalizzare i servizi e ridurre i costi di gestione».

La circolare 32/99 del Ministero dell’Economia ha precisato che la predisposizione del documento è da intendersi in maniera preliminare rispetto al sistema delle rilevazioni consuntive di contabilità analitica, esplicitando il raccordo tra l’attività di controllo e quella di programmazione<sup>120</sup>.

La redazione del budget avviene con il concorso dei dirigenti responsabili, degli Uffici centrali del bilancio e dell’Ispettorato Generale per le Politiche di Bilancio, che ne cura l’armonizzazione ed il raccordo con il bilancio finanziario “*al fine della presentazione al Parlamento di uno specifico documento di supporto conoscitivo*”.

Il documento viene aggiornato al momento delle variazioni apportate al disegno di legge di bilancio nel corso dell’iter di approvazione.

---

<sup>120</sup> Cfr. Pavan A., Reginato E., *Programmazione e Controllo nello Stato e nelle altre AA.PP.*, Giuffrè, 2004.

Successivamente all'approvazione del bilancio, i budget di Ministero verranno trasmessi ai competenti Uffici centrali del bilancio al fine di «consentire l'emanazione delle conseguenti direttive ministeriali e la connessa assegnazione delle risorse»<sup>121</sup>.

Nella nota tecnica allegata alla circolare in questione vengono dettagliate le regole per la costruzione del budget.

La metodologia ricalca la logica del modello messo a punto dal d.lgs. 279/97, pur non pervenendo a determinazioni a livello di servizi. Sinteticamente, per ogni amministrazione, si possono schematizzare i momenti logico-concettuali della procedura come segue:

- si determinano gli obiettivi della gestione annuale e quelli parziali secondo una scansione infrannuale;
- si individuano i centri di costo in coerenza con i centri di responsabilità amministrativa (in pratica, le unità previsionali di base del bilancio);
- si imputano ai centri le voci di costo classificate per natura, procedendo gradualmente nella seguente maniera;
- si qualificano per ciascun centro di costo le tipologie di risorse necessarie per il perseguimento degli obiettivi in relazione all'attività complessiva del centro;
- si quantifica l'entità delle risorse in termini di unità di riferimento (ad esempio: tempo necessario, numero persone impiegate, ecc.),
- si procede alla valorizzazione in termini monetari sulla base dei costi unitari di riferimento.

Nel *processo di imputazione* occorre tener presente la diversa tipologia dei costi. La circolare propone in proposito, alcune classificazioni; ripercorrendone la logica è possibile prospettare la distinzione tra:

- *costi specifici*, in quanto direttamente riferibili ai centri di costo;

---

<sup>121</sup> Dato che il budget non è approvato dal parlamento e non ha una funzione autorizzativa, si deduce che il suo ruolo svolto ai fini dell'assegnazione delle risorse sia di supporto rispetto a quanto disposto dal bilancio.



- *costi comuni*, in quanto tale rapporto di correlazione diretta non è “oggettivamente” individuabile.

I primi, a loro volta, possono classificarsi in :

- *costi diretti*, cioè quelli per i quali è possibile rintracciare un rapporto diretto di causa-effetto tra l'entità della risorsa impiegata ed il livello di output di processo ottenuto;
- *costi indiretti*, cioè quelli che pur riferendosi al centro di costo, non hanno il tipo di relazione prima descritta con il risultato dell'attività.

Gli altri, invece, possono dividersi in:

- *costi comuni di Amministrazione*, ossia quelli che, pur non essendo riconducibili ad alcun centro di costo, sono imputabili al Ministero considerato;
- *costi comuni dello Stato*, ossia quelli che si riferiscono a consumi di risorse che non possono essere attribuiti a nessuna amministrazione, ma allo Stato nella sua globalità.

Tale ripartizione presenta alcuni elementi di particolarità. È da osservare che gli studi in materia segnalano che il concetto di costo diretto (o *costo speciale*) ha un significato relativo la cui specificazione varia in considerazione di alcuni fattori; in particolare occorre aver riguardo all'ampiezza dell'oggetto di riferimento ed alla capacità e convenienza tecnico-contabile di individuare nessi di causalità diretta tra il costo e l'oggetto di imputazione.

La classificazione operata dalla circolare è il frutto dell'incrocio tra due criteri. Da un lato si pone un criterio di tipo *organizzativo-amministrativo*: i costi assumono veste diversa e trovano allocazione in differenti aggregati contabili a seconda che l'oggetto di imputazione sia il centro amministrativo di costo (costi specifici), la singola Amministrazione (costi comuni di Amministrazione) o lo Stato complessivamente considerato (costi comuni dello Stato); dall'altro si opera una distinzione ed una diversa imputazione

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale con riguardo al servizio, che rappresenta output elementari: sono considerati diretti i costi per i quali è individuabile un nesso di causalità con il livello dei servizi erogati, indiretti gli altri.

Il risultato è che in un centro di costo si possono aver taluni elementi di costo direttamente correlabili ai servizi prodotti ed altri che, pur direttamente riferibili all’unità amministrativa, sono considerati indiretti, mancando per essi tale requisito di oggettiva imputazione ai servizi stessi.

La scelta fatta è di redigere il budget economico al livello di centro di responsabilità amministrativa, considerando solo i costi diretti. In tal modo agli specifici obiettivi vengono riferiti solo le risorse direttamente impiegate per il loro perseguimento. I costi indiretti vengono considerati di mantenimento della struttura necessari a sostenere l’operatività e sono eliminati i problemi di ripartizione dei costi comuni, focalizzando l’attenzione su quello che può essere definito un *costo primo di servizio*<sup>122</sup>.

Si noti che l’impostazione non prende in considerazione il caso in cui all’erogazione del servizio concorrano più centri amministrativi. Alla stessa maniera, e ciò può essere fonte di criticità operative, non si fa riferimento all’ipotesi in cui talune voci di costo classificate come comuni siano comunque correlabili direttamente a livello dei servizi<sup>123</sup>, né alla possibile esistenza di unità operative configurabili esclusivamente come centri ausiliari, senza che la loro funzione sia “tangibilmente” e significativamente misurabile nella produzione di servizi.

La nota tecnica allegata alla circolare prevede i criteri di ripartizione per i fondamentali voci di costo; in pratica si tratta di un sistema che cerca, per ogni centro, di valorizzare monetariamente la quantità di input utilizzata ai

---

<sup>122</sup> Cfr. L. BRUSA, *Contabilità dei costi*, Giuffrè 1995.

<sup>123</sup> È da osservare che l’esistenza di costi direttamente riferibili ad un centro di costo ma comuni a più servizi erogati dallo stesso centro non crea problemi nella redazione del budget economico che richiede la quantificazione dei soli costi diretti. Invece, in fase consuntiva, qualora si voglia condurre l’analisi a livello di servizi, possono sorgere difficoltà di attribuzione dei costi in questione.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
fini dello svolgimento del livello di attività ipotizzato, in proporzione alle  
unità di consumo stimate ed ai costi unitari di riferimento<sup>124</sup>.

La procedura rientra in quella che in dottrina è denominata formazione dei  
*costi ipotetici*. Si tratta, cioè, di un metodo di stima di costi futuri che si  
fonda su ipotesi di livelli di attività svolta; si parla in proposito anche di *costi*  
*standard*, i quali «servono di costante riferimento durante la gestione  
aziendale; cosicché ogniqualvolta si ritenga utile, risultano strumenti  
appropriati per verificare di quanto gli accadimenti gestionali si sono  
discostati da quelli preventivati e ritenuti tipici per l'impresa in oggetto»<sup>125</sup>.

Il *costo standard* è dunque definibile come «il limite cui deve tendere il  
costo effettivo quando il volume operativo sia contenuto nella misura normale  
prevista dalla pianificazione di breve andare, nell'ambito di quella a breve e  
lungo termine». Evidentemente quello della definizione delle condizioni  
ipotetiche in cui l'attività andrà a svolgersi risulta uno dei punti critici della  
metodologia in questione<sup>126</sup>.

Inoltre, la predisposizione del budget nella siffatta maniera, oltre a  
consentire la razionalizzazione del processo di programmazione integrando le  
informazioni di tipo finanziario con quelle di natura economica, getta le basi  
per un *controllo a consuntivo* potenzialmente più espressivo e puntuale. In  
effetti le comparazioni e le relative analisi possono essere condotte non solo  
rapportando costi e rendimenti di fattori produttivi impiegati nel processo, ma  
altresì confrontando gestione preventiva e quella realizzata in termini  
economici. Un ulteriore grado di analisi potrebbe essere condotto qualora la

---

<sup>124</sup> La nota prevede le procedure da seguire per i seguenti costi: 1. Personale; 2. Missioni; 3. Altri compensi al personale; 4. Beni di consumo; 5. Prestazioni di servizi a terzi; 6. Altre spese; 7. Esborso da contenzioso; 8. Tributi; 9. Ammortamenti; 10. Opere in corso; 11. Spese di funzionamento per gli organi dello Stato; 12. Contributi a carico dello stato; 13. Costi per il finanziamento dello Stato; 14. Premi per attività di giuoco; 15. Rimanenze; 16. Ratei e risconti.

<sup>125</sup> Cfr. Catturi G., *Lezioni di economia aziendale*, Cedam, 1984.

<sup>126</sup> Bandettini, con riferimento alle realtà industriali, precisa che «il calcolo in parola deve muoversi in due direzioni; anzitutto, percepire e isolare, nel quadro delle condizioni d'ambiente storiche e attuali, quelle che si potranno avere in futuro; secondariamente, permettere al soggetto economico di valutare, rispetto al volume d'affari che gli deriva dall'istituire e continuare quel particolare processo produttivo». Sulla base delle ipotesi fatte ai fini del loro calcolo si distinguono costi standard correnti, costi standard normali, costi standard ideali, costi standard di base e costi standard effettivi. Cfr. A. Bandettini, *Controllo di gestione. Aspetti tecnico-contabili*, CEDAM, Padova, 1980, pp. 126-127.

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
“*budgetizzazione*” fosse estesa ai risultati attesi in termini di servizi (d’altronde, già la l. 94/97 prevede che nella nota preliminare, ogni ministero indichi i propri obiettivi a livello di servizi e di interventi oltre che i criteri per condurre l’analisi degli scostamenti).

Il documento complessivo prodotto dal Ministero del Tesoro (MEF) per tutte le amministrazioni statali, presenta la distinzione tra quattro significativi aggregati:

- costi delle amministrazioni centrali;
- spese per il funzionamento degli organi dello Stato;
- contributo dello Stato a favore di servizi;
- contributo dello Stato a favore di terzi;
- oneri per il finanziamento dello Stato;

Per i primi viene operata una classificazione per amministrazione ed una per natura; secondo quest’ultimo criterio si fa differenza tra:

- costo del personale (retribuzioni, missioni, altri compensi);
- costi di gestione (beni di consumo, prestazioni di servizi da terzi, altri costi);
- ammortamenti;
- esborso da contenzioso.

È da rilevare che l’architettura pensata dalla riforma ricerca quella che può essere definita una sorta di “*omologia*” tra i vari aspetti implicati. Con tale termine ci si vuole riferire al fatto che l’impianto complessivo sembra perseguire una specie di allineamento tra le logiche utilizzate per razionalizzare i vari processi di programmazione e di controllo della gestione.

In effetti sia l’approvazione parlamentare, che l’assegnazione delle risorse finanziarie, l’attribuzione delle deleghe, la strutturazione organizzativa dell’attività amministrativa, le rilevazioni analitiche dei costi e dei risultati avvengono con riguardo ad un medesimo livello di analisi, facendo riferimento alla medesima unità, che si configura diversamente a seconda dell’aspetto considerato. Si viene così a parlare di centro amministrativo, con

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
riferimento alla struttura organizzativo-amministrativa interna dei vari dicasteri; di centro di responsabilità, con riferimento al sistema delle deleghe sottostante l’assetto strutturale-organizzativo; di centro di assegnazione delle risorse, con riferimento alla logica con cui deve articolarsi il processo di programmazione finanziaria; di unità previsionale di base, con riferimento al sistema di contabilità finanziaria cui si ricorre per la redazione del bilancio; di centro di costo e di prestazione, con riferimento al sistema di contabilità analitica, funzionale alle analisi di tipo economico in sede preventiva e consuntiva.

È dunque rintracciabile un’analogia di impostazione nell’affronto dei vari profili coinvolti, che lascia intravedere il proposito di costruire un armonico impianto di valutazione e guida della gestione. In tal senso si propone di parlare di “omologia” tra aspetti organizzativi, amministrativi e informativo-contabile ai fini della programmazione e del controllo.

Una delicata questione è poi rappresentata dall’integrazione del nuovo sistema contabile con quello finanziario<sup>127</sup>. Solo la ricerca di una ordinata e razionale composizione del sistema informativo-contabile complessivamente inteso permette il buon funzionamento delle sue singole componenti.

Si tenga anche presente che, al fine di favorire l’implementazione del sistema di contabilità analitica, la circolare ha previsto una gradualità di applicazione in merito ad alcuni aspetti tecnici innovativi.

Per concludere sul ruolo del nuovo sistema di contabilità economica analitica in seno al bilancio dello Stato, è necessario sviluppare anche una breve considerazione di carattere *etico* e *sociologico*. Non bisogna dimenticare, infatti, che qualsiasi processo di modernizzazione della pubblica amministrazione non si esaurisce nella mera implementazione di strumenti tecnici, ma investe anche e soprattutto l’uomo, primo utilizzatore di quegli

---

<sup>127</sup> Allo scopo di raccordare il budget con il bilancio di previsione la circolare prevede che le previsioni economiche di ogni centro di costo siano effettuate in coerenza con gli stanziamenti del corrispondente centro di responsabilità amministrativa contenuti nel bilancio. Nella scheda di budget che ogni centro deve predisporre sono previste apposite colonne per la riconciliazione tra i due documenti.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale  
strumenti. E' per questa ragione che i processi di riforma come quelli in  
esame richiedono anni per giungere a compimento, il quale si realizza  
pienamente solamente nel momento in cui si riescono a conseguire quegli  
elementi di ordine culturale che oggi ostacolano il cambiamento.

Vanno in questa direzione, pertanto, gli sforzi fatti negli ultimi anni in  
merito alla formazione della forza lavoro, e soprattutto di una nuova classe  
dirigente capace di "*traghettare*" il cambiamento sposando una mentalità di  
tipo "*gestionale*" in luogo di quella "*burocratico-amministrativa*".

Dopo aver analizzato i tratti caratteristici del nuovo sistema di contabilità  
economica analitica ed aver constatato che essa non è stata istituita al fine di  
sostituire la tradizionale contabilità finanziaria, su cui è imperniato il bilancio  
dello Stato, ma con l'obiettivo di ampliare la lettura dei fenomeni di gestione  
dal punto di vista economico, e quindi sotto il profilo del consumo delle  
risorse, bisogna ora effettuare qualche riflessione in merito alla relazione  
esistente al momento tra i suddetti sistemi, di contabilità finanziaria ed  
economico-analitica, e ad alcune possibili evoluzioni future in merito alla loro  
*integrazione*.

La *contabilità economica* è tenuta attraverso un sistema di rilevazioni in  
*partita semplice* effettuate sulla base di un piano dei conti e di appositi *report  
analitici*, al fine di ottenere una rappresentazione dei costi per natura, di  
carattere preventivo (*budget*) e consuntivo, attraverso il consolidamento dei  
dati analitici rilevati per centri di costo.

"*L'aspetto economico*" – rappresentato nel budget economico e nel report  
sui costi a consuntivo – e quello "*finanziario*" – con particolare riguardo al  
bilancio di previsione ed al conto del bilancio – sono dotati, si potrebbe dire,  
di "luce propria", pur avendo numerosi punti di contatto.

E' proprio questi punti che meritano particolare attenzione, dato che a poco  
varrebbero gli sforzi di introduzione della contabilità economica analitica se

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale non si considerasse, in un'ottica sistemica, l'aspetto economico e quello finanziario.

L'esigenza di conciliare questi due aspetti ha spinto il legislatore del 1997 (art. 11 del decreto legislativo n. 279/1997) a prevedere il momento della cosiddetta "*riconciliazione*" tra costi e spese, in modo da "*collegare il risultato economico scaturente dalla contabilità analitica dei costi con quello della gestione finanziaria delle spese risultante dal rendiconto generale dello Stato*", evidenziando tutte le "*poste integrative e rettificative che esprimono le diverse modalità di contabilizzazione dei fenomeni di gestione*".

Il percorso di riconciliazione tra risultanze economiche e finanziarie viene realizzato attraverso due distinti passaggi:

- a) riconciliazione delle differenze che emergono a causa delle diverse modalità di rilevazione dei fenomeni di gestione nei due sistemi contabili;
- b) riclassificazione delle risultanze finanziarie, ottenute al termine della fase *sub a*), secondo le specifiche regole di gestione dei capitoli di bilancio (finanziario).

Approfondendo il percorso iniziando dalla fase *sub a*) si intuisce che esso mira a tradurre in termini finanziari i costi rilevati nel dato esercizio.

Sul piano tecnico, questo "passaggio" avviene attraverso la determinazione di specifiche poste integrative e rettificative, che trovano giustificazione essenzialmente perché:

- 1) esiste un disallineamento temporale tra il momento della rilevazione del costo (*contabilità economica*) e quello del relativo esborso (*contabilità finanziaria*);
- 2) esistono eventi di natura economica che non danno luogo a movimenti di natura finanziaria.

La riconciliazione viene effettuata partendo dalla situazione dei costi ed operando in modo particolare su *ammortamenti, beni di magazzino,*

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale *costruzioni in economia e ratei e risconti*, come illustrato nella seguente tabella:

*Le modalità di riconciliazione tra valori economici e finanziari*

<i>Conto Economico</i>	<i>Poste Rettificative</i>	<i>Conto Finanziario</i>
<i>Ammortamenti</i>		
Quota di ammortamento	– Quota di ammortamento + Costo di acquisto dell'anno	Costo d'acquisto dell'anno
<i>Beni di magazzino</i>		
Effettivo consumo	– Effettivo consumo + Acquisti	+ Acquisti
<i>Costruzioni in economia</i>		
Nessun valore	+ Totale costi sospesi	Totale costi
<i>Ratei e risconti</i>		
Valore dei ratei e risconti	+ (–) Ratei e risconti	Nessun valore

Fonte: AA.VV., *Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella pubblica amministrazione centrale*, Strumenti Cnel, Roma, 1997, pag. 102.

Con riguardo alla voce *ammortamenti*, per conciliare i valori economici con le risultanze della contabilità finanziaria, occorre detrarre la quota dei costi dei fattori produttivi a fecondità ripetuta inerente il dato esercizio amministrativo, rilevata in contabilità economica ma non in quella finanziaria, ed aggiungere l'esborso relativo ai beni pluriennali acquistati nel medesimo periodo.

Sui *beni di magazzino*, invece, occorre passare dai consumi effettivi – dati dalla somma algebrica tra esistenze iniziali, acquisti dell'anno ed esistenze finali – agli acquisti, mentre la riconciliazione delle costruzioni in economia impone la "*ripresa*" dei *costi sospesi* dalla situazione economica, perché relativi all'acquisto di fattori utilizzati nella costruzione di immobilizzazioni non ancora ultimate, in quanto nel dato periodo amministrativo quei costi hanno comportato un esborso da rilevare in contabilità finanziaria.

La riconciliazione dei *ratei e risconti*, infine, richiede l'eliminazione dei valori accesi in contabilità economica in omaggio al principio della



Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale competenza economica, per tornare, così, alla mera competenza finanziaria degli stessi.

Una volta espressi in termini finanziari i suddetti valori economici – e si passa, quindi, al punto *sub b*) – il percorso di riconciliazione viene completato considerando le regole di gestione dei capitoli della contabilità finanziaria.

Queste regole prevedono l'imputazione delle risorse finanziarie nei capitoli dei vari centri di responsabilità amministrativa beneficiari, a prescindere dai soggetti che effettivamente si rendono responsabili del sostenimento dei costi, soggetti che possono anche essere diversi dai primi.

Si pensi, tanto per fare un esempio, al personale di un'amministrazione, comandato fuori dalla medesima. In questo caso, mentre il costo della sua retribuzione va a gravare economicamente sull'amministrazione in cui detto personale presta effettivamente la sua opera, le risorse finanziarie necessarie per il pagamento sono imputate nei capitoli dell'amministrazione di appartenenza.

In questo caso, se ci si fermasse alla riconciliazione di cui al punto *sub a*), si tradurrebbe esclusivamente in termini finanziari (spesa del personale sostenuta nell'esercizio amministrativo) l'informazione del costo del personale dipendente, ma questa sarebbe imputata ancora ai centri in cui il personale ha prestato la sua opera, che possono essere diversi da quelli che erogano gli stipendi.

Per questa ragione, occorre riclassificare l'informazione tenendo conto delle modalità di registrazione dei fatti di gestione nei capitoli della contabilità finanziaria.

Dopo aver analizzato il percorso attraverso cui viene attuata la riconciliazione tra valori economici e finanziari, bisogna spendere alcune parole sulla tipologia di informazioni che, al riguardo, vengono prese in esame per collegare le due diverse contabilità.

Ragionando esclusivamente in termini di rendicontazione, nella contabilità economica analitica vengono considerati, ai fini della riconciliazione con il Rendiconto Generale, i *dati economici* rilevati a consuntivo sia a livello delle singole amministrazioni che a livello globale di Stato.

Nel Rendiconto Generale, invece, la scelta cade sulle *somme effettivamente uscite* dalle casse dello Stato per effettuare i pagamenti di competenza finanziaria nel dato periodo amministrativo, nel presupposto che l'ammontare pagato sia il più espressivo parametro di riferimento, in termini finanziari, dell'acquisto di risorse utilizzate nel medesimo esercizio.

Per maggiore chiarezza si può riportare la *riconciliazione* tra costi e spese effettuata dalla Ragioneria Generale dello Stato in merito all'esercizio del 2002<sup>128</sup>.

Il primo schema utile è contenuto nella tabella relativa alla rilevazione dei costi sostenuti dallo Stato nel 2002, riepilogati per natura.

E' interessante notare che la tabella presenta due distinte aree di riferimento:

- 1) l'area dei costi sostenuti dalle amministrazioni centrali dello Stato;
- 2) l'area dei costi sostenuti dallo Stato nel suo complesso.

La prima evidenzia i *costi* sostenuti da tutte le amministrazioni centrali, con riferimento alle *risorse umane e strumentali* impiegate nel dato periodo amministrativo, mentre la seconda accoglie i costi non imputabili alle date amministrazioni e che, quindi, sono riferiti allo Stato nel suo complesso; si pensi, al riguardo, agli *oneri finanziari* causati dal ricorso al mercato dei finanziamenti (titoli del debito pubblico e prestiti da parte di organismi internazionali), alle *risorse trasferite a terzi*, per mezzo delle amministrazioni centrali dello Stato, senza una correlativa controprestazione (cd. costi "*dislocati*"), ed ai fondi ancora da assegnare al termine del dato esercizio amministrativo.

---

<sup>128</sup> Esempio tratto da Sforza V., *L'esame dei cambiamenti del sistema contabile e di bilancio dello Stato dal 1960 ai giorni nostri* in Anselmi L., *Bilancio e contabilità*, op. cit.

*Rilevazione dei costi sostenuti dallo Stato nell'anno 2002. Riepilogo per natura*

	<b>Importi</b> (migliaia di €)	<b>% sul totale costi</b> <b>delle Amm.ni</b> <b>centrali</b>	<b>% sul totale</b> <b>generale</b>
<b>COSTO DEL PERSONALE</b>	<b>61.626.129</b>	<b>86,49</b>	<b>18,80</b>
Retribuzioni	58.939.985	82,72	17,98
Missioni	484.677	0,68	0,15
Altri costi del Personale	2.201.467	3,09	0,67
<b>COSTI DI GESTIONE</b>	<b>8.352.230</b>	<b>11,72</b>	<b>2,55</b>
Beni di Consumo	1.651.561	2,32	0,50
Prestazioni di servizi da terzi	5.528.068	7,76	1,69
Altri oneri di gestione	1.172.600	1,65	0,36
<b>AMMORTAMENTI</b>	<b>1.276.679</b>	<b>1,79</b>	<b>0,39</b>
<b>TOTALE COSTI DELLE</b> <b>AMMINISTRAZIONI CENTRALI</b>	<b>71.255.038</b>	<b>100,00</b>	<b>21,74</b>
<b>ONERI FINANZIARI</b>	<b>75.676.826</b>		<b>23,09</b>
Debito Pubblico	61.477.478		18,76
Prestiti	14.199.348		4,33
<b>COSTI DISLOCATI</b>	<b>172.607.505</b>		<b>52,66</b>
Trasferimenti correnti	151.414.676		46,20
Contributi agli investimenti	14.144.224		4,32
Altri trasferimenti in c/c capitale	7.048.605		2,15
<b>FONDI DA ASSEGNARE</b>	<b>8.226.667</b>		<b>2,51</b>
Fondi Speciali			
Fondi di riserva	30.000		0,01
Altri fondi da ripartire	8.196.667		2,50
<b>TOTALE GENERALE</b>	<b>327.766.035</b>		<b>100,00</b>

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Rilevazione dei costi dell'anno 2002, Riconciliazione con il Rendiconto Generale dello Stato*, Luglio 2003, pag. 44.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Gli importi dei costi appena illustrati rappresentano il punto di partenza della riconciliazione, come si vede dalla tabella seguente:

*Riconciliazione fra costi e spese sostenuti nell'anno 2002*

		<b>IMPORTI (migliaia di €)</b>
	<b>COSTI DELLE AMMINISTRAZIONI CENTRALI</b>	<b>71.255.038</b>
(+)	ONERI PER IL FINANZIAMENTO DELLO STATO	75.676.826
(+)	<b>COSTI DISLOCATI</b>	172.607.505
	Trasferimenti correnti	151.414.676
	Contributi agli investimenti	14.144.224
	Altri trasferimenti in c/capitale	7.048.605
(+)	<b>FONDI DA ASSEGNARE</b>	8.226.667
	<b>Rettifiche ed integrazioni:</b>	
(-)	Quota ammortamento	(1.276.679)
(+)	Spese per investimenti	1.751.760
(-)	Costi corrispondenti a spese sostenute da altri organismi	(48.972)
(-)	Costi corrispondenti a spese da sostenere su residui	(798.515)
(+)	Spese cui non corrispondono costi	282.050
(+)	Opere in corso	1.262.705
(+)	<b>RIMBORSI E POSTE CORRETTIVE</b>	222.424.599
(+/-)	<b>ALTRE POSTE RETTIFICATIVE</b>	8.098.232
	<b>RENDICONTO FINANZIARIO</b>	<b>560.736.617</b>

Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, *Rilevazione dei costi dell'anno 2002, Riconciliazione con il Rendiconto Generale dello Stato*, Luglio 2003, pag. 67.

Ai costi delle amministrazioni centrali e dello Stato nel suo complesso sono poi sommate algebricamente *integrazioni e rettifiche*, pervenendo all'"equivalente" valore finanziario, che trova piena corrispondenza con il *valore dei pagamenti effettuati in conto competenza* risultante dal Rendiconto Generale del 2002, come possiamo notare dalla tabella relativa ai risultati complessivi della *gestione di cassa*.

Scendendo maggiormente sul dettaglio tecnico è possibile analizzare le specifiche poste rettificative ed integrative che hanno consentito di collegare *l'informativa economica* a quella *finanziaria*.

La prima variazione considerata ai fini della riconciliazione riguarda gli *ammortamenti*, che sono sottratti al valore dei costi perché non sono oggetto di rilevazione da parte della contabilità finanziaria. Questi, infatti, rappresentano la quota parte del costo di fattori a fecondità ripetuta acquistati dallo Stato, espressiva dell'utilità data dai medesimi fattori nel periodo amministrativo considerato.

La seconda variazione riguarda le *spese per investimenti* sostenute nel 2002 per l'acquisto di beni patrimoniali, che sono aggiunte (per pervenire al risultato finanziario) in quanto non presenti nella situazione economica di partenza. In quest'ultima, infatti, non figurano i costi relativi agli acquisti di fattori ad utilità pluriennale, ma solamente – come visto poc'anzi – le relative quote di inerenza economica del dato periodo amministrativo (ammortamenti).

La terza variazione riguarda, invece, i costi che corrispondono a *spese sostenute da altri organismi*, i quali se dal punto di vista economico devono essere considerati in virtù dell'utilizzo dei relativi fattori produttivi, non possono trovare corrispondenza nel rendiconto finanziario perché sostenuti su fondi esterni al Bilancio dello Stato.

La quarta variazione è riferita ai costi corrispondenti a *spese da sostenere su residui*, che vengono sottratti perché sono stati sostenuti nel 2002 – e per questa ragione trovano spazio nei valori economici – ma su stanziamenti relativi a residui derivanti dagli esercizi precedenti.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

**Risultati complessivi della gestione di cassa dell'esercizio finanziario 2002**

Incassi o pagamenti							
Entrate	Competenza	Residui	Totale (L)				
Titolo I – Entrate tributarie	323.147.532	9.060.861	332.208.394	337.929.788	416.844.405	98,3	79,7
Titolo II – Entrate extra-tributarie	24.932.261	867.951	25.800.211	25.158.068	81.017.727	102,6	31,8
Entrate correnti (A)	348.079.793	9.928.812	358.008.605	363.087.856	497.862.132	98,6	71,9
Titolo III – Alienazione ed ammortamento ecc.	9.863.644	3.316	9.866.960	6.469.520	6.483.182	152,5	152,2
Entrate finali (B)	357.943.437	9.932.128	367.875.565	369.557.375	504.345.313	99,5	72,9
Di cui operazioni finanziarie (-)	(166.676)	(1.328)	(168.005)	(80.837)	(89.603)	207,8	187,5
Entrate finali nette (C)	(357.776.761)	(9.930.800)	(367.707.560)	(369.476.539)	(504.255.710)	99,5	72,9
Titolo IV – Accensione di prestiti	212.151.319	-	212.151.319	333.075.721	300.693.710	63,7	70,6
<b>ENTRATE COMPLESSIVE</b>	<b>570.094.756</b>	<b>9.932.128</b>	<b>580.026.884</b>	<b>702.633.097</b>	<b>805.039.023</b>	<b>82,6</b>	<b>72,0</b>
Spese							
Titolo I – Spese correnti (D)	342.913.917	31.769.154	374.683.071	408.940.805	458.209.569	91,6	81,8
Titolo II – Spese in conto capitale	28.540.374	20.532.249	49.072.624	68.582.134	127.348.852	71,6	38,5
Spese finali (E)	371.454.292	52.301.403	423.755.695	477.522.939	585.558.421	88,7	72,4
Di cui operazioni finanziarie (-)	(5.333.287)	(746.054)	(6.079.341)	(6.334.538)	(8.081.597)	96,0	75,2

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

Spese finali nette (F)	(366.121.005)	(51.555.349)	(417.676.354)	(471.188.401)	(577.476.824)	88,6	72,3
Titolo III – Rimborso passività finanziarie	189.282.325	2.729.083	192.011.409	226.197.374	228.449.129	84,9	84,0
SPESE COMPLESSIVE (G)	<b>560.736.617</b>	55.030.486	615.767.103	703.720.313	814.008.550	87,5	75,6
RISULTATI DIFFERENZIALI							
Risparmio pubblico (A – D)	+ 5.165.876	- 21.840.342	- 16.674.466	- 45.852.949	+ 39.652.563	36,4	42,1
Saldo netto da finanziare (B – E)	- 13.510.654	- 42.369.275	- 55.880.129	- 107.965.564	- 81.213.107	51,8	68,8
Indebitamento netto (C – F)	- 8.344.244	- 41.624.549	- 49.968.793	- 101.711.863	- 73.221.113	49,1	68,2
Ricorso al mercato (B – G)	- 202-793.180	- 45.098.358	- 247.891.538	- 334.162.938	- 309.662.236	74,2	80,1

Fonte: Rendiconto Generale dell'Amministrazione dello Stato per l'esercizio finanziario 2002, Conto del bilancio, Tabella n. 3, pag. 96.

Un'ulteriore variazione riguarda tutte le spese cui non corrispondono costi, e che pertanto devono essere aggiunte per pervenire agli stanziamenti di competenza finanziaria 2002. Si tratta, più in particolare, di pagamenti relativi a costi sostenuti in anni precedenti, oppure ancora da sostenere, ma diversi dalle opere in corso.

Queste ultime, invece, sono oggetto di una specifica integrazione, giustificata dal fatto che nel corso del 2002 sono state effettuate spese per realizzare o acquisire beni patrimoniali che inizieranno a dare la loro utilità solamente in anni futuri, e che quindi non sono presenti nell'informativa economica ma rilevano, invece, in quella finanziaria.

Molto significativa, dal punto di vista quantitativo, è l'integrazione per rimborsi e spese correttive, appostata per considerare i pagamenti effettuati nel 2002 su stanziamenti in conto competenza e relativi al rimborso di imposte, di quote capitale di titoli del debito pubblico, etc.

L'ultima variazione – di importo, tra l'altro, piuttosto rilevante – presenta natura di carattere residuale ("*altre poste rettificative*"), ed è utilizzata per accogliere tutti i disallineamenti tra valori economici e finanziari non compresi nelle variazioni illustrate sinora.

Queste operazioni di riconciliazione, importanti ai fini della lettura multidimensionale dei fenomeni di gestione (dimensione finanziaria ed economica), vengono determinate *extra-contabilmente* attraverso apposite schede di *reporting*.

Le schede sono compilate a cura delle amministrazioni centrali per singolo centro di costo, e riportano, in relazione alle varie voci del piano dei conti, sia l'informazione dei costi sostenuti, sia tutte le informazioni necessarie per la riconciliazione di questi coi capitoli della contabilità finanziaria.



### Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale

La riconciliazione avviene classificando le spese che hanno dato luogo a costi nel dato periodo, in colonne diverse seconda che le stesse siano state sostenute su:

- stanziamenti di competenza di capitoli del centro di responsabilità amministrativa;
- stanziamenti di competenza di capitoli di altri centri di responsabilità amministrativa dello stesso Ministero;
- stanziamenti di competenza di capitoli di altri centri di responsabilità amministrativa di altri Ministeri;
- fondi esterni al Bilancio dello Stato;
- fondi residui provenienti dagli anni precedenti.

Le amministrazioni traggono i dati finanziari da una pluralità di supporti informativi non integrati tra loro, come si può notare dalla nota tecnica allegata alla circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 48 del 30 dicembre 2002, che si riporta, in parte, nella tabella successiva:

#### *Supporti informativi per la stima del pagato da parte delle amministrazioni centrali*

<b>Tipologia di costo</b>	<b>Fonte informativa a cui riferirsi per stimare il dato del pagato</b>
Costo del personale (retribuzione)	Stampa dei "flussi di spesa mensili" (Sistema IGOP)
Altri costi gestiti tramite ruoli di spesa fissa (esempio: affitti, spese di giustizia, etc.)	Decreto di impegno
Costi relativi ad acquisto di beni e servizi	Interrogazione del sistema informativo disponibile presso U.C.B. dell'Amministrazione
Costi gestiti tramite funzionari delegati	Copia dell'ordinativo diretto di II° livello

*Fonte: Ministero dell'Economia e delle Finanze, Circolare n. 48 del 30 dicembre 2002, Allegato n. 2 (Nota tecnica), pag. 16.*

La pluralità di fonti comporta evidenti problemi di integrazione delle informazioni, in parte risolti dall'importante funzione di "filtro" operata dall'Ufficio Centrale di Bilancio presso le varie amministrazioni, e da quella di coordinamento svolta dall'Ispettorato Generale per le Politiche di bilancio,

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale che elaborando i dati dei costi ricevuti dalle amministrazioni, rappresenta l'ultimo anello della catena prima della trasmissione dei risultati all'organo politico.

Ciò non toglie che il rilevante numero dei dati trattati, dei centri coinvolti e delle prospettive considerate, faccia avvertire in modo intenso il problema della integrazione dei flussi informativi offerti dai vari sistemi contabili, siano essi di tipo finanziario od economico-analitico.

Non v'è dubbio, infatti, che la mancata integrazione dei flussi informativi offerti dai vari sistemi contabili possa comportare probabili errori di stima dei valori economici, vuoi per la probabilità di omettere una data operazione, vuoi per la probabilità di duplicarla.

Per questa ragione, la determinazione extra-contabile dei valori economici, nel contesto delineato nelle pagine precedenti, può sembrare rischiosa sotto il profilo dell'attendibilità degli stessi valori.

Sorge quindi il problema di come condurre ad unità le varie informazioni disponibili, minimizzando la possibile probabilità di errore.

Una delle possibili soluzioni, è quella di effettuare le scritture economiche secondo la *metodologia della partita doppia*, che meglio delle scritture semplici riesce a mettere a sistema l'aspetto economico, finanziario e patrimoniale della gestione, che altro non sono che tre distinte prospettive di analisi di un medesimo sistema di operazioni<sup>129</sup>.

La metodologia della partita doppia consentirebbe, tra l'altro, di disporre dei dati utili alla redazione del conto del patrimonio<sup>130</sup> e del conto economico senza bisogno di derivare gli stessi dalla contabilità finanziaria, risolvendo così anche il problema della riconciliazione extra-contabile con quest'ultima.

In conclusione si può affermare che dall'indagine condotta è emersa l'esigenza di integrare i *vari sistemi contabili*, a partire dalla contabilità

---

<sup>129</sup> Cfr. Sforza V., *L'esame dei cambiamenti del sistema contabile e di bilancio dello Stato dal 1960 ai giorni nostri* in Anselmi L., *Bilancio e contabilità*, op. cit.

<sup>130</sup> Il *conto del patrimonio*, con le relative innovazioni apportate dal D. lgs. 279/1997 è stato analizzato nel capitolo precedente, vedi *retro*, cap. 2., § 2.6.

Capitolo 3 – L’evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale finanziaria con quella economica, da tenere – quest’ultima – secondo il metodo della partita doppia, come avviene nel mondo delle imprese ed in diverse aziende pubbliche minori e come avveniva in passato nell’amministrazione dello Stato. Questa metodologia, più complessa rispetto alla partita semplice, è infatti in grado di migliorare soprattutto l’attendibilità dei valori dei report economici e sviluppare le potenzialità del conto del patrimonio.

Non si deve dimenticare nemmeno l’esigenza di integrare la contabilità analitica, introdotta per la formazione di determinazioni quantitative per aree di responsabilità e per finalità da realizzare.

L’attenzione agli aspetti tecnico – contabili non deve far dimenticare che per le aziende pubbliche l’equilibrio economico non è la finalità, ma un vincolo<sup>131</sup>. Va quindi sempre evidenziato il tema della programmazione degli obiettivi e della valutazione dei “*prodotti*” della pubblica amministrazione.

Negli ultimi anni, inoltre, l’accentuarsi di fenomeni quali la crisi di legittimazione delle aziende pubbliche, la necessità di contenimento della spesa pubblica a fronte di aspettative di innalzamento del livello di servizi pubblici da parte della popolazione, l’emergere di nuovi problemi e tensioni sociali, il diffondersi di una maggiore coscienza civica ha comportato crescenti pressioni per una maggiore trasparenza sui meccanismi di funzionamento delle aziende pubbliche e sull’impatto delle loro scelte strategiche e gestionali sul benessere della popolazione. Per rispondere a queste esigenze, le aziende pubbliche hanno sviluppato strumenti e sistemi innovativi di *comunicazione* con l’esterno, tra i quali assumono particolare importanza il *bilancio di mandato* (o di fine mandato) e il *bilancio sociale*<sup>132</sup>.

Il *bilancio di mandato* è un documento che rende conto alla comunità di riferimento dei risultati raggiunti da una determinata amministrazione nel

---

<sup>131</sup> Cfr. Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali*, op. cit.

<sup>132</sup> Per un approfondimento di questi strumenti, cfr. Cossiga, *Manuale di economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op. cit.

Capitolo 3 – L'evoluzione della contabilità pubblica nella dottrina economico-aziendale corso del proprio mandato. Il periodo di riferimento è quindi quello di durata della legislatura (generalmente quinquennale). La rendicontazione ha per oggetto le priorità strategiche di governo e le modalità di realizzazione e di finanziamento dei principali interventi. La valutazione è generalmente di tipo comparativo, tra obiettivi e politiche definiti all'inizio del mandato, nel momento di insediamento dell'organo esecutivo, e interventi effettivamente realizzati.

Il *bilancio sociale*, invece, è un documento che rende conto ai diversi portatori di interesse o *stakeholder* degli impatti che le scelte e le azioni dell'azienda hanno prodotto sul benessere della collettività e sul territorio in termini sociali, ambientali ed economici.

Il concetto di *stakeholder*, definito come l'insieme dei soggetti che sono influenzati e/o influenzano l'attività aziendale (fornitori, contribuenti, utenti, altre aziende pubbliche, ecc.) assume particolare rilevanza: il bilancio sociale dovrebbe infatti rappresentare anche gli impatti specifici dell'azione pubblica nei confronti di ciascuna delle principali categorie di *stakeholder*. L'orizzonte di riferimento non è solo il periodo di legislatura, ma la durata dell'azienda stessa. Per consentire la valutazione degli impatti e la tempestiva modifica delle decisioni e dei comportamenti aziendali, il periodo di rendicontazione è generalmente annuale. La valutazione dei risultati non è solo di tipo comparativo, tra quanto definito negli obiettivi dell'amministrazione e quanto effettivamente raggiunto, ma è anche espressa in termini di coerenza ed efficacia tra strategie, azioni, impatti delle azioni e bisogni del territorio e della collettività.

La struttura dei due documenti è molto simile e generalmente prevede quattro sezioni:

- *I sezione*: introduzione al documento, dove viene esplicitato la finalità del documento, i principali argomenti trattati e i destinatari;

- *II sezione*: presentazione dell'amministrazione, nella quale si presente l'ente, le sue finalità istituzionali, la mission e la strategia, anche alla luce del contesto istituzionale, sociale, economico di riferimento, della domanda di bisogni pubblici e delle risorse a disposizione;
- *III sezione*: principali risultati e gli impatti dell'azione dell'ente con riferimento alle diverse categorie di stakeholder, i diversi ambiti di riferimento. Questa sezione è molto importante in quanto serve a fornire la chiave di lettura critica dei risultati in termini di punti di forza e di debolezza, scostamenti tra risultati attesi e risultati raggiunti, motivi degli scostamenti ed indicazioni per il futuro;
- *IV sezione*: nota metodologica, che contiene indicazioni circa i principi di redazione del bilancio, i criteri di valutazione utilizzati, ecc.<sup>133</sup>

In quanto rivolti all'esterno, *bilancio sociale* e *bilancio di mandato* sono generalmente redatti secondo formati comunicativi adatti alla diffusione presso pubblici <<non esperti>>. Contengono, quindi, grafici, tabelle e descrizioni dei fatti principali.

In alcuni casi, la redazione di un bilancio di mandato e/o di un bilancio sociale ha consentito alle amministrazioni che li hanno adottati di migliorare non solo i flussi di comunicazione verso l'esterno, ma anche i meccanismi di programmazione, responsabilizzazione e controllo interni

---

<sup>133</sup> In alcuni casi, il *bilancio sociale* è redatto secondo il modello di rendicontazione sociale proposto dai gruppi di studio sul bilancio sociale (GBS) e si articola in tre sezioni principali: l'identità aziendale (valori di fondo e identità culturale aziendale; *mission* e obiettivi strategici; assetto istituzionale e struttura organizzativa); la produzione e distribuzione di valore aggiunto (calcolo della distribuzione del valore aggiunto per i diversi *stakeholder*); la relazione sociale (valutazione delle attività socialmente rilevanti in relazione agli impegni assunti nel piano strategico aziendale e descrizione dei principali impatti esterni); cfr. Borgonovi E., *Principi e sistemi aziendali*, op. cit.

## Capitolo 4

### ANALISI DELL'ORDINAMENTO CONTABILE DELLE PIU' SIGNIFICATIVE ESPERIENZE INTERNAZIONALI

Il presente capitolo ha ad oggetto l'osservazione degli ordinamenti contabili adottati in Paesi diversi dal nostro, comunitari ed extra-comunitari.

L'analisi si articola in tre momenti, rispettivamente inerenti alle esperienze realizzate in ambito *comunitario*, *extracomunitario* ed al dibattito teorico-dottrinale sull'individuazione dei modelli contabili più adatti a rispondere alle esigenze della contabilità pubblica, che sarà affrontato nel capitolo successivo.

#### 4.1 PROCEDURE DI BILANCIO E CONTABILITA' PUBBLICA IN AMBITO COMUNITARIO

##### 4.1.1 Lineamenti generali dell'ordinamento contabile e principi contabili dell'Unione Europea (U.E.)

L'attuale disciplina dei principi di bilancio, di contabilità e di rendiconto d'esercizio dell'U.E. è stabilita dal Regolamento (CE Euratom) n. 1605/2002 del Consiglio del 25 giugno 2002, entrato in vigore dal 1° gennaio 2003.

Il sistema contabile dell'U.E. è articolato in vari *subsistemi*: il *bilancio di previsione finanziario annuale*, la *contabilità generale cronologica in partita doppia*; la *contabilità di bilancio* di tipo finanziario di rilevazione di tutti gli atti di esecuzione del bilancio, il *rendiconto generale d'esercizio*, che è molto complesso e comprende vari documenti<sup>134</sup>.

---

<sup>134</sup> Cfr. (art. 121). La *Contabilità, il bilancio, il rendiconto* ed i *principi contabili dell'U.E.* sono disciplinati mediante il Regolamento. Nel quadro delle fonti del diritto comunitario, i Regolamenti sono fonti secondarie (rispetto a quelle primarie che comprendono i Trattati istitutivi e le loro modifiche) e sono adottati dalle istituzioni comunitarie, nei limiti delle competenze loro attribuite; essi possono vincolare direttamente gli individui e gli enti territoriali senza che sia necessario un ulteriore successivo atto di trasposizione dello Stato membro (art. 249, 2° comma, CE/Amsterdam). I regolamenti hanno potere cogente, in analogia a quello di una legge di uno Stato. Quindi la disciplina della contabilità e dei principi contabili dell'U.E. ha la forza

In tutto il settore della contabilità pubblica delle Amministrazioni Centrali, delle Regioni e degli enti locali., vi sono notevoli differenze tra gli Stati membri dell'U.E. Sarebbe auspicabile, quindi, che alcuni principi generali di contabilità fossero uniformati in ambito U.E. a causa dei flussi incrociati di finanziamenti pubblici dagli Stati membri all'U.E. e dall'U.E. alle Regioni, i quali saranno sempre più rilevanti e che la programmazione, la gestione e i controlli di questi flussi richiedono un supporto di informazioni contabili secondo principi normalizzati sia negli Stati membri che nell'U.E.

Il bilancio dell'U.E. è disciplinato dal Reg. fin. n° 1605/2002. Le norme di contabilità pubblica e di bilancio generale dell'U.E. recepiscono molti istituti contabili dei Paesi membri, ma costituiscono un sistema unico *sui generis*.

Il bilancio dell'U.E. è un bilancio di previsione finanziario annuale di tipo pubblico disciplinato da Regolamenti di diritto comunitario<sup>135</sup>.

L'approvazione del bilancio ha il significato di autorizzazione alle entrate e alle spese stanziare. La sua specificità consiste nel diverso significato degli stanziamenti delle entrate, che si riferiscono alla riscossione, e di quello delle spese, che invece si riferiscono agli impegni ed ai pagamenti<sup>136</sup>.

Anche le funzioni degli organi in materia di bilancio sono tipici nell'U.E. Infatti, in tutti gli ordinamenti amministrativi pubblici la delibera formale di approvazione del bilancio da parte dell'organo volitivo, di natura politica e con potere decisorio, ha il fondamentale significato di autorizzazione dell'organo esecutivo alla gestione finanziaria delle entrate e delle spese stanziare nel bilancio stesso. Questa autorizzazione assume il significato di controllo giuridico antecedente sull'attività degli organi amministrativi, che

---

normativa del regolamento e quindi non è una semplice raccomandazione, né una direttiva, né una statuizione di principi di Comitati o Ordini professionali; cfr. Mulazzani, M., *Il panorama contabile europeo* in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, op. cit.

<sup>135</sup> Vedasi in proposito Mulazzani M., Gori E., *Il bilancio generale e i finanziamenti dell'Unione Europea*, Franco Angeli, 2003.

<sup>136</sup> Pertanto esso è un ibrido del sistema di *bilancio di cassa* e di quello di *competenza*: congiunge in sé il sistema di bilancio preventivo di cassa, per quanto riguarda le entrate, e quello di competenza con riferimento alle spese; cfr. Mulazzani M., *Il panorama contabile europeo* in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, op. cit.

sono vincolati all'esecuzione degli stanziamenti di bilancio (né maggiori spese, né diverse entrate o spese). La formazione, l'approvazione e la gestione del bilancio dell'U.E., invece, realizza un diverso rapporto fra le varie Istituzioni dell'U.E. che hanno competenza in materia di bilancio. Infatti, al fine di realizzare un equilibrio istituzionale dei autorità di bilancio si è attuata una condivisione e ripartizione dei poteri decisorii di bilancio fra le più importanti Istituzioni: il Parlamento, la Commissione, il Consiglio. Così la Commissione, che è l'Istituzione che esegue ed amministra il bilancio, condivide con il Parlamento ed il Consiglio il processo decisorio di bilancio, nell'ambito di un equilibrio “*triangolare*” di autorità di bilancio<sup>137</sup>.

I *principi di bilancio* non hanno propriamente carattere tecnico di principi contabili ma rappresentano *postulati* con carattere molto generico.

I principi di bilancio sono statuiti da norme di diritto comunitario del trattato CE e dei Regolamenti finanziari<sup>138</sup> e sono finalizzati a garantire completezza, chiarezza, veridicità, validità informativa rispetto alle decisioni dell'autorità di bilancio, una sana ed equilibrata gestione finanziaria.

I principi di bilancio dell'U.E. riflettono quelli dei vari Stati Europei, senza però coincidere con alcuno di essi. Questo necessariamente deve comportare, soprattutto in questo periodo di allargamento dell'U.E., che il cosiddetto *acquis communautaire* debba riguardare anche i fondamentali principi di bilancio da adottare in tutti gli Stati, conformemente a quelli dell'Unione e quindi è necessario far nascere un *corpus* di principi di bilancio comunemente condivisi, che sia adottato da tutti gli Stati membri e dalla stessa U.E.

I principi (postulati) di bilancio statuiti nel Trattato CE e dai Regolamenti finanziari sono:

- principio dell'*unità*;

---

<sup>137</sup> In tale modo si è voluto evitare e prevenire, nell'iter di formazione del bilancio, il formarsi di conflitti, rigetti, ritardi nell'approvazione, ricorsi alla Corte di Giustizia, squilibri finanziari, gestioni di esercizi provvisori; cfr. Mulazzani M., *Il panorama contabile europeo* in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, op. cit.

<sup>138</sup> Cfr. Regolamento finanziario (CE Euratom) n. 1605/2002, artt. 3-30 e Regolamento finanziaio (CE Euratom) n. 2342/2002, artt. 3-23.



- principio della *verità*;
- principio dell'*annualità*;
- principio del *pareggio*;
- principio dell'*unità di conto*;
- principio dell'*universalità*;
- principio della *specializzazione*;
- principio della *sana gestione finanziaria*;
- principio della *trasparenza*.

Il principio dell'*unità* impone che “tutte le entrate e le spese della Comunità” devono costituire oggetto di previsioni per ciascun esercizio finanziario ed essere iscritte in bilancio” (art. 268 Trattato CE) e quindi l'insieme delle entrate e delle spese comunitarie deve essere riunito in un unico bilancio (art. 4 Reg. fin.)

Ne consegue il divieto di gestioni fuori bilancio, ovvero gestioni di entrate e di spese che non passino attraverso le normali procedure di rilevazione contabile, né sotto i controlli degli organi competenti.<sup>139</sup>

Il principio della *verità* del bilancio è enunciato nel Titolo II, Capo I, artt. 4-5 del Reg. fin., ma nello specifico dettato normativo di quegli articoli non riceve una definizione. Per il principio della verità i valori di bilancio devono essere una rappresentazione fedele e veritiera dei fatti gestionali nello loro dimensioni monetarie, finanziarie ed economiche, patrimoniali e poi dei complessivi risultati d'esercizio. Con riferimento ad un bilancio pubblico, il significato di verità è del tutto diverso e peculiare rispetto a quello di un bilancio d'esercizio di un'impresa, infatti, in un *bilancio preventivo finanziario pubblico* questo principio assume il significato di previsioni formulate con il massimo possibile grado di attendibilità e di approssimazione

---

<sup>139</sup> Attualmente solo il bilancio operativo CECA e il Fondo europeo di sviluppo hanno un regime finanziario autonomo; anche gli organismi decentrati (agenzie europee) hanno un bilancio separato che riceve finanziamenti a carico del bilancio generale dell'U.E.

al vero e alla realtà, ossia ai futuri valori finanziari di entrate e di spese che si verificheranno nel prossimo esercizio.

In altre parole, le previsioni non devono essere volutamente distorte con sovrastime o sottostime<sup>140</sup>.

Il principio dell'*annualità* secondo il quale, il significato autorizzatorio degli stanziamenti di bilancio ha validità dal 1° gennaio al 31 dicembre, deve essere analizzato secondo le varie specie giuridico-contabili di stanziamenti. Questi si distinguono in *dissociati* e *non dissociati* ed i primi a loro volta in *stanziamenti di impegno* e *di pagamento*. Gli *stanziamenti dissociati* riguardano programmi di spese che impegnano più di un esercizio. Gli *stanziamenti di impegno* hanno per oggetto gli obblighi giuridici assunti nell'esercizio in corso per azioni la cui realizzazione è pluriennale. La contabilizzazione degli stanziamenti di impegno avviene sulla base di impegni giuridici contratti fino al 31 dicembre. Essi rappresentano un limite insuperabile. Gli *stanziamenti di pagamento* coprono i pagamenti per l'esercizio di impegni assunti nell'esercizio medesimo o in precedenti, sempre derivanti da programmi e azioni pluriennali. La contabilizzazione dei pagamenti imputati ad un esercizio avviene in base ai pagamenti effettuati dal contabile entro il 31 dicembre del medesimo esercizio.

Gli *stanziamenti non dissociati* riguardano spese per attività che iniziano e finiscono nell'esercizio e sono pertanto di competenza di un solo esercizio. Essi costituiscono limite massimo di impegno e di pagamento per le spese di breve periodo.

---

<sup>140</sup> Per esempio, dal lato delle entrate, la sovrastima di alcune linee di bilancio comporterà la conseguenza dell'inserimento, a pareggio totale, nei bilanci di esercizio di maggiori importi o ulteriori voci di spese, che di fatto non avranno poi la loro copertura finanziaria in accertamenti e riscossioni di entrate. Ed ancora, la sottostima di alcune spese d'investimento per opere pubbliche, rispetto agli effettivi fabbisogni finanziari, potrebbe avere come conseguenza l'inizio della costruzione dell'opera, ma l'insufficienza delle risorse finanziarie per il suo completamento comporterà poi ritardi nei tempi di realizzazione, maggiori spese per lievitazione dei prezzi, necessità di finanziamenti per il completamento dell'opera. L'inserimento in bilancio di spese sottostimate è una prassi scorretta di manovra sulle previsioni che non rispetta il principio di verità del bilancio e ne pregiudica gli equilibri; cfr. Mulazzani M., *Il panorama contabile europeo* in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, op. cit.

Come regola generale, gli stanziamenti non utilizzati entro il 31 dicembre sono annullati.

Per il principio di *pareggio di bilancio* il totale delle entrate deve pareggiare con il totale degli stanziamenti di pagamento. La CE e la CECA non possono accendere prestiti. L'eccedenza o il disavanzo di cassa di ogni esercizio viene iscritto rispettivamente nella colonna delle entrate o dei pagamenti dell'esercizio successivo. Gli stanziamenti di entrate e di pagamenti sono iscritti nel bilancio, nel corso della sua procedura, con “stime appropriate” e poi mediante ricorso alla procedura della “lettera rettificativa”<sup>141</sup>.

Dopo la presentazione del rendiconto la differenza rispetto alle stime è iscritta nel bilancio dell'esercizio successivo mediante un “*bilancio rettificativo*”<sup>142</sup>

Il bilancio e la contabilità adottano un'*unica moneta di conto* in euro. Ma per esigenze di tesoreria il contabile e l'amministratore degli anticipi sono autorizzati ad eseguire operazioni nelle monete nazionali alle condizioni precisate nel Regolamento finanziario.

Per il principio della *universalità* (o *non assegnazione*) le entrate non devono essere assegnate a specifiche spese, pertanto il totale delle entrate copre indistintamente il totale degli stanziamenti di pagamento<sup>143</sup>

Il principio della *specializzazione* richiede che gli stanziamenti di bilancio siano specificati per *titoli, capitoli, articoli, voci*. Ogni stanziamento di entrata e di spesa del bilancio deve avere una chiara e precisa assegnazione ad uno specifico scopo, al fine di evitare errate interpretazioni sia in fase di autorizzazione del bilancio sia in fase di esecuzione. Ciascuna entrate e spesa deve essere imputata ad un articolo di bilancio. La specializzazione è di

---

<sup>141</sup> Cfr. art. 32 Reg. fin.

<sup>142</sup> Cfr. art. 14, comma 3, Reg. fin.

<sup>143</sup> Cfr. art.17 Reg. Fin. Questo principio generale può avere numerose eccezioni: infatti determinate entrate (*entrate a destinazione vincolata*) possono essere destinate a specifici pagamenti di spese come, ad esempio, contributi finanziari di Stati membri per alcuni programmi di ricerca, restituzione di somme indebitamente riscosse, donazioni e legati con destinazioni specifiche, etc. (art. 18 Reg. fin).

competenza dell'autorità di bilancio ed è correlata ai capitoli: gli storni di fondi da un capitolo all'altro sono decisi di concerto dal Parlamento e dal Consiglio su proposta dell'Istituzione interessata alla variazione della spesa. Quindi il *capitolo* è l'elemento del bilancio cui si riferisce la specialità. Al principio della specializzazione dei capitoli di bilancio fanno eccezione le riserve, che invece sono capitoli di spesa generica senza una specifica destinazione nel bilancio preventivo.

Il principio di *sana gestione finanziaria* recepisce i principi di *economicità*, di *efficienza* ed *efficacia*<sup>144</sup>.

L'interpretazione di questo principio è diversa rispetto a quella recepita nelle disposizioni normativa italiane riferite alla gestione finanziaria delle nostre aziende e amministrazioni pubbliche, dove il concetto di buona gestione finanziaria si collega al rispetto ed al mantenimento degli equilibri definiti nel bilancio di previsione finanziario annuale nel corso della gestione d'esercizio, senza alterarli o peggiorarli.

Il principio dell'*economicità*, nell'ambito di una sana e gestione finanziaria, considera l'adeguatezza quantitativa e qualitativa delle risorse impiegate dall'organismo comunitario, la loro disponibilità nei tempi utili (senza ritardi) e la loro acquisizione ai prezzi di acquisto più convenienti sul mercato.

Nel Regolamento finanziario all'art. 29 si dichiara che la formazione del bilancio, la sua gestione e la rendicontazione devono avvenire nel rispetto del principio della *trasparenza*. Questo significa che degli stanziamenti di bilancio siano essere noti gli obiettivi, le risorse disponibili, le motivazioni, le procedure di formazione delle decisioni, inoltre i soggetti responsabili, i metodi contabili e di rilevazione, i tempi di realizzazione delle operazioni di gestione ed infine, la rendicontazione rende il conto dei risultati di gestione nell'aspetto finanziario, economico, patrimoniale, illustrando i risultati

---

<sup>144</sup> Cfr. art. 25 Regolamento CE/Euratom, n. 2343/2002 della Commissione del 23/12/2002 che reca regolamento finanziario quadro degli organismi di cui all'art. 185 del regolamento CE/Euratom n. 1605/2002 del Consiglio che stabilisce il Regolamento finanziario applicabile al bilancio generale delle Comunità europee.

consuntivi nell'aspetto quantitativo, qualitativo e dei tempi di realizzazione collegando i risultati agli obiettivi programmati.

Il Regolamento finanziario (art. 132-137) istituisce due sistemi contabili distinti: uno di *contabilità generale* che è tenuto in *partita doppia* e uno di *contabilità di bilancio* che è di *tipo finanziario*. Le due contabilità sono tenute in euro e si riferiscono all'anno civile. I dati contabili sono riepilogati alla chiusura dell'esercizio ai fini della predisposizione del rendiconto.

Il contabile della Commissione, previa consultazione con i contabili delle altre Istituzioni, stabilisce i metodi contabili e il piano contabile armonizzato per tutte le Istituzioni e gli organismi. La contabilità e i consuntivi dovranno applicare i Principi contabili internazionali del settore pubblico (IPSAS); essi si collegano ai principi contabili internazionali (IAS) e sono pubblicati dal Comitato per il settore pubblico (PSC) della Federazione internazionale degli esperti contabili (IFAC) che raggruppa gli organismi professionali di 114 Paesi<sup>145</sup>

Il contabile della Commissione stabilisce inoltre un piano contabile armonizzato. Il *sistema della contabilità generale* registra in ordine cronologico e secondo il metodo della partita doppia tutte le operazioni che comportano variazioni nella situazione patrimoniale, economica e finanziaria delle Istituzioni e degli organismi comunitari. I movimenti ed i saldi dei conti sono iscritti in libri contabili: un libro giornale, un libro mastro ed un inventario.

Il sistema della contabilità di bilancio rileva tutte le operazioni di esecuzione del bilancio nelle loro fasi di gestione finanziaria: essa è la contabilità pubblica tradizionale di tipo finanziario.

Dal 2001 la Commissione ha introdotto l'ABM: in tal modo la Commissione corregge la gestione delle spese di bilancio al conseguimento di risultati in funzione delle priorità politiche. Le risorse sono stanziare in

---

<sup>145</sup> I principi contabili internazionali per il settore pubblico ed il ruolo del (PSC) saranno approfonditi al § 4.2.1 del presente capitolo.

funzione delle priorità politiche e viceversa , le priorità politiche sono decise tenendo conto del fabbisogno di risorse. La tradizionale distinzione fra gli stanziamenti di funzionamento e quelli operativi è sostituita da una struttura che evidenzia il costo delle politiche comunitarie ed i correlati fabbisogni di risorse finanziarie, umane e strumentali.

Anche il rendiconto è stato oggetto di una recente riforma contabile, avviata con il già citato Reg. fin. 1605/2002.

La nuova gestione per attività consente di raggruppare le spese in politiche ed in attività, ciascuna correlata ad una Direzione che è centro di responsabilità amministrativa. Nei rendiconti i titoli indicano il costo di una politica, i capitoli si riferiscono alle attività, gli articoli e le voci si riferiscono ai programmi e ai progetti.

Il rendiconto è composto da numerose sezioni:

1. gli Stati finanziari delle Istituzioni e degli organismi delle Comunità;
2. le Relazioni sull'esecuzione dei bilanci delle Istituzioni e degli organismi;
3. gli Stati finanziari consolidati, che consolidano in un unico conto i suddetti Stati finanziari;
4. le Relazioni consolidate sull'esecuzione del bilancio che espongono in forma aggregata le informazioni delle suddette Relazioni.

Gli Stati finanziari evidenziano i valori consuntivi della situazione finanziaria, patrimoniale ed economica alla fine dell'esercizio. Essi sono formati da vari conti:

1. il *bilancio finanziario* e il *conto economico*, che espongono la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica al 31 dicembre;
2. la *tabella dei flussi di cassa*, che indica gli incassi, i pagamenti e il saldo finale di tesoreria;
3. la *situazione di variazioni del patrimonio netto*, che evidenzia le variazioni aumentative e diminutive di ciascun elemento del patrimonio;

4. *l'allegato degli Stati finanziari* che integra le informazioni del suddetto conto.

Come postulati o principi generali di formazione del rendiconto, il Regolamento finanziario richiede che i conti siano regolari, veritieri e completi e forniscano un'immagine fedele degli stati finanziari e delle relazioni sull'esecuzione del bilancio<sup>146</sup>

Il principio della *regolarità* evoca la regolarità giuridico-contabile ovvero la corretta applicazione delle norme giuridiche in materia di contabilità pubblica e si collega pertanto al tradizionale controllo giuridico – contabile. In un'interpretazione più ampia, la regolarità può essere riferita anche all'applicazione dei principi contabili internazionali, sia come norme di corretto comportamento, sia di giusta applicazione dei criteri di valutazione.

Il principio della *veridicità* della rendicontazione richiede che in consuntivi siano redatti con procedure trasparenti, imparziali e di rispetto dei principi contabili.

Per *completezza* la rendicontazione deve avere per oggetto tutte le attività e le passività, tutti i proventi e gli oneri della gestione comunitaria: pertanto non devono esistere vuoti di rilevazione contabile, né gestioni fuori bilancio.

L'*immagine fedele* della situazione patrimoniale presuppone e comprende la regolarità contabile, la verità e la completezza delle rilevazioni.

Per la *continuità dell'attività* i bilanci sono predisposti in base all'assunzione che la gestione dell'organismo continuerà nel prevedibile futuro, che esso non ha l'intenzione né il bisogno di cessare o ridurre drasticamente le proprie attività.

Molti valori di bilancio sono influenzati da incertezze relative ad eventi e circostanze di futura realizzazione. La rilevazione di tali eventi dovrà evidenziare la loro natura incerta e la loro valutazione dovrà seguire il criterio della *prudenza*, in modo che non si attuino sovrastime di attività e/o ricavi, né

---

<sup>146</sup> Cfr. art. 123 Reg. fin 1605/2002.

sottostime di passività e/o costi. Non rispettare tale criterio porterebbe ad un bilancio non attendibile.

Il principio della *costanza dei metodi* richiede che la struttura degli stati finanziari e i criteri valutativi dei loro elementi non siano modificati da un esercizio all'altro<sup>147</sup>.

Per il principio di comparabilità la valutazione e l'esposizione degli effetti finanziari di operazioni ed eventi simili fra loro devono essere iscritte in bilancio in modo coerente nel tempo sia nella stessa impresa sia in imprese diverse. La comparabilità consente importanti informazioni sui *trend* di valori economici e finanziari di una stessa azienda, sia per comparare i bilanci di diversi soggetti<sup>148</sup>.

Per valutare *l'importanza relativa* (la rilevanza) si deve considerare congiuntamente la natura e l'importo della voce: pertanto le voci omogenee per natura e destinazione devono essere aggregate anche se di importo rilevante; al contrario, voci significative ma diverse per natura e destinazione devono essere indicate separatamente.

Il principio della *non compensazione* vieta la compensazione fra crediti e debiti; invece l'ammette tra oneri e proventi, solo se essi derivano dalla medesima operazione, da operazioni simili o da operazioni di copertura, e sempre che siano singolarmente considerati.

Per il principio della *preminenza della sostanza sulla forma* gli eventi contabili rilevati negli stati finanziari sono presentati secondo un criterio economico<sup>149</sup>.

---

<sup>147</sup> Il contabile può derogare a tale principio solo in casi eccezionali: ad esempio, se cambia in modo significativo la natura dell'operazione; se la modifica consente una più adeguata rilevazione contabile.

<sup>148</sup> La comparabilità peraltro non richiede l'invarianza dei principi contabili quando esistono alternative più significative ed attendibili. La comparazione non deve essere un ostacolo alla introduzione di nuovi migliori principi contabili; cfr. Mulazzani M., *Il panorama contabile europeo* in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, op. cit.

<sup>149</sup> Per approfondimenti su tale principio vedasi Maglio R., *Il principio contabile della prevalenza della sostanza sulla forma*, Cedam, 1998.



Il principio della *contabilità per competenza* richiede che gli eventi e le operazioni siano contabilizzati nel momento in cui si verificano e non in quello del pagamento o della riscossione.

Da quanto analizzato si può concludere che così come i sistemi di economia pubblica e quelli di finanza pubblica tendono sempre più a configurarsi come un aggregato unico a livello comunitario, anche i *sistemi di contabilità pubblica* delle amministrazioni centrali e regionali devono essere armonizzati ai principi di contabilità pubblica generalmente accettati a livello internazionale.

Si può ritenere a tal punto che i principi di bilancio, di contabilità d'esercizio e di rendiconto dell'U.E. possano essere un punto di riferimento per l'armonizzazione di sistemi di contabilità pubblica degli Stati Membri in una U.E. già allargata a 25 Paesi, che sarà ulteriormente ampliata, e pertanto più eterogenea anche riguardo ai sistemi di contabilità pubblica.

L'armonizzazione è indispensabile per creare un "*linguaggio contabile comune*" nell'U.E., soprattutto per la programmazione, la valutazione, il monitoraggio e il controllo dei flussi finanziari, che si intrecciano fra l'U.E., gli Stati Membri, le Regioni e gli altri soggetti pubblici e privati nell'ambito di una politica comunitaria di coesione dello sviluppo economico e sociale.

#### **4.1.2 Ordinamento contabile pubblico del Regno Unito**

Il Regno Unito, pur non avendo una costituzione scritta e sovraordinata all'interno del sistema legislativo, è definito come una monarchia costituzionale, all'interno della quale il potere legislativo è concentrato nel Parlamento<sup>150</sup>.

---

<sup>150</sup> Quest'ultimo è formato da due "rami", *House of Commons* e *House of Lords*, i quali si formano rispettivamente per elezione diretta da parte dei cittadini e per status sociale. La caratteristica della Costituzione non scritta ha quale principale conseguenza la possibilità di abrogare qualsiasi norma "fondamentale" mediante la semplice approvazione di una legge dello stesso livello ma con diverso contenuto, non necessitando procedure particolari come ad esempio è richiesto nella maggior parte dei Paesi europei ed anche negli USA

Per quanto riguarda la *finanza dello Stato*, a livello Parlamentare i poteri effettivi di autorizzazione e controllo della spesa e delle entrate sono concentrati solo nella *House of Commons*, visto che l'altro ramo del Parlamento non ha alcun potere deliberativo in materia, mentre a livello governativo la responsabilità risiede in capo al *Ministero del Tesoro*. In tale sistema amministrativo, il governo, nella persona del *Cancelliere dello Scacchiere*, chiede risorse al Parlamento per conto della Corona, mentre la Camera dei Comuni fornisce tali risorse e la Camera dei Lords acconsente alle stesse. Le risorse finanziarie sono fornite mediante un fondo (*Consolidated Fund*) all'interno del quale devono essere versate tutte le somme riscosse dai vari dipartimenti e dal quale sono prelevate le somme autorizzate dalla *House of Commons*.

A partire dalla prima metà degli anni ottanta, vi furono aspre critiche al sistema dei documenti finanziari presentati dal Governo al Parlamento. Per rispondere a tali critiche fu nominata una commissione parlamentare “*Amstrong Committee*” allo scopo di analizzare la situazione e proporre delle innovazioni. La commissione propose una riforma con due obiettivi fondamentali: la definizione di un sistema maggiormente coerente e unificato per la *pianificazione finanziaria* del Governo e la necessità di una più *approfondita discussione parlamentare* di ogni proposta governativa riguardante la finanza pubblica. L'*Amstrong Committee* criticò la separazione esistente tra i piani di spesa del Governo e le proposte tributarie dello stesso, sottolineando la mancanza di un'adeguata *pianificazione a medio/lungo termine*<sup>151</sup>.

Il Tesoro, facendo seguito alle critiche pervenute dalla *Amstrong Committee*, propose in un memorandum la pubblicazione di un *Autumn Statement*. Il documento conteneva:

- una discussione delle politiche monetarie e fiscali correnti;

---

<sup>151</sup> Cfr. Mussari R., *L'introduzione della Resource Accounting and Budgeting nel Regno Unito*, in Anselmi L., *Bilancio e Contabilità di Stato*, SSPA, 2004.

- le informazioni circa i piani di spesa pubblica con almeno un anno di anticipo;
- le analisi sugli effetti delle entrate tributarie previste".

Questo nuovo documento, introdotto nel 1982, è divenuto il primo *report* presentato dal Governo al Parlamento. Nell'*Autumn Statement* il Cancelliere discuteva la *politica monetaria corrente*, la *situazione fiscale* e le *proiezioni delle entrate e delle spese* nonché le *previsioni economiche di breve periodo*<sup>152</sup>. Il documento presentava, inoltre, un sommario generale delle allocazioni delle risorse stabilite nel corso della *Public Expenditure Survey* e conteneva, infine, una stima delle spese previste durante l'anno finanziario in corso.

Nel 1984 due studiosi, Likierman e Vass, proposero una nuova trasformazione dei documenti finanziari fino a quel momento presentati dal Governo. In particolare, essi prevedevano l'eliminazione del *Public Expenditure White Paper* (PEWP) e l'inclusione dei suoi contenuti nell'*Autumn Statement* e, all'interno di *Expenditure Plans* per singoli dipartimenti, contenenti un sommario delle spese e previsioni sui trend per i successivi cinque anni. Tali *Plans* avrebbero dovuti essere presentati subito dopo il *Budget Speech*<sup>153</sup>.

A cavallo tra la fine degli anni ottanta ed i primi del novanta del secolo scorso, il Governo, con due documenti, entrambi dal titolo *Financial Reporting to Parliament*, pubblicati nel 1988 e nel 1990, riformò il sistema di documenti presentati al Parlamento. Fu mantenuto l'*Autumn Statement* e, accettando quasi totalmente i suggerimenti avanzati nel 1984 da Likierman e Vass, il *PEWP* fu soppresso ed il suo contenuto inserito nell'*Autumn Statement* e nei *Departmental Reports* che, a differenza della proposta avanzate dai suddetti studiosi, dovevano essere pubblicati entro i primi mesi

---

<sup>152</sup> Cfr. HM Treasury, *Autumn Statement 1986*, Cm 14, HMSO, London.

<sup>153</sup> Cfr. Likierman A. Vass P., "Structure and form of government expenditure reports: proposals for reform", Certified Accountant Publications, London, 1984.

dell'anno, subito dopo la conclusione della *Public Expenditure Survey* in modo tale da permettere una più approfondita discussione delle previsioni presentate alle varie *Selected Committees* e quindi al Parlamento ed al pubblico in generale.

I *Departmental Reports*, pur non dovendo rispettare una struttura ed un contenuto ben definito, dovevano contenere un numero minimo di informazioni ed essere redatti in ossequio a determinati principi, in modo tale da contenere almeno una descrizione delle principali "finalità" del dipartimento e dei *programmi di spesa* per i quali lo stesso debba essere ritenuto responsabile<sup>154</sup>.

Durante il *Budget Speech* del 1992 il Cancelliere dello Scacchiere annunciò un'ulteriore modifica: a partire dall'esercizio finanziario successivo il governo avrebbe presentato un Budget unificato, sintesi dei precedenti *Autumn Statement* e *Financial Statement and Budget Report*, in modo tale da permettere la contemporanea presentazione al Parlamento sia delle *previsioni di spesa* che delle *proposte fiscali*<sup>155</sup>.

Sebbene fosse più arduo effettuare delle previsioni veritiere basate sui risultati incerti dell'anno finanziario in corso, il Governo vide "quattro principali vantaggi" nel muoversi verso la presentazione di un *Budget unificato*:

- il *prendere migliori decisioni*: i vari Ministri saranno capaci meglio di giudicare il merito delle loro previsioni di spesa alla luce della politica fiscale prevista e dell'influenza che la stessa avrà sulla tassazione;
- un *miglioramento nella presentazione delle previsioni*: mettendo insieme le decisioni sulle entrate e sulle spese sarà più semplice per il Governo presentare in maniera coerente e conforme alle altre decisioni governative le proprie proposte fiscali;

---

<sup>154</sup> In relazione al contenuto dei suddetti documenti, il Tesoro ha distinto, all'interno del Cm 918, tra:

a) elementi aventi formato e collocazione standard all'interno del report; b) elementi caratteristici dello stesso nella sua interezza; Cfr. Hm Treasury, *Financial Reporting to Parliament*, Cm 918, HMSO, London.

<sup>155</sup> Cfr. Hm Treasury, *Budgetary Reform*, Cm 1867, HMSO, London.

- una *discussione più informata*: la presentazione del Budget unificato dovrebbe permettere al Parlamento di avere una discussione più efficace ed "informata";
- *maggiori vantaggi per i contribuenti*: l'anticipazione delle proposte fiscali del Governo dovrebbe contribuire ad una migliore pianificazione degli affari dei contribuenti".

Oltre al cambiamento nella data della presentazione del Budget ed al suo contenuto, in tale periodo fu apportata anche una variazione nella grandezza utilizzata, all'interno dello stesso, per controllare lo sviluppo nel tempo della spesa pubblica generale (GGE): si passa dal "*Planning Total*" al "*New Control Total*". Tale cambiamento avrebbe permesso un maggiore controllo sui livelli di spesa sostenuti nel corso dell'anno finanziario e sui i risultati conseguiti con le stesse sia dalle autorità locali, sia dalle industrie nazionalizzate che dai diversi dipartimenti governativi. Tale cambiamento confermava l'approccio *top-down* nella definizione del livello di spesa pubblica, adottato già qualche anno addietro. Nel *New Control Total*, a differenza del *Planning Total*, erano state incluse tutte le *spese delle autorità locali* (comprese quelle autofinanziate), i *fabbisogni finanziari delle industrie nazionalizzate* e delle *public corporations*.

L'approccio adottato dal Governo per tenere sotto controllo la spesa pubblica, insieme alla regola dell'annualità, secondo la quale i fondi non spesi durante l'anno finanziario per il quale sono stati autorizzati non possono essere trasferiti all'anno successivo, incentivarono un comportamento perverso da parte dei diversi dipartimenti. Le previsioni di spesa del governo, pur coprendo un arco triennale non erano sufficiente garanzia del mantenimento dello stanziamento previsto nel caso in cui quello dell'anno precedente alla nuova *Public Expenditure Survey* non fosse stato interamente utilizzato. L'incertezza sulla possibilità di mantenere le risorse finanziarie inizialmente previste nel Budget, e tradotte poi in programmi concreti

all'interno del *Departmental Report*, unitamente alla speranza di un loro incremento, spinse i vari ministri ad effettuare, verso la fine dell'anno finanziario, delle spese senza rispettare alcun criterio di efficienza o di efficacia. Scopo ultimo di tale comportamento era solo quello di spendere quanto più possibile delle risorse finanziarie stanziare, in modo da poter dimostrare la loro reale insufficienza al raggiungimento degli obiettivi programmati e quindi chiederne un incremento rispetto all'anno finanziario precedente. Tale fenomeno proseguì nonostante che agli inizi degli anni novanta ulteriori eccezioni fossero state apportate al principio dell'annualità (*End-year Flexibility*).

La crescente preoccupazione per l'andamento del debito pubblico insieme alla scarsa qualità dei servizi pubblici apprestati spinse il governo in carica alla metà dello scorso decennio a presentare delle ulteriori modifiche al sistema di pianificazione e controllo della spesa pubblica.

La prima riforma fu annunciata nel budget del 1993 che voleva trasformare la contabilità della pubblica amministrazione centrale da *cash* ad *accrual basis*, in modo da renderla più efficace nel controllare le risorse consumate dai vari dipartimenti ed allo stesso tempo più coerente ai sistemi contabili utilizzati sia dal settore privato, sia da alcune parti del settore pubblico (autorità locali e NHS)<sup>156</sup>.

Nel *white paper* del 1995 il Governo ha individuato esplicitamente i vantaggi derivanti dall'applicazione del "nuovo" modello contabile al settore centrale dello Stato, consistenti:

- nella reale e piena *valutazione dei costi* relativi all'attività dei vari dipartimenti, favorendo in tal modo una più efficiente allocazione delle risorse disponibili;

---

<sup>156</sup> Su tale proposta di rinnovamento il Governo pubblicò un *green paper* nel 1994 ed un *white paper* nel 1995, con il quale si decise definitivamente l'avvio del processo di adozione della *contabilità su base economica*

- nel consentire la redazione del registro nazionale delle attività fisse (*National Asset Register*);
- nel permettere una *efficace ed efficiente gestione dei cespiti patrimoniali*;
- nel rendere più efficace *l'attività di controllo* esercitata dal Parlamento e dal Tesoro;
- nell'accrescere la *quantità* ma soprattutto la *qualità delle informazioni* disponibili per un'efficace attività di *programmazione* da parte del governo.

Il nuovo Governo, insediatosi nel 1996, adottò come principio fondamentale della riforma, ed adotta tutt'oggi, lo spostamento della visuale nel processo di pianificazione e controllo della spesa pubblica dagli inputs agli *outputs*, e quindi una maggiore partecipazione e responsabilizzazione dei singoli dipartimenti attraverso:

- l'introduzione di un *codice di stabilità fiscale* entro cui, oltre ad essere stabilite regole di *trasparenza, stabilità, correttezza ed efficienza* nell'intero processo di *fiscal policy (decision-making, implementation e control)*, furono codificate:

1. la *golden rule*, in base alla quale il Governo può prendere a prestito solo per effettuare spese di investimento e non per finanziarie spese correnti;
2. la *sustainable investment rule*, secondo la quale il rapporto in termini percentuali tra indebitamento netto del settore pubblico e prodotto interno lordo dovrà essere tenuto sotto controllo in modo che non superari, nei diversi cicli economici, un determinato livello considerato prudente, fissato al 40%;

- l'introduzione della *programmazione separata per spese pubbliche correnti ed in conto capitale*;
- l'utilizzo del TME, dato dalla somma delle spese correnti (retribuzioni e relativi costi, acquisto di beni e servizi, trasferimenti correnti al settore privato), dell'investimento netto e dei costi di ammortamento del settore pubblico, per misurare la *spesa complessiva*, così da avvicinare i conti

pubblici alle grandezze utilizzate dalla Contabilità nazionale (basata su ESA95);

- la ripartizione delle spese comprese nel *TME* in *DEL* ed *AME*, in modo tale che vi fosse, per i vari dipartimenti, la garanzia di non vedersi ridotte le risorse (*DEL*) richieste ed approvate durante la *Public Expenditure Survey* ed incentivare gli stessi ad operare, per la pianificazione delle proprie spese, in una logica di *programmazione non incrementale*;
- l'introduzione di due nuovi documenti quali risultato della *Public Expenditure Survey*: il *Pre-Budget* e la *Spending Review*<sup>157</sup>.

Il mese di luglio 2000, in cui la *Spending Review 2000* è stata presentata in Parlamento, potrebbe essere considerato il periodo di riferimento temporale per l'introduzione dell'*accrual accounting*<sup>158</sup>. A livello parlamentare, però, nel 2000 furono già presentate solo a livello dimostrativo delle *Estimates* predisposte su base economica, mentre la definitiva sostituzione del criterio *cash* per la compilazione dei suddetti documenti di previsione si è avuta nel 2001. È da considerare, infine, che la piena applicazione per i vari dipartimenti della contabilità a base economica si è avuta solo con la *Spending Review 2002*<sup>159</sup>.

A livello di pubblica amministrazione centrale, le regole contabili sono definite dal Tesoro ed in particolare quelle riguardanti la *RAB* sono raccolte all'interno di uno specifico manuale, *Resource Accounting Manual*<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Al fine di una sempre più efficace ed efficiente programmazione e controllo della spesa pubblica, il governo ha dichiarato di voler pubblicare, con riferimento all'anno fiscale 2006/07, un "*Whole-of-Government Accounts*", nel quale sarebbero inclusi oltre i dati contabili delle amministrazioni centrali anche i conti delle pubbliche amministrazioni locali.

<sup>158</sup> Per un'analisi della nuova disciplina contabile del Regno Unito, cfr. Jones R.- Pendlebury M., *Public sector Accounting*, Harlow, Pearson Education Limited, 2000.

<sup>159</sup> Per circa un secolo e mezzo, la contabilità pubblica del Regno Unito è stata tenuta in base al principio di cassa (*cash basis*). Le spese, dunque, venivano imputate ad un determinato esercizio nel momento in cui si verificava il corrispondente pagamento, prescindendo sia dal perfezionamento giuridico dell'obbligazione in capo all'ente pubblico, sia dalla materiale esecuzione della prestazione a favore dello stesso; per il definitivo passaggio ad una contabilità di tipo *accrual* vedasi. Hm Treasury, *Spending Review*, HC 5674-2002/03 HMSO, London.

<sup>160</sup> Nella definizione delle suddette regole contabili, il Ministero del Tesoro deve rispettare due vincoli fondamentali:

- fare riferimento ai principi contabili statuiti dall'*Accounting Standard Board*, competente per legge all'emissione dei principi contabili per le aziende private del Regno Unito;



L'introduzione della *contabilità su base economica*, ha incrementato il numero di informazioni che i vari dipartimenti devono fornire allo stesso per "*render conto*" dell'utilizzo effettuato delle risorse che il Parlamento ha fornito loro con l'*Appropriation Act*. L'ufficiale contabile di ogni dipartimento deve elaborare, sotto la propria responsabilità e conformemente alle direttive impartite dal Tesoro, una serie di documenti, i *resource account*, da presentare al *Comptroller and Auditor General* del NAO per la revisione e al Parlamento per l'approvazione<sup>161</sup>.

I *Resource accounts* si articolano in diversi documenti, di solito preceduti da una nota introduttiva contenente informazioni sulle principali attività del dipartimento e sui suoi programmi futuri. Essi sono:

- un conto delle *risorse stanziare e consumate* (*Summary of Resource Outturn*);
- un conto dei *costi e dei ricavi* (*Operating Cost Statement*);
- uno *Stato patrimoniale* (*Balance Sheet*);
- un conto sull'origine e la destinazione dei *flussi di cassa* (*Cash Flow Statement*);
- un quadro riassuntivo che evidenzia la *destinazione delle risorse consumate ai diversi obiettivi perseguiti* dal dipartimento (*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*).

---

• consultare prima della statuizione/pubblicazione dei suddetti principi contabili uno specifico gruppo denominato *Financial Reporting Advisory Board*, costituito in gran parte da soggetti provenienti dai diversi dipartimenti, da due soggetti provenienti da società di revisione per il settore pubblico, da un accademico e da un contabile libero professionista; Cfr. Hm Treasury, *Resource Accounting Manual*, HMSO, London, [www.resource-accounting.go.uk](http://www.resource-accounting.go.uk).

<sup>161</sup> I *Resource accounts* hanno completamente sostituito l'*Appropriation account*, che è un documento predisposto in termini di cassa, con il quale i dipartimenti rendevano conto dell'utilizzo delle risorse monetarie accordate dal Parlamento con l'*Appropriation Act* e sue successive variazioni nel corso dell'anno finanziario. A fronte di un unico documento, l'*Appropriation account*, con l'introduzione della *RAB* i dipartimenti presentano individualmente il proprio *Resource account*, con il rischio di generare una forma di concorrenza tra i vari dipartimenti per l'ottenimento del "*pubblico riconoscimento*" per il miglior report, con la conseguenza di avere rendiconti sempre più dettagliati, anche oltre quanto richiesto dalla legge.

*Summary of Resource Outturn (Schedule 1).*

In questo conto sono messe a confronto le risorse accordate dal Parlamento per un determinato esercizio finanziario con le risorse effettivamente utilizzate dal dipartimento nel corso dello stesso. Più precisamente prevede:

- una *comparazione*, in termini di risorse, fra i risultati conseguiti e le previsioni iniziali di spesa;
- un *prospetto di riconciliazione* che evidenzia, con riferimento al preventivo e al consuntivo, l'ammontare delle risorse impiegate (o da impiegare) ed il corrispondente *fabbisogno netto di cassa*;
- una serie di informazioni sui *ricavi operativi e non* e sulle altre entrate in eccesso che debbono rifluire nel *Consolidated Fund*<sup>162</sup>.

*Operating Cost Statement (Schedule 2).*

L'*Operating cost statement* è per alcuni versi assimilabile al *conto economico* previsto nel nostro codice civile, in quanto evidenzia per ogni dipartimento *i costi di competenza economica* dell'esercizio ed i corrispondenti *ricavi*, anche se la struttura dello stesso risulta essere molto diversa da quella prevista per le aziende commerciali.

Mostra le risorse utilizzate nel corso dell'anno finanziario, distinte in costi di funzionamento (*administration costs*) e costi connessi alle operazioni di investimento (*programme costs*), entrambi al netto dei relativi proventi. Gli *administration costs*, oltre al valore dei beni e dei servizi impiegati, ai costi di ricerca e sviluppo ed alle spese per il personale (costituite dallo stipendio più i costi previdenziali a carico del dipartimento), comprendono il costo per l'ammortamento dei beni capitali ed un costo opportunità del capitale (pari al 6% del patrimonio netto del dipartimento). I *programme costs* includono,

---

<sup>162</sup> In calce a tale documento devono essere riportate una serie di note illustrative fra le quali hanno particolare importanza quelle inerenti le ragioni delle variazioni verificatesi, sia in termini di risorse, sia di cassa, tra quanto richiesto e quanto effettivamente utilizzato dal dipartimento.

invece, i trasferimenti e le sovvenzioni di natura corrente, il costo opportunità delle risorse utilizzate per effettuare spese in conto capitale.

Fra le poste positive del conto in esame sono comprese le *tasse, gli interessi attivi, le quote dei fondi comunitari, i canoni, le rendite*, ovvero tutti i proventi derivanti dalla vendita di beni e servizi, denominati *appropriation-in-aid*. Esse sono ripartite in ricavi operativi (*operating income*) e da programmi (*programme income*) a seconda che derivino o non derivino da una spesa in conto capitale. I ministeri che dispongono di altre entrate proprie devono sottrarre dalle spese nette totali i ricavi che non costituiscono *appropriation-in-aid* al fine di evidenziare i costi netti di esercizio, cioè quelli sostenuti esclusivamente con le risorse fornite dal Parlamento. Tale processo è sintetizzato da un prospetto di riconciliazione che è inserito nelle note finali del *resource account*.

La parte più significativa della spesa è, come accade per tutta la pubblica amministrazione, costituita ovviamente dai costi per il lavoro dipendente<sup>163</sup>.

In calce all'*Operating Cost Statement* viene riportato il calcolo di una grandezza denominata *Statement of Recognised Gains and Losses* che evidenzia le rettifiche di valore dei beni patrimoniali, cioè la *rivalutazione (svalutazione)* delle immobilizzazioni materiali, e le entrate derivanti dalla donazione di assets.

### *Balance Sheet (Schedule 3)*

Il contenuto di tale documento, una delle fondamentali novità introdotte dalla *RAB*, è molto simile a quello dello *Stato patrimoniale* previsto nel nostro codice civile, con la particolarità di essere redatto in forma scalare e presentare i crediti finanziari a breve termine a detrazione dell'attivo corrente.

---

<sup>163</sup> Per tale ragione, tra le note del Resource account deve essere riportata una classificazione dei suddetti costi in:

- a. salari e stipendi;
- b. contributi della sicurezza sociale;
- c. altri contributi previdenziali.

Oltre a tale informazione deve essere evidenziata anche la consistenza media del personale nel corso dell'esercizio, ripartita per i diversi obiettivi del dipartimento, nonché gli schemi pensionistici di riferimento.

Nelle note al *Resource account* sono previsti una serie di ulteriori prospetti con la finalità di fornire più dettagliate informazioni sui singoli cespiti costituenti il capitale netto "*Taxpayers' equity*" alla chiusura dell'esercizio finanziario.

Il primo aggregato delle attività è costituito dalle immobilizzazioni materiali (*fixed assets*), cioè dagli stock reali e finanziari che sono impiegati per un arco di tempo pluriennale nello svolgimento dell'attività del dipartimento, e che quindi cedono la loro utilità in più esercizi. Analogamente a quanto avviene per la contabilità civilistica, esse sono iscritte nel documento di sintesi al netto delle relative quote di ammortamento.

All'interno dell'attivo fisso è possibile individuare tre classi:

- 1) *attività tangibili*, ulteriormente suddivisibili in categorie;
- 2) *attività intangibili*;
- 3) *investimenti*.

Dopo l'attivo fisso sono separatamente indicati i crediti con scadenza superiore all'anno.

Il terzo aggregato dell'attivo patrimoniale, *current assets*, è praticamente identico a quello previsto per le aziende private. Infatti, al suo interno sono riportate le *rimanenze di magazzino*, i *crediti con scadenza inferiore all'anno*, i *depositi bancari* ed i *valori di cassa*. A tale aggregato viene sottratto il valore dei debiti a breve termine (cioè con scadenza inferiore all'anno) determinando il valore del *capitale circolante netto*.

Seguendo la forma scalare, dopo le attività vengono elencate le passività. Esse comprendono l'insieme dei *debiti* del dipartimento con scadenza superiore all'anno, ed i *fondi per spese e rischi futuri*.

Lo Stato patrimoniale redatto da ogni dipartimento si chiude, a saldo, riportando il "*Taxpayers' equity*", una posta assimilabile al "*Patrimonio netto*". Tale grandezza è suddivisa in quattro elementi:

- un fondo generale "*General fund*" che è ottenuto sottraendo dalle attività, al netto degli elementi attribuiti alle altre riserve, le passività;
- una riserva derivante dalla rivalutazione (o svalutazione) dei beni patrimoniali "*Revaluation reserve*", ad esclusione di quelli donati o di quelli acquistati tramite assegni governativi;
- una riserva di ammontare pari al valore netto contabile dei beni ricevuti in donazione "*Donated assets reserve*";
- una riserva che riflette il valore netto contabile delle attività fisse acquistate mediante assegni governativi e dell'UE "*Government grant reserve*".

#### *Cash Flow Statement (Schedule 4).*

Simile nella struttura a quello delle aziende commerciali, tale prospetto evidenzia le cause della variazione della consistenza della cassa avvenuta nel corso dell'esercizio. Tale conto deve riportare, da un lato, il risultato netto monetario relativo allo svolgimento delle attività operative, le uscite nette connesse a spese in conto capitale e ad investimenti finanziari<sup>164</sup>, le entrate dovute al *Consolidated Fund*; dall'altro, le entrate per i finanziamenti ricevuti sia dal *Consolidated Fund*, sia da altre fonti.

#### *Resources by Departmental Aims and Objectives (Schedule 5).*

Questo documento, che non è contemplato nel *UK GAAP*, fornisce una suddivisione delle risorse consumate dal dipartimento per i diversi obiettivi perseguiti dallo stesso. La predisposizione di tale conto, incontra una serie di difficoltà dovute principalmente sia all'identificazione dei costi diretti, sia all'imputazione dei costi indiretti fra i diversi obiettivi perseguiti dal dipartimento.

---

<sup>164</sup> In particolare, il *Cash Flow Statement* riporta le operazioni per il passaggio dai costi operativi netti alle uscite nette di cassa per le attività operative; il dettaglio delle uscite relative alle spese in conto capitale ed agli investimenti finanziari; l'analisi dettagliata dei finanziamenti da cui emerge a saldo il fabbisogno netto di cassa.

I risultati riportati nello *Statement of resources by Departmental Aims and Objectives* possono essere considerati la sintesi numerica dei dati, prevalentemente di tipo qualitativo, contenuti in un altro rapporto annuale, pubblicato dallo stesso dipartimento in autunno, separatamente dal *Resource account*. La presenza del prospetto in analisi all'interno del rendiconto di un dipartimento pone in risalto le connessioni esistenti tra i vari documenti che i dipartimenti devono pubblicare durante l'anno finanziario, in ossequio alla logica della *programmazione* e del *controllo* che dovrebbe essere adottata per un'efficace ed efficiente gestione delle risorse disponibili da parte di tutti i dipartimenti<sup>165</sup>.

### 4.1.3 Ordinamento contabile pubblico della Spagna

Con la caduta del regime totalitario, la Costituzione spagnola del 1978 ha sancito il riconoscimento delle molteplici realtà locali ed il decentramento politico e amministrativo<sup>166</sup>. Nel 1986 l'ingresso dell'Unione Europea segna la definitiva apertura internazionale del paese. Durante tale periodo è stato avviato un processo di modernizzazione del settore pubblico volto ad attribuire al Paese funzionalità interna e competitività nel contesto internazionale, in particolare l'amministrazione centrale è stata oggetto di una riforma organizzativa necessaria per il decentramento delle competenze e dei poteri in favore delle amministrazioni regionali e delle autonomie locali.

La riforma dell'impianto contabile spagnolo ha avuto inizio sul finire degli anni Settanta e, in controtendenza rispetto altre esperienze internazionali, è

---

<sup>165</sup> Per approfondimenti sulla disciplina contabile del Regno Unito, tra gli altri, cfr. Jones R., *National Accounting, government budgeting and the accounting discipline*, Financial Accountability & Management, vol. 16, 2000.

<sup>166</sup> I costituzionalisti definiscono la natura dello Stato spagnolo come una sorta di *tertium genus* tra centralismo e federalismo e per definirlo utilizzano l'espressione "*Stato autonomico*" o "*delle autonomie*". Infatti, anche se la Spagna ha alle spalle una forte tradizione di Stato unitario, la costituzione del 1978 ha disegnato uno Stato decentrato, che riconosce ampia autonomia alle regioni (comunità autonome). Quella spagnola è una monarchia costituzionale, fondata sul classico modello della democrazia parlamentare, che dal punto di vista politico amministrativo si articola su tre livelli: stato centrale, comunità autonome e amministrazioni pubbliche locali.

stato avviato a livello centrale e solo successivamente si è esteso a livello locale.

L'impostazione tradizionale era di tipo *finanziario*, basata sulla sola dimensione dei flussi di capitale monetario. Le principali innovazioni riguardano la *rilevazione consuntiva*, l'utilizzo del *metodo della partita doppia* e di principi di tipo *economico patrimoniale*.

A livello centrale, la normativa fondamentale è costituita dalla legge di contabilità e bilancio dello Stato, *Ley general presupuestaria n. 11 del 1977* e successive modificazioni, seguita dal testo unico approvato con il *Real decreto legislativo n. 1091 del 23 settembre 1988*. In esso sono contenuti i principi che regolano la gestione del settore statale e, in particolare, il *bilancio di previsione, il tesoro, il debito, il controllo interno sui movimenti finanziari e la contabilità*. L'articolo 1 della legge parla di amministrazione e contabilità della *Hacienda Pública*, definita quale complesso di diritti e obbligazioni di contenuto economico, facenti capo allo Stato ed alle sue amministrazioni autonome.

Il controllo sui movimenti finanziari è affidato alla *Intervención general de la administración del Estado* – Igae – che appronta un piano annuale di revisione relativo all'intero settore statale<sup>167</sup>. All'Igae è altresì attribuito il compito di tenuta della *contabilità dello Stato*. La norma parla di bilanci generali da sottoporre all'approvazione del Parlamento, composti da quattro serie di bilanci, consolidati poi in un unico bilancio di previsione del settore pubblico:

1. *bilancio di previsione dello Stato e delle amministrazioni autonome*
2. *bilancio della previdenza sociale*
3. *bilanci delle società commerciali a controllo statale*
4. *bilanci delle fondazioni a controllo statale*

---

<sup>167</sup> Cfr. IGAE, *Intervención General de la Administración del Estado, Manual de contabilidad pública*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2001.

I bilanci di previsione, redatti secondo il modello definito dal ministero dell'economia e delle finanze, a cui devono essere adeguati bilanci degli enti locali, hanno *natura finanziaria* e sono strutturati per *natura economica* delle *entrate* e delle *spese* e per *finalità* ed *obiettivi dell'azione pubblica*. La classificazione delle spese, oltre che economica, è di tipo *organico*, per *servizio*, e funzionale, secondo la *natura dell'attività da realizzare*.

La classificazione funzionale prevede un'ulteriore articolazione per *programmi*. Il controllo di efficienza ed efficacia è possibile grazie ad un sistema di indicatori di obiettivo, in funzione dei quali effettuare l'articolazione delle spese per programmi.

Tra le *spese correnti* si distinguono quelle di *funzionamento*, quelle per *servizi*, quelle di *natura finanziaria* ed i *trasferimenti*.

Tra le *spese in conto capitale* si distinguono gli *interventi reali*, i *trasferimenti di capitale* ed i *movimenti di capitali finanziari*.

La *contabilità consuntiva* è improntata ai principi contabili formulati dal "*piano generale di contabilità pubblica – Pgc*", approvato dal ministro dell'economia e delle finanze.

Il bilancio consuntivo, relativo alle stesse entità oggetto dei documenti preventivi, consta dello *stato patrimoniale*, del *conto economico* e dell'*esecuzione del bilancio di previsione*.

Il Pgc, più volte modificato, prevede la tenuta di una *contabilità di tipo economico patrimoniale*, attraverso la formulazione di un *piano dei conti* in *partita doppia* e l'adozione del *criterio del costo storico* per la valutazione delle *attività patrimoniali*.

In Spagna il sistema contabile dello Stato continua ad evolversi attraverso la formazione di un'apposita commissione di studio.

A partire dal 1989 viene emanato un corpo di *principi di contabilità pubblica*, avente come destinatario lo Stato ma anche con riferimento a tutte le altre amministrazioni pubbliche. Il primo documento è dedicato ai



*principios contables públicos*, le amministrazioni a carattere territoriale si distinguono in tre settori: statale, delle autonomie regionali, degli enti locali.

Il primo ed il terzo sono regolati da norme statali, la *Ley general presupuestaria* e la *Ley reguladora de las haciendas locales*<sup>168</sup>. Le comunità autonome hanno potestà di emanare norme circa il proprio regime economico-finanziario. Tutte le amministrazioni considerate sono tenute alla resa dei conti nei confronti dell'organismo di controllo esterno, il *Tribunal de cuentas*.

I destinatari delle informazione contabile sono individuati negli organi di decisione, pertanto i fini della elaborazione sono definiti prevalentemente in termini di supporto alle decisioni e di controllo. Sono delineate le caratteristiche formali dell'informazione contabile ed i suoi requisiti, in termini di chiarezza, rilevanza, imparzialità, verificabilità, ecc.. Sono inoltre definiti *dodici concetti generali*, per la rappresentazione fedele della realtà aziendale, molti dei quali comuni al mondo dell'impresa:

- *prospettiva di funzionamento per tempo indefinito;*
- *uniformità di applicazione dei principi nel tempo e nello spazio;*
- *importanza relativa;*
- *registrazione dei fatti amministrativi in ordine cronologico;*
- *prudenza;*
- *competenza economica;*
- *costo storico;*
- *correlazione tra proventi e spese;*
- *divieto di compensi di partita.*

Altri tre sono specifici alle amministrazioni pubbliche; il secondo ed il terzo, in particolare, trovano origine della disciplina di autorizzazione del bilancio di previsione:

- *individuazione dell'entità contabile;*

---

<sup>168</sup> Cfr. IGAE – *Principios contables públicos*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2000.

- imputazione della tassazione secondo *criteri di classificazione per natura economica*, finalità e unità organizzativa responsabile conformi a quelli del bilancio di previsione;
- *non correlazione tra entrate e spese* (quando il bilancio prevede che determinati proventi siano specificamente finalizzati, il sistema contabile deve dar conto di tale connessione)<sup>169</sup>.

Nel 1994 viene approvata una nuova versione del *piano generale di contabilità pubblica*, coerente con la nuova normativa europea. Il piano è obbligatorio solo per le amministrazioni statali ma è la struttura concettuale di riferimento anche delle altre amministrazioni pubbliche.

Il *Pgcp* consta di cinque parti:

1. *principi contabili pubblici*,
2. *quadro dei conti*,
3. *definizioni e relazioni contabili*,
4. *conti annuali*,
5. *principi della valutazione*.

Il *quadro dei conti* adotta una classificazione decimale: i gruppi da 1 a 5 accolgono conti i cui saldi sono epilogati nello stato patrimoniale; i gruppi da 6 a 7 accolgono i valori destinati essere epilogati nel conto economico; il gruppo 0 contiene i conti di controllo rispetto al bilancio di previsione (i conti annuali sono: lo stato patrimoniale, il conto economico, il conto di esecuzione del preventivo). I principi di valutazione sviluppano il principio generale del *costo storico*.

Particolare interesse presentano i conti che correlano i valori del bilancio di previsione e consuntivi, secondo la logica di *budgetary accounting*.

---

<sup>169</sup> Le modalità di applicazione dei principi contabili di base è stata affidata, nel 1990, ad un'apposita commissione per i principi e le norme di contabilità pubblica – Cpncp – composta da rappresentanti delle diverse amministrazioni pubbliche, degli organismi pubblici e privati di controllo esterno, degli organismi preposti alla regolamentazione contabile, del mondo accademico. Al termine dei suoi lavori, la commissione produsse sette documenti in tema di: diritti di riscossione entrata; obbligazioni e spese; trasferimenti e sovvenzioni; indebitamento pubblico; immobilizzazioni non finanziarie; informazione pubblica economico/finanziaria; spese con finanziamento finalizzato.

Attraverso l'utilizzo delle categorie di conti annoverati nelle sopraccitate classi 0, 4 e 5, il Pgcpc prevede un meccanismo di esecuzione del bilancio di previsione relativamente alle uscite articolato in diverse fasi:

1. *autorizzazione (appropriation phase)*: vengono contabilizzate le autorizzazioni di spesa, i cui importi, fissati in termini massimi, sono ripartiti a seconda della natura della spesa, dei programmi e delle funzioni;
2. *impegno (commitment phase)*: a fronte degli importi massimi stanziati citati poc' anzi, si procede ad impegnare importi fissi e concreti;
3. *liquidazione (obligation phase)*: l'obbligazione giuridica è ben definita e, conseguentemente, le controparti sono chiaramente identificate;
4. *pagamento (payment phase)*.

Il *Piano Generale di Contabilità Pubblica*, approvato nel 1994, prevede che il *rendiconto generale dello Stato* risulti composto da:

#### *Stato Patrimoniale*

Le attività sono epilogate secondo il criterio della *liquidità crescente* e le passività secondo il *vincolo temporale decrescente* che le caratterizza. Ciascuna voce è affiancata dal numero di conto che la contraddistingue all'interno del piano generale dei conti; inoltre, al fine di rispondere ad esigenze di comparabilità, le risultanze contabili vengono registrate con riferimento alle annualità n e n-1.

#### *Conto Economico*

La struttura del conto economico presenta evidenti analogie con la struttura del conto profitti e perdite utilizzato dalle imprese private. Anche in questo caso per ciascuna singola voce sono presenti gli importi relativi all'annualità in corso e a quella precedente nonché i numeri che contraddistinguono i conti all'interno del piano generale dei conti.

#### *Documento di Esecuzione del Bilancio di Previsione*

Il Pgcpc annovera i seguenti documenti di esecuzione del bilancio di previsione:

- *Documento di esecuzione del budget delle uscite (Expenditure Budget Execution Statement)*

Le spese previste e contabilizzate nelle classi di conti 0 e 4 vengono classificate sotto un profilo economico in spese relative alla gestione corrente (*operating expenditures*), all'acquisizione di beni durevoli (*capital expenditures*) e alla gestione finanziaria (*financial expenditures*). Per ciascuna voce di spesa nel documento vengono registrati gli stanziamenti iniziali, le relative modificazioni e, infine, gli stanziamenti definitivi. Viene poi evidenziata l'esecuzione del bilancio con riferimento a ciascuna fase di gestione delle spese (impegno, liquidazione e pagamento). Sono infine riportati gli importi liquidati ma non ancora pagati.

- *Documento di esecuzione del budget delle entrate (Revenue Execution Statement)*

Presenta notevoli analogie di strutturazione con il precedente. Vi sono riportate le stime budgetarie, le entrate accertate e riscosse, quelle non ancora introitate alla fine del periodo amministrativo al netto degli importi eventualmente stralciati.

- *Documento di esecuzione del budget delle attività produttive (Results of Commercial Activities)*

Deve essere obbligatoriamente redatto e annoverato tra i conti annuali dagli enti che abbiano svolto attività commerciali o industriali nel periodo. In dare (*debit*) vengono rilevati i decrementi delle rimanenze dei semilavorati, le variazioni dei prodotti finiti in rimanenza, le risultanze dei processi di acquisto, le spese commerciali e l'eventuale risultato positivo; in avere (*credit*) sono registrati gli incrementi delle rimanenze dei semilavorati, le risultanze dei processi di vendita, e l'eventuale risultato di gestione negativo. Per ciascuna voce sono contabilizzati sia gli importi previsti, sia quelli reali rilevati in sede consuntiva.

*Prospetto dei risultati budgetari (Statement of the Budgetary Result)*

E' il più significativo, poiché evidenzia se ed in quale misura le entrate accertate durante l'annualità di riferimento garantiscono la copertura delle spese, ad eccezione di quelle relative al rimborso di passività finanziarie. Il primo risultato parziale di rilievo è il *budgetary result*, dato dalla somma algebrica delle entrate e delle spese relative alle operazioni correnti, dei flussi monetari generati dalle attività e passività finanziarie e delle attività commerciali.

Il secondo risultato parziale degno di nota è dato dalle modificazioni nette aventi ad oggetto passività finanziarie (*net changes on financial liabilities*). Scaturisce dalla somma algebrica delle entrate relative all'emissione di passività finanziarie nel periodo e gli importi impegnati per il loro rimborso.

La somma algebrica dei primi due risultati parziali costituisce il surplus budgetario dell'annualità di riferimento (*budgetary surplus of the year*).

L'ultimo risultato significativo è rappresentato dal *Deficit or surplus of financing* che è una quantificazione numerica della necessità dell'ente di ricorrere a finanziamenti esterni o, alternativamente, della sua capacità di finanziarsi

- *Note al Bilancio*

Contengono informazioni aggiuntive di natura quali-quantitativa di dettaglio rispetto alle risultanze contabili riportate nei documenti sopra descritti. Fra queste: la struttura organizzativa dell'ente, informazioni sull'esecuzione del bilancio di previsione, sui progetti di investimento posti in essere, sui contratti stipulati, sulle contribuzioni e trasferimenti da e verso altre amministrazioni, sul personale, sui criteri di valutazione delle poste iscritte in bilancio, sui flussi di cassa e sul debito pubblico.

La *Ley reguladora de las haciendas locales n. 39 del 28 dicembre 1988* estende la riforma contabile al livello degli enti locali. A tal fine, vengono emanate apposite linee guida, contenute nel sistema de *información contable*

*para la administration local* – Ical. L'attuazione del nuovo sistema contabile è avvenuta nel 1992 ed è stato previsto l'adeguamento della contabilità degli enti locali a quella del Pgc. La contabilità consuntiva, che si ispira alla contabilità generale delle imprese, prevede la redazione di uno stato patrimoniale, un conto economico, un prospetto del flusso dei fondi, un prospetto di esecuzione del preventivo (il nostro conto del bilancio), un prospetto degli accertamenti e degli impegni rinvenienti da periodi amministrativi precedenti, alcune situazioni di cassa e dell'indebitamento.

Non vi è contabilità analitico-gestionale, né è previsto l'utilizzo di indicatori di prestazione. La necessità di informazioni di questo tipo ha avviato esperienze nel campo della *contabilidad dei costi*. Con il progetto Canoa – *Contabilidad analitica normalizada para organismos autonomos* si avvia un modello di controllo di gestione secondo i principi di adattabilità, flessibilità, personalizzazione; l'informazione viene prodotta secondo contenuti minimi normalizzati e tuttavia viene lasciata libertà di fornire ulteriori informazioni specifiche<sup>170</sup>.

#### **4.1.4 Ordinamento contabile pubblico della Germania**

La caratteristica istituzionale più rilevante della Repubblica federale di Germania è la forma di federalismo accentrato e cooperativo, contrassegnato dalla presenza forte del cancellierato e da una struttura amministrativa policentrica. Oltre al governo federale e al governo statale, la Germania vanta una lunga tradizione del governo locale. Infatti, il diritto di ogni comunità

---

<sup>170</sup> Le 17 comunità autonome godono del potere di autodeterminazione in materia di finanza, quindi non può esistere una legge di carattere generale, sebbene la maggior parte delle leggi esistenti prevedano l'emanazione di un piano contabile coordinato con quello statale. Nel 1992 sono stati comunque istituiti un Consiglio di politica fiscale e di finanza ed un gruppo di lavoro composto dai ragionieri capo dello Stato e delle comunità autonome, con funzioni di coordinamento della finanza pubblica. Si è così giunti all'emanazione di un documento che prevede norme comuni per la presentazione delle informazioni di carattere finanziario, sia pur non vincolante rispetto ai modelli contabili di bilancio adottati dalle diverse amministrazioni autonome; Cfr. Brusca Alijarde M., *The usefulness of financial reporting in Spanish local governments*, Financial Accountability & Management, 13(1), February, 1997.

locale a governare i propri affari è garantito dalla costituzione federale ed è ripreso dalla costituzione di ciascuno Stato<sup>171</sup>.

La Germania è una repubblica federale ed una democrazia parlamentare caratterizzata dalla separazione dei poteri tra il Governo federale (*Bund*) ed i Governi degli Stati (*Laender*); in effetti includendo quello locale esistono tre livelli di governo:

- 1 Governo federale
- 16 Governi Statali
- 14.000 Enti Locali

Tutti e tre i livelli sono autonomi per legge ed indipendenti per quanto concerne i compiti loro attribuiti dal disegno costituzionale. Il sistema di relazioni tra i tre livelli di governo viene definito federalismo cooperativo. I membri della Camera Bassa del Parlamento Federale tedesco (*Bundestag*) sono eletti direttamente. Il *Bundestag* è responsabile del potere legislativo così come dell'elezione del Cancelliere Federale (*Bundeskanzler*) e del controllo del Governo. La Camera Alta del Parlamento è composta da rappresentanti dei *Land* ed è chiamata *Bundesrat*; attraverso il *Bundesrat* i *Laender* partecipano al potere legislativo federale. A differenza del *Bundestag*, il *Bundesrat* non è elettivo, ma è composto da membri dei governi dei *Land* o da loro delegati. A capo dello Stato Tedesco c'è il Presidente Federale con poteri di rappresentanza nelle relazioni internazionali, di proposta sul candidato a Cancelliere Federale, di nomina e revoca dei Ministri di Gabinetto su suggerimento del Cancelliere. Ha infine il potere di sciogliere il *Bundestag* in caso di mozione di sfiducia contro il Cancelliere.

---

<sup>171</sup> Ci sono due livelli di governo locale: municipale (*Gemeinde*) e distrettuale (*Kreise*). Il principale compito degli enti locali è la regolamentazione dei servizi pubblici; inoltre, essi sono responsabili dell'attuazione della legislazione federale e statale, relativamente al *Land* di appartenenza.

Il livello federale ha competenza specifica sulla funzione legislativa e sulle decisioni politiche, mentre ai *Laender* spetta l'esecuzione delle Leggi Federali.

Il Governo Federale si occupa principalmente della gestione delle risorse federali, delle forze armate, degli affari esteri, delle vie d'acqua e dei trasporti, del controllo del traffico aereo federale, e della gestione della polizia di frontiera. L'esecuzione di queste attività avviene generalmente senza sottostrutture amministrative dislocate sul territorio, ma attraverso l'istituto della delega delle stesse ai *Laender* ed agli Enti Locali. In questo modo, attraverso l'esecuzione delle leggi delegate ai *Laender* non si manifesta la necessità di rappresentanze dello Stato Federale al livello dei *Land*<sup>172</sup>.

Il contesto normativo<sup>173</sup> che regola le fasi del *Budgeting* e dell'*Accounting* dello Stato Federale tedesco consiste di numerose leggi e regolamenti, organizzati secondo un ordine gerarchico:

---

<sup>172</sup> Le competenze di livello federale non vengono svolte solo da strutture ministeriali, ma anche da un largo numero di altri soggetti:

- 1) soggetti autonomi di livello federale o di land come ad esempio l'Ufficio Statistico federale (o di *Laender*);
- 2) organismi soggetti al diritto pubblico che fanno parte della cosiddetta Amministrazione statale indiretta, come ad esempio le Università,
- 3) Imprese pubbliche siano esse soggette o meno al diritto pubblico. Le ultime due categorie di soggetti sono escluse dal Bilancio federale, essendo dotate di Bilanci autonomi; Cfr. Mussari R., *Bilancio e contabilità di Stato*, op. cit.

<sup>173</sup> Tale normativa derivava da una riforma della contabilità pubblica immediatamente posteriore alla Seconda Guerra Mondiale; numerose sono state altresì le riforme successive. Nel 1969 l'intervento normativo ha costruito un framework uniforme per la Legge di Bilancio della Federazione e dei *Laender*. Le principali caratteristiche di tale riforma sono state:

- la previsione, nella gestione del Bilancio, della necessità di tenere conto del mantenimento dell'equilibrio macroeconomico;
- l'abbandono del Bilancio straordinario (ossia il Bilancio delle spese capitali finanziate con il debito pubblico);
- l'estensione della possibilità degli storni di Bilancio;
- l'introduzione di una nuova struttura di Bilancio e di un nuovo Piano dei Conti che prevedeva la classificazione per natura e per funzione;
- la previsione di un documento di programmazione finanziaria di competenza quinquennale di cui il primo anno corrispondeva al Bilancio di previsione annuale;
- l'introduzione del Principio di Cassa ai fini della trasparenza.

Numerose altre riforme sono susseguite nel corso degli anni, conducendo progressivamente alla modernizzazione della fase di audit (1985), alla chiarificazione della definizione delle spese di investimento (1990), alla regolamentazione delle precondizioni alle spesa extra Bilancio ed alle autorizzazioni di impegno (1994). Infine, nel 1997 l'ultima modifica normativa ha riguardato la Legge sui Principi di Bilancio, sostenuta da un lato, dallo stato delle risorse pubbliche conseguente alla riunificazione della Germania, dall'altro, dal movimento di Riforma conosciuto a livello internazionale con la denominazione di New Public Management. Principali effetti della riforma del 1997 sono stati:



- capitolo X della Costituzione (*Grundgesetz* [GG]);
- la Legge di Stabilità e di Crescita Economica che autorizza il Governo Federale a statuire piani finanziari pluriennali;
- la Legge sui Principi di Bilancio del 1969 (*Haushaltsgrundsatzgesetz* [HgrG]), che si richiama all'art. 109 della Costituzione;
- la Legge sul Bilancio Federale del 1969-1971 (*Bundeshaushaltsordnung* [BHO]);
- la legge di Bilancio di Previsione annuale attraverso cui la proposta di Bilancio viene approvata dal Parlamento ed entra in vigore diventando cogente per le Amministrazioni;
- la regolamentazione federale concernente la Legge sul Bilancio federale;
- le Regolamentazioni Federali riguardo alla struttura del Bilancio ed al Piano dei Conti, compreso la regolamentazione generale riguardo la classificazione per natura e per funzione e le direttive di Bilancio.

Il *Bilancio dello Stato Federale* costituisce la base giuridica per la gestione ed il finanziamento dello Stato e dei suoi dipartimenti amministrativi. Il Bilancio viene trasformato in Legge dal Parlamento, divenendo obbligatorio per l'Amministrazione; attraverso il suo contenuto si finanziano le diverse attività e competenze che lo Stato o i *Laender* devono ottemperare. Il Bilancio deve considerare le necessità dell'equilibrio economico, nonché, in qualità di strumento per la politica fiscale, esaminare l'andamento del ciclo economico.

- 
- l'accrescimento della flessibilità del Bilancio attraverso l'estensione delle possibilità di storno
  - l'applicazione in modo maggiormente accurato del principio di annualità, rinviando al futuro gli stanziamenti non utilizzati;
  - l'introduzione della contabilità dei costi e l'analisi delle performance in alcuni organismi pubblici
  - la possibilità dell'introduzione di un Bilancio per risultati accanto a quello tradizionale
  - la possibilità di adozione di un sistema contabile simile a quello delle imprese oltre al tradizionale sistema camerale
  - l'introduzione di valutazioni di efficienza economica per tutte le attività finanziariamente rilevanti; cfr. Budaus D., Behm C., Adam B., Chapter 4: *Germany* in Luder K., Jones R., (eds.) *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt/Main, 2003.

Il Bilancio, da un punto di vista giuridico, ha quattro funzioni principali (le prime due direttamente esplicitate dalla legge; le ultime, una sintesi della dottrina e della letteratura):

- finanziare il fabbisogno e le obbligazioni del settore pubblico;
- svolgere la *funzione del controllo* sull'amministrazione;
- svolgere la funzione di strumento di *policy sul ciclo economico*;
- svolgere la funzione di *documento di programmazione*.

I principi in vigore per la fase di budgeting possono essere suddivisi tra alcuni che disegnano un framework giuridico generale (*Annualità, Unità, Universalità, Pareggio, Obbligo di approvazione entro l'inizio dell'anno, Efficienza, Economicità, Affidabilità, Trasparenza Pubblicità*) ed altri che sono riferiti specificatamente al sistema di Bilancio di previsione attualmente vigente (*Specificazione, Non compensazione di partite, Integrità, Principio di Cassa*), in parte inseriti nella Costituzione, in parte previsti dalla Legge sul Bilancio Generale.

Il *Bilancio di previsione annuale* consiste di una previsione generale (*Gesamplan*) e di previsioni separate riferite alle singole sottostrutture ed organismi (*Einzelplaene*).

La previsione generale<sup>174</sup> contiene:

- un riassunto delle entrate e delle spese previste sommate alle autorizzazioni di impegno di ciascun Bilancio individuale classificate per natura e funzione;

---

<sup>174</sup> La classificazione delle previsioni singole è principalmente riferita alle strutture del Governo Federale, con alcune eccezioni. Tali previsioni sono suddivise in *Capitoli* rispetto alle strutture interne a ciascun organismo; ciascun Capitolo è, a sua volta, suddiviso in *Sottoparagrafi* che sono composti dai *Titoli* che rappresentano l'*unità minima contabile*. Il vincolo alle Amministrazioni avviene a livello di sottoparagrafi. I bilanci di previsione non contengono alcuna informazione sulle politiche del governo, né sui risultati delle performance in termini né di output né di outcome.

Il suddetto vincolo, susseguente all'approvazione parlamentare, implica per l'Amministrazione l'autorizzazione a pagare ed impegnare per le proprie obbligazioni nei limiti del Bilancio stesso; tali effetti sono soltanto interni e pertanto non hanno il potere di costituire o revocare né obbligazioni né debiti; cfr. Luder K., *Governmental Accounting in Germany – State and need for reform*, Financial Accountability and Management Vol. 9, 1993.

- un riassunto generale che fornisce informazioni riguardo a tutte le entrate e le spese previste derivanti dal ricorso al mercato dei capitali, alle riserve e le autorizzazioni di pagamento dei deficit di cassa: il risultato di tale analisi è il *deficit* o il *surplus*;
- una panoramica delle autorizzazioni di ricorso al prestito e di ripagamento del debito.

Il *processo budgetario* è formato da quattro fasi:

1) la *redazione del Bilancio*: inizia con la lettera del Ministro Federale delle Finanze ai Ministri con l'invito a redigere proposte di Bilancio per le loro specifiche unità. Tali proposte sono inviate al Ministero delle Finanze ed alla Corte dei Conti almeno nove mesi prima dell'inizio dell'anno di riferimento del Bilancio stesso. È compito del Ministro delle Finanze procedere all'armonizzazione delle proposte attraverso una fase di negoziazione. La proposta di Bilancio così redatta viene inviata al Governo ed al Parlamento.

2) la *consultazione* e la *promulgazione*: una volta approvata la proposta di bilancio, attraverso un complesso sistema di passaggi tra le due Camere e le Commissioni di mediazione, avviene la promulgazione e l'esecuzione del Bilancio stesso.

3) l'*implementazione* e la *gestione*;

4) l'*auditing*: la revisione della gestione avviene ad opera della Corte dei Conti e del *Bundestag*. Ad essa segue la procedura di Discarico<sup>175</sup>.

La funzione principale della fase di accounting è la dimostrazione delle entrate e delle spese, così come l'evidenziazione dell'*equilibrio di cassa*<sup>176</sup>. Vigono i principi di *universalità*, *unità*, *trasparenza/comprendibilità*,

---

<sup>175</sup> Altri documenti accompagnano il Bilancio di previsione: innanzitutto sono previsti dei Piani di Previsione a carattere pluriennale sia a livello federale che a livello di *Laender*. Tali Piani Finanziari comprendono informazioni concernenti le entrate e le spese previste per i successivi cinque anni, ed hanno lo scopo di coordinare le politiche future e di assicurare un'utile visione di lungo periodo. Tali documenti non hanno potere di vincolo giuridico ma solo di impegno politico e si aggiornano per scorrimento. Infine, spetta al Ministero delle Finanze la redazione di un documento (*Finanzbericht*) che fornisce informazioni inerentemente allo stato ed all'andamento della finanza pubblica rispetto allo sviluppo economico nazionale.

<sup>176</sup> Serve anche alla predisposizione dei documenti consuntivi nella fase di reporting....; cfr. Mussari R., *Bilancio e contabilità di Stato*, op.cit.

*pubblicità, integrità*. Sono considerati applicabili anche numerosi principi del settore privato, quali la *Rappresentazione veritiera e corretta*, la *Comparabilità*; la *Coerenza*, il *Principio del going concern*, il *Bilanciamento tra costi e benefici dell'informazione*, la *Rilevanza* e la *Materialità*, nonché l'*Affidabilità dell'informazione*. Si tratta di principi molto simili agli IPSAS (*International Public Sector Accounting Statements*), nonostante che questi ultimi siano stati concepiti per un sistema di tipo accrual<sup>177</sup>.

Fin dalla riforma del 1969 la gestione del Bilancio avviene in due fasi. Dopo l'approvazione del Bilancio, il Ministro delle Finanze comunica le previsioni distintamente a ciascun Ministro. Ciascun Ministro alloca i fondi alle strutture subordinate, salvo i casi in cui non gestisca direttamente le risorse. Per ogni organismo che amministra i fondi viene individuato un soggetto responsabile per l'esecuzione del Bilancio di previsione. Quando, durante la gestione sono necessari dei pagamenti, il Responsabile predispone le autorizzazioni al pagamento una volta verificata la capienza dei fondi.

Gli Uffici federali competenti al servizio di cassa (*Kassen*) completano la procedura di pagamento e tengono memoria di tutte le transazioni nei rispettivi registri che formano la base per i documenti consuntivi annuali.

I *registri* presentano rispettivamente per le entrate, gli stanziamenti, le somme da incassare ma non incassate negli anni precedenti, le somme da incassare ma non incassate nell'anno in corso, le entrate incassate e le differenze e per le spese, le somme da pagare ma non pagate negli anni precedenti, le somme da pagare ma non ancora pagate nell'anno in corso, le somme pagate e le differenze.

Il *Piano dei conti* è diverso da quello del settore privato; come precedentemente affermato i sottoparagrafi nel Bilancio sono classificati rispetto alla natura ed alle funzioni; il sistema di classificazione è gerarchico

---

<sup>177</sup> Vedi *infra*, § 4.2.1.

Capitolo 4 – 4.1 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito comunitario ed entrate e spese sono suddivise in dieci categorie principali, ulteriormente suddivise. Le categorie principali sono, per funzioni:

<b>0</b>	Servizi Pubblici generali
<b>1</b>	Educazione, scienza ricerca e cultura
<b>2</b>	Servizi sociali, welfare e riparazioni di guerra
<b>3</b>	Salute sport e divertimento
<b>4</b>	Alloggi, pianificazione regionale
<b>5</b>	Alimentazione, agricoltura e foreste
<b>6</b>	Energia, acqua commercio e servizi
<b>7</b>	Traffico e comunicazioni
<b>8</b>	Imprese, patrimonio e fondi pubblici
<b>9</b>	Affari fiscali generali

La classificazione per natura è la seguente, differenziata tra entrate e spese:

<b>Entrate</b>	
<b>0</b>	Entrate da tasse e simili
<b>1</b>	Entrate da amministrazione
<b>2</b>	Entrate da trasferimenti e contributi (esclusi gli investimenti)
<b>3</b>	Entrate da prestiti, trasferimenti e contributi per investimenti o altre entrate finanziarie
<b>Spese</b>	
<b>4</b>	Spese per salari e stipendi
<b>5</b>	Spese per beni prodotti, materie consumate, armamenti, spese per prestiti
<b>6</b>	Spese per contributi e trasferimenti (esclusi gli investimenti)
<b>7</b>	Spese per costruzioni
<b>8</b>	Altre spese di investimento
<b>9</b>	Altre spese finanziarie

Il sistema contabile tradizionalmente utilizzato è di cassa, ma tiene anche conto degli impegni/accertamenti allo scopo del monitoraggio dell'esecuzione del Bilancio di previsione<sup>178</sup>. Le transazioni di cassa sono invece registrate sia sul conto di cassa che sui conti di Bilancio. Ogni transazione è registrata due volte nei conti di Bilancio, teoricamente in momenti temporali diversi: quando sorge il diritto all'incasso o l'obbligo al pagamento ed al momento del uscita/entrata del denaro. Ciò avviene per mezzo di ordinativi di incasso e di pagamento; la tecnica di registrazione utilizza un metodo di partita semplice (camerale) registrando due volte, ma in un unico conto.

La funzione principale del *reporting* è fornire informazioni per il controllo amministrativo; ciò si riferisce meramente alla regolarità di gestione del Bilancio e non comprende né analisi di efficienza ed efficacia della gestione né informazioni circa il raggiungimento degli obiettivi politici: ciò limita lo scopo della contabilità a garantire il corretto utilizzo delle risorse pubbliche.

Il focus principale è rappresentato dall'esecuzione del Bilancio di previsione; pertanto, in fase di reporting sono esplicitate le seguenti informazioni:

- quali entrate sono state incassate e quali spese effettuate;
- il grado di aderenza alle previsioni di Bilancio;
- le conseguenze derivanti dalla gestione del Bilancio sulle attività e sulle passività.

Il Ministro delle Finanze presenta al Parlamento i conti annuali. I documenti contabili di sintesi consistono in un Bilancio finanziario ed in uno Stato Patrimoniale.

Il *Bilancio finanziario* include:

---

<sup>178</sup> L'inserimento degli impegni e degli accertamenti è iniziato a seguito di una Direttiva del Ministero delle Finanze del 1993 in base alla quale tutti gli impegni/accertamenti dovevano essere registrati provvisoriamente nel caso in cui se ne potesse misurare l'importo con sufficiente affidabilità. Tuttavia ciò non si applicava a tutte le tipologie di impegno/accertamento.

- il resoconto della posizione finanziaria: presenta tre risultati; il primo è la differenza tra incassi e pagamenti del corrente anno fiscale, il secondo comprende anche il fondo di cassa derivante dagli esercizi precedenti (posizione finanziaria complessiva); il terzo risultato esplicita il fabbisogno finanziario netto.
- il rendiconto di Bilancio: esplicita due risultati; il primo (risultato di Bilancio corrente) è formato, a partire dalla posizione finanziaria corrente e considerando gli impegni portati avanti dagli esercizi precedenti e quelli da proseguire negli anni successivi; il secondo (risultato di Bilancio complessivo) prende come base la posizione finanziaria complessiva integrandola con gli impegni passati e futuri<sup>179</sup>.

Lo *Stato Patrimoniale* deve esprimere le attività finanziarie (cassa, crediti e alcuni investimenti) ed il debito derivante dal mercato dei capitali alla fine dell'anno nonché le rispettive variazioni: non è definito dalla legge l'estensione con la quale identificare le attività finanziarie. Tale estensione viene definita dal Ministero delle Finanze in accordo con la Corte dei Conti; tuttavia, in linea generale, si può affermare che le immobilizzazioni materiali non sono valutate in termini monetari, ma solo inserite in registri che ne documentano la quantità<sup>180</sup>.

---

<sup>179</sup> Al rendiconto sono allegati:

- un riassunto delle spesa extra Bilancio ed in eccesso incluse le spese di fornitura anticipate corredate di una spiegazione che ne motivi la necessità;
- i fondi speciali e le riserve;
- il Bilancio annuale consuntivo delle imprese pubbliche;
- le entrate derivanti dalla vendita di attività e non inserite in Bilancio.

A partire dal 2002 il documento contiene in allegato anche:

- una disamina delle entrate e delle spese che non trovano previsione in Bilancio;
- la dimostrazione dei risparmi scaturenti dalla riduzione della spesa globale;
- l'elenco delle minori entrate e spese e le maggiori entrate e spese con un ammontare individuale di più di 5 milioni di euro.

<sup>180</sup> Tra il resoconto di Bilancio e lo Stato Patrimoniale non esistono connessioni contabili derivanti dall'utilizzo di un *sistema contabile integrato*; cfr. Luder K., *Government Budgeting and accounting reform in Germany*, 2001.

#### **4.1.5 Ordinamento contabile pubblico della Francia**

La Repubblica francese si configura come uno Stato unitario, con una tradizione di accentramento amministrativo e politico molto radicata, derivante dalla concezione dello Stato napoleonico. Negli ultimi trent'anni alcuni interventi legislativi di grande importanza hanno modificato la situazione politica e amministrativa, permettendo alla Francia di ottenere un buon equilibrio tra l'idea accentratrice e la necessità di delocalizzare i poteri per meglio amministrarli.

Il 1982 è l'anno che segna l'avvio di un consistente processo di “*décentralisation*” e di “*bloc de compétence*”, che ha raggiunto il suo acme con la legge costituzionale n. 276 del 28 Marzo 2003, per effetto della quale si sono completamente riformati i rapporti tra Stato e amministrazioni decentrate. Attualmente, gli enti locali concorrono con lo Stato alla gestione del territorio in base ad un riparto innovativo delle competenze. Afferma, infatti, l'art. 1 della suddetta legge che l'organizzazione della Repubblica “*individuale, laica, democratica e sociale [...] è decentrata*”. La stessa legge sancisce anche l'autonomia finanziaria, definendola come l'opportunità riconosciuta agli enti di reperire le risorse finanziarie necessarie al loro fabbisogno e come possibilità di programmare interventi di spesa, nel rispetto delle condizioni fissate dalla legge.

Per quanto riguarda l'assetto istituzionale, la Francia si caratterizza per quattro livelli territoriali di amministrazione: stato, regioni, dipartimenti e comuni, ai quali si aggiungono le Collettività

Il percorso di riforma amministrativa seguito dalla Francia presenta caratteri di originalità rispetto a quello degli altri Stati. Piuttosto che avviare processi di privatizzazione del settore pubblico, si è proceduto nel senso della sua razionalizzazione, attraverso l'adozione di strumenti di derivazione privata, quale il *controllo di gestione* e la *contrattualizzazione dei servizi*



*pubblici*; il riconoscimento di significativi poteri di autonomia alle regioni, ai dipartimenti ed ai comuni; l'avvio di un processo di orientamento dell'amministrazione centrale ai risultati ed al servizio del cittadino, attraverso la sua riorganizzazione in centri di responsabilità.

La contabilità pubblica in Francia è tradizionalmente di tipo *finanziario*, con valore di autorizzazione<sup>181</sup>.

La prospettiva francese sulla contabilità pubblica si fonda, come quella italiana, su principi normativi incorporati nella legislazione.

La Legge organica del 1959 ha rappresentato, per circa un trentennio, il principale corpo legislativo in materia ma nel corso degli anni Novanta si è resa evidente la necessità di una riforma, a causa della mancanza di leggibilità delle operazioni finanziarie dello Stato, accentuata dall'adozione della contabilità di cassa; dell'applicazione del principio di "*spécialité*", secondo cui gli stanziamenti di risorse devono essere approvati dal Parlamento suddivisi in 850 capitoli, con ripercussioni in termini di rigidità della gestione e scarsa responsabilizzazione; del verificarsi di mutamenti nell'ordinamento nazionale e comunitario.

Nella tabella che segue si indicano le date fondamentali dell'evoluzione che ha condotto alla "nuova costituzione finanziaria" del 2001, la *Loi Organique des Lois des Finances (LOLF)*.

La *Loi organique n. 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances* riforma tutta la disciplina in tema di contabilità e bilancio dello Stato<sup>182</sup>.

---

<sup>181</sup> Nel secondo dopoguerra è stata attuata la normalizzazione contabile, con riferimento alle imprese private: il *Plan comptable général* detta disposizioni sull'impostazione e sulla tenuta della contabilità che costituiscono il riferimento obbligatorio per la generalità delle imprese. Negli anni 60 anche la contabilità degli enti locali venne ricondotta piano generale. Nel 1994 la normativa contabile degli enti locali fu adeguata alle direttive europee. Permaneva comunque la centralità del bilancio di previsione, quale strumento di autorizzazione dei flussi di spesa.

La riforma, che nel 1997 è divenuta obbligatoria, è preceduta e accompagnata da attività di studio e sperimentazione: aderiscono inizialmente 6.500 comuni sui 36.000 totali, con rilevanti semplificazioni sono previste per i comuni sotto i 3500 abitanti, e viene sviluppato un progetto per la formazione e l'adozione di software appositi; cfr. Anselmi L., *Bilancio e contabilità di Stato*, op. cit.

<sup>182</sup> Tale nuovo intervento legislativo è stato definito quale nuova costituzione economica, che ha attuato una vera e propria rivoluzione delle logiche di finanza pubblica, e quale potente strumento di riforma dello Stato, diretto a favorire l'esercizio del controllo di efficacia dell'azione pubblica; cfr. Bouvier M., *La Loi*

**Il processo di modernizzazione della contabilità centrale in Francia - Le date rilevanti della Riforma.**

Date	Eventi
1982	Introduzione del nuovo piano dei conti nel settore privato, il " <i>Plan Comptable Général</i> " è implementato nelle P.A. nel 1988.
1999	Report sulla contabilità <i>accrual</i> sottoposto al Ministero delle Finanze. Primo intervento di modernizzazione significativo.
1 Agosto 2001	Nuove regole per il Bilancio dello Stato stabilite dalla LOLF ( <i>Loi Organique des lois des finances</i> ).
2002	Istituzione del <i>Comité du secteur public</i> (CSP). I compiti principali sono la revisione e l'approvazione dei nuovi standards proposti dal Ministero delle Finanze.
1 Gennaio 2003	Prime applicazioni delle nuove regole di Bilancio nel settore " Spese del personale".
1 Gennaio 2004	Nuove regole di Bilancio applicate per altri fondi, eccetto per quelli attinenti ai trasferimenti agli Enti Locali.
1 Gennaio 2005	Redazione Bilancio con principi " <i>accrual</i> ".
1 Gennaio 2006	Introduzione completa del metodo di registrazione basato sul criterio della competenza.

Fonte: Anselmi L., *Bilancio e contabilità di Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004.

Il quadro concettuale della contabilità pubblica francese è delineato da tre principali standard:

- 1) il "*Plan comptable général*" ed i regolamenti del CRC in vigore in Francia;
- 2) il referenziale, in corso di sviluppo, elaborato dal *Comité du secteur public* dell'IFAC;
- 3) il rapporto dello IASB.

Secondo quanto previsto dall'art. 27 della *LOLF* "*lo Stato tiene una contabilità di entrate e di uscite previste nel Bilancio preventivo, ed una contabilità generale relativa all'insieme delle sue operazioni. Inoltre viene attuata una contabilità destinata ad analizzare i costi delle azioni componenti i 126 programmi del bilancio*"<sup>183</sup>.

Il sistema di contabilità pubblica francese è rappresentato, quindi, dalla coesistenza del sistema di cassa per i conti del bilancio e del sistema di

---

*Organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances*, L'actualité juridique – Droit administratif, 20 octobre 2001

<sup>183</sup> Cfr. Mahieux S., *La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001*, in *Revue française de finances publiques*, n° 76, novembre 2001.

competenza (*accrual*) per la contabilità generale; quindi è possibile parlare di un "*sistema duale*". Il processo di riforma caratterizzato dal passaggio da principi di contabilità di cassa a quelli di competenza dovrebbe consentire una rappresentazione più chiara e veritiera della situazione finanziaria del settore pubblico.

Un metodo di rilevazione di tipo *accrual* porterebbe ai seguenti vantaggi:

- una pianificazione pluriennale delle risorse disponibili;
- una maggiore trasparenza nella gestione delle risorse finanziarie pubbliche e la verifica delle politiche attuate da parte di cittadini, dei membri del Parlamento e dai partners europei ed internazionali;
- la conoscenza dei costi effettivi dei servizi pubblici;
- un sistema più responsabilizzante nella gestione delle risorse pubbliche<sup>184</sup>.

Nonostante siano evidenti i vantaggi dell'introduzione di un simile criterio contabile, tuttavia, è la soluzione che consente di mantenere il sistema di cassa per le rilevazioni di bilancio, cambiando solo il sistema di tenuta delle registrazioni; sembra essere quella più equilibrata dato che l'immediata e completa sostituzione del *cash-basis* con l'*accrual-basis* implicherebbe ingenti cambiamenti, sia in termini di risorse umane, strumentali e finanziarie nell'organo esecutivo e nel Parlamento.

Il Bilancio è redatto secondo la logica dell'autorizzazione alla spesa pubblica e i tre principi di base per la redazione del Bilancio dello Stato sono:

- *annualità*;
- *unitarietà*;
- *specificità degli stanziamenti*<sup>185</sup>.

---

<sup>184</sup> Per un'analisi approfondita dei singoli vantaggi che porterebbe l'applicazione di un sistema contabile basato sul metodo di rilevazione di tipo *accrual* si veda Coperchione E., Steccolini I., *L'impatto dell'introduzione della contabilità economico-patrimoniale negli enti locali della Francia e del Belgio*, Egea, 2000.

<sup>185</sup> Il *principio dell'annualità* è la via legale per la determinazione dei singoli stanziamenti al governo, tuttavia, la competenza pluriennale della maggior parte delle operazioni finanziate necessita una

Nonostante il principio dell'unitarietà implichi la redazione di un unico bilancio, in realtà esistono più di un bilancio:

1. Il bilancio di previsione principale (*Budget général*);
2. I bilanci annessi;
3. I conti speciali del Tesoro.

- *Il bilancio di previsione principale (Budget général)*

Il *Budget général* contempla una ripartizione delle dotazioni di ciascun ministero in *missioni*, *programmi* ed *azioni*, poiché la frammentazione del Bilancio preventivo in 850 capitoli classificati per natura è stata causa di un quadro di gestione rigido e poco responsabilizzante<sup>186</sup>.

La "*mission*" è l'unità di voto del Parlamento che comprende un insieme di programmi concorrenti la stessa politica pubblica.

I programmi, la cui attuazione è affidata ad un dirigente responsabile detto *gestionnaire*, rappresentano le nuove unità di specificazione degli stanziamenti all'interno dei quali ciascun Ministero decide autonomamente la ripartizione delle proprie risorse, ad oggi fungibili in risorse di lungo o breve periodo<sup>187</sup>.

I *programmi*, che permettono di identificare gli obiettivi ed i soggetti responsabili di ogni politica da attuare, vengono dettagliati in sette voci (*titoli*), a loro volta ripartiti in *categorie*.

I responsabili di ciascun programma si impegnano *a priori* a perseguire gli obiettivi attraverso la redazione del progetto annuale delle performances annesso al progetto di legge del bilancio, *a posteriori* a render conto dei

---

rappresentazione di bilancio relativa ad un arco temporale superiore all'anno. A tal fine, si presentano diverse soluzioni, tra cui il calcolo di ratei e risconti e l'impegno di determinate spese prima dell'approvazione del bilancio in cui saranno previste e autorizzate.

Il rispetto del principio dell'unitarietà implica la redazione di un unico bilancio con tutte le entrate e le spese.

<sup>186</sup> Cfr. Bigaut G., *Finances publiques droit budgétaire "Le budget de l'Etat"*, Paris, 1995

<sup>187</sup> Solo per un certo limite, la fungibilità vale anche per le spese del personale. Il principio di "*globalisation*" degli stanziamenti, tuttavia, non è liberamente applicabile: le risorse di un programma non possono essere regolarmente aumentate se non seguendo modalità specificatamente indicate dalla legge; cfr. Bigaut G., *Finances publiques*, op, cit.

risultati tramite il rapporto annuale delle performance, annesso al progetto di legge di regolamento<sup>188</sup>.

• *I bilanci annessi*

I bilanci annessi registrano le operazioni di gestione poste in essere da enti dell'amministrazione pubblica dotati di autonomia finanziaria e organizzativa, la cui funzione consiste nel produrre beni e servizi da cedere dietro corrispettivo di un prezzo<sup>189</sup>.

• *I conti speciali del Tesoro*

I *Conti Speciali del Tesoro* rappresentano un'importante eccezione al principio dell'unitarietà del bilancio, in quanto rappresentano specifiche risorse destinate alla copertura di impieghi determinati. Essi si articolano in sei categorie:

- conti a destinazione speciale (*comptes d'affectation spéciale*), che devono rispettare un rigido equilibrio fra *flussi in entrata e in uscita*;
- conti commerciali (*comptes de commerces*), che riguardano le attività accessorie di natura industriale e commerciale poste in essere da enti pubblici statali;
- conti relativi alle operazioni con governi esteri effettuate in attuazione di accordi internazionali approvati con legge (*comptes de règlement avec les gouvernements étrangers*);
- conti che registrano le entrate e le uscite di carattere puramente monetario (*comptes des opérations monétaires*);
- conti relativi agli acconti a due, o in caso di rinnovo, a quattro anni effettuati dal Ministero delle Finanze (*comptes d'avances*);

---

<sup>188</sup> A tal fine la nuova struttura del *Budget général* prevede la presenza di indici che ciascun Ministero deve presentare per la valutazione dei risultati relativi ai propri *programmi*.

<sup>189</sup> E' da sottolineare, tuttavia, che il nuovo sistema di bilancio non prevede più la redazione di tali bilanci

- conti aventi ad oggetto i prestiti con durata superiore ai quattro anni concessi dallo Stato (*comptes de prêts*).

Con l'ultima riforma, l'unità minima del Bilancio, il *programma*, è classificato per funzione e deve rendere leggibili le politiche dello Stato in termini di finalità, di obiettivi e di risultati, nonché identificarne gli strumenti e gli attori responsabili<sup>190</sup>.

La Legge di Bilancio annuale resta, attualmente, l'atto più importante dell'attività di Governo con cui vengono determinate la *leva fiscale* e l'ammontare, per l'anno a venire, della *spesa pubblica*<sup>191</sup>.

Altro documento di rilevante importanza caratterizzante l'ordinamento contabile pubblico francese è costituito dal "*débat d'orientation budgétaires*" (*DOB*)<sup>192</sup>. Tale documento, presentato dal Governo in Parlamento deve includere:

- l'analisi delle evoluzioni economiche constatate sulla base del rapporto sociale, economico e finanziario che accompagna il progetto della legge di bilancio;
- gli orientamenti della politica pubblica e di bilancio che derivano dagli impegni comunitari del paese;
- la valutazione di breve/medio termine delle risorse statali, nonché degli oneri previsti e suddivisi per funzioni.

La rilevazione contabile delle operazioni di gestione è affidata ad un servizio speciale del Ministero delle Finanze: *Direction Générale de la comptabilité du secteur public*<sup>193</sup>.

---

<sup>190</sup> E' per questo motivo che, ad oggi, i ministri dispongono di stanziamenti "*globalisés*" per programmi: è possibile, all'interno di ciascun ministero, ripartire le risorse assegnate in maniera fungibile.

<sup>191</sup> Per un'analisi esaustiva in tal senso cfr. Lotito P.F., *Forma di governo e processo di bilancio*, "Analisi dell'ordinamento francese e riflessioni sull'ordinamento italiano", Torino, 1997.

<sup>192</sup> Il *DOB* è considerato un primo documento di rendicontazione ed è presentato assieme al rapporto preliminare della Corte dei Conti sui risultati dell'attività del precedente esercizio.

<sup>193</sup> Si tratta di un complesso di ben 3.800 uffici con più di 50.000 impiegati che si occupano della contabilità centrale e degli enti pubblici locali.

Sebbene il sistema di rilevazione delle amministrazioni pubbliche sia difficilmente riconducibile ad un insieme omogeneo di regole, è possibile individuarne alcuni principi comuni, fra cui il *Plan Général Comptable*, nel quale dovrebbero confluire tutti i conti, e la doppia registrazione delle operazioni di gestione.

Peculiare del sistema contabile pubblico francese è la distinzione tra gli *ordonnateurs*, funzionari ai quali sono demandate le funzioni di gestione delle fasi di esecuzione del bilancio, aventi la responsabilità di impegnare la spesa pubblica e di ordinarne l'erogazione; ed i *comptables*, ai quali spettano l'esecuzione di incassi e pagamenti, il controllo della regolarità delle operazioni, la contabilizzazione e la resa del conto<sup>194</sup>. I *comptables* rappresentano i tesoriери di ogni dipartimento e sono assoggettati ad una responsabilità personale e pecuniaria a motivo delle operazioni di spesa o di entrata da essi controllate e attuate. Prima di procedere all'erogazione delle somme liquidate, devono verificare:

- la corretta imputazione della spesa al relativo programma di bilancio e l'adeguatezza degli strumenti di quest'ultimo;
- l'esattezza della liquidazione;
- la presenza di documenti giustificativi;
- il carattere liberatorio del saldo (pagamento all'effettivo creditore, assenza di opposizione)<sup>195</sup>.

Il *sistema della cassa* resta ad oggi alla base del metodo di registrazione delle operazioni di gestione ma a differenza del sistema di bilancio, in cui si mantiene il corrente metodo, per il sistema di rilevazione, la *LOLF* descrive e

---

<sup>194</sup> Questo fattore caratterizza l'ordinamento contabile francese dal 1822, ma solo in seguito al Decreto del 29 Dicembre 1962 si è avuta una vera e propria disciplina giuridica

<sup>195</sup> In caso di irregolarità il contabile ha l'obbligo di astenersi dall'effettuare il pagamento della somma liquidata; tuttavia, l'ordinatore può, sotto la propria responsabilità, richiedere l'erogazione della spesa, purché gli stanziamenti siano di ammontare sufficiente ed il saldo assuma carattere liberatorio.

stabilisce specificatamente le basi legislative per la transizione dal sistema di cassa a quello di *competenza*<sup>196</sup>.

Con la riforma diventa possibile la rivelazione di impegni autorizzatoria lungo termine, che in passato era possibile solo per certe voci di spesa: le *spese in conto capitale* e i *prestiti dal governo centrale*. Queste spese erano sottoposte a un doppio metodo di programmazione: una annuale ed una pluriennale chiamata "*autorizzazione di programma*" che costituiva il limite massimo di spesa che il governo era autorizzato ad impiegare per tali voci<sup>197</sup>.

Altri principi modificativi il sistema di cassa sono:

- la *journée complémentaire*: tutti i pagamenti di spesa approvati nei primi giorni del successivo esercizio sono registrati nel bilancio dell'anno precedente<sup>198</sup>;
- la *determinazione contabile* di un fatto gestionale di spesa corrisponde alla fase giuridica dell'ordinazione e non alla fase del pagamento;
- la *doppia registrazione* conseguente al principio di separazione tra "*ordonnateur*" e "*comptable*";
- la *registrazione dei debiti* avviene nel momento in cui matura il diritto del beneficiario a ricevere l'importo dovuto, e non nel momento del pagamento. Durante l'anno finanziario si separano gli interessi di competenza, sulle obbligazioni del Tesoro, da quelli non maturati; si deduce l'importo degli interessi pagati in anticipo per gli sconti di cambiali;
- le *immobilizzazioni materiali* (terreni e fabbricati) sono registrate nel "*Tableau Général des Propriétés de l'Etat*" (TGPE), per quelle di carattere

---

<sup>196</sup> L'introduzione di elementi di novità in tal senso sono giustificati dalla precisa volontà di accrescere la responsabilizzazione dei managers pubblici nella gestione delle risorse e di migliorare il monitoraggio delle performances; cfr. Mahieux S., *La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001*, op. cit.

<sup>197</sup> Con la *LOLF*, che introduce il principio di fungibilità degli stanziamenti, la procedura descritta è applicabile per ogni tipo di spesa (eccetto per quelle del personale): ogni manager potrà liberamente convertire stanziamenti da conti di spese di gestione a quelli di investimento e viceversa; cfr. Mahieux S., *La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001*, op. cit.

<sup>198</sup> Per le voci di entrata il principio di cassa resta pienamente applicato: le entrate non incassate prima del 1 gennaio, indipendentemente dalla competenza economica, sono entrate rilevate nell'esercizio successivo, con l'unica eccezione per gli importi relativi alla TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*) incassati nel mese di gennaio che sono rilevati nell'anno precedente.



non militare è prevista una rivalutazione annuale in base al valore di mercato corrente; per quelle militari, aventi un valore di mercato, l'ammortamento è effettuato in base a coefficienti calcolati sulla vita utile del bene; tutti gli altri beni di carattere militare sono registrati al momento dell'acquisto e non capitalizzati. Tutte le immobilizzazioni materiali non rilevate nel *TGPE* sono iscritte in un inventario e sono ammortizzate in base a specifici criteri;

- le *partecipazioni* dello Stato centrale in altre aziende sono suddivise, per una migliore valutazione delle stesse, in partecipazioni quotate (valutate in base ai metodi di valutazioni comunemente accettati in Francia) e non (valutate al netto dei debiti relativi);
- l'*integrazione* dei valori dei bilanci annessi nei conti del *budget général*.

Da quanto finora riportato è possibile concludere che il sistema adottato nella contabilità del governo centrale può essere definito *dualistico* in quanto combina elementi del principio di cassa ( per i conti del Bilancio), ed elementi del principio di competenza (conti finanziari), sebbene molti aspetti dell'ultimo principio non siano ancora pienamente applicati<sup>199</sup>.

I conti del Governo centrale devono rendere possibile il monitoraggio delle voci di entrata e di spesa al fine di calcolare le effettive entrate fiscali in relazione al gettito previsto nel precedente bilancio di previsione, ed il risultato netto di fine periodo.

Al termine di ogni esercizio devono essere determinati i seguenti tipi di risultati:

- il saldo di tutte le operazioni di cassa, determinato con la contabilità di bilancio, (conto n. 9) che rappresenta il valore di maggiore interesse per politici e giornalisti;

---

<sup>199</sup> Cfr. Mussari R., *Il processo di riforma della contabilità pubblica in Francia*, in Anselmi L., *Bilancio e Contabilità di Stato*, op. cit.

- il risultato d'esercizio da confrontare con i paesi dell'Unione Europea per poter giudicare, la sostenibilità delle politiche di bilancio;

- la capacità di finanziamento calcolato mediante la contabilità nazionale.

- il risultato d'esercizio determinato dalla contabilità generale sulla base del principio "*accrual*", come tale comprende una maggiore componente di competenza<sup>200</sup>.

Il processo di riforma caratterizzato dal passaggio da principi di contabilità di cassa a quelli di competenza dovrebbe consentire una rappresentazione più *chiara e veritiera della situazione finanziaria del settore pubblico*.

Il "*Compte d'Administration Générale Financière*" (*CAGF*) è, da sempre, il documento di report più importante, pubblicato alla fine di ogni esercizio, in cui sono riportate le transazioni annuali iscritte nel bilancio di previsione, le operazioni di cassa, e i risultati delle entrate rilevate; in aggiunta ci sono anche informazioni extra-contabili, come ad esempio risultati statistici.

Il *CAGF* dell'esercizio 1999 e del 2000 rappresentano i primi documenti di rendicontazione redatti secondo le novità introdotte dalla riforma del sistema di rilevazione di "*cash based*": le voci dei rendiconti finanziari, rilevate sulla base dei principi della *contabilità di cassa*, vengono rielaborate a fine esercizio mediante l'integrazione di elementi extra-contabili con lo scopo di rappresentare la dimensione di competenza del periodo<sup>201</sup>.

L'introduzione dei nuovi principi di rilevazione contabile, che ha causato, evidentemente, variazioni rilevanti degli importi di alcune voci del rendiconto, rispetta l'iter seguente:

---

<sup>200</sup> L'art. 30 della LOLF evidenzia che l'applicazione delle nuove regole di contabilità deve tener conto delle specificità proprie del settore pubblico; per esempio i problemi di accertamento rischi e accantonamenti delle entrate fiscali.

<sup>201</sup> Si auspica raggiungere, in primo luogo, una rappresentazione chiara e veritiera della posizione finanziaria delle Amministrazioni Pubbliche centrali e delle performances conseguite durante il periodo a cui il report fa riferimento e, secondariamente, ma non di minore importanza, si intende armonizzare le regole di contabilità francesi con quelle stabilite dall'*European Level ESA 95* cfr. Mussari R., *Il processo di riforma della contabilità pubblica in Francia*, in Anselmi L., *Bilancio e Contabilità di Stato*, op. cit. 5;

- la *Direction Générale du Budget et de la Comptabilité Publique* presenta una prima stesura degli standards contabili;
- il *Comité interministériel d'audit des programmes*, composto da esperti di contabilità pubblica e privata, in collaborazione con i rappresentanti francesi IFAC al *Public Sector Committee*, esprime, considerando gli *International Public Sector Accounting Standards*, il proprio parere;
- il *Conseil National de la Comptabilité*, corpo supremo della contabilità pubblica e privata in Francia, è tenuto alla valutazione ed approvazione, sotto la propria responsabilità, dei nuovi principi contabili e dei relativi pareri del Comitato interministeriale<sup>202</sup>.

Inoltre, l'accresciuto interesse per la cultura del "*rendre compte*" ha indotto ciascun ministero a redigere, a partire dall'esercizio 2002, un rapporto annuale di attività.

Una circolare del Ministro della Funzione Pubblica, della Riforma dello Stato e dell'Organizzazione del Territorio del dicembre del 2002 ha attuato il quadro generale nel quale devono essere redatti i "*rapports d'activité ministériels*" (R.A.M.)<sup>203</sup>.

La riforma dell'attività di reporting si sposa con il principio della flessibilità sull'uso delle risorse pubbliche, previsto dalla *LOLF*; il management dei conti pubblici diviene effettivo se si conoscono i costi di competenza di ogni attività.

Il sistema di informazione contabile pubblica in Francia si è innovato; il sistema *ACCORD* (*Application Coordonnée de la comptabilisation, d'Ordonnancement et de Règlement de la Dépense de l'Etat*) coordina

---

<sup>202</sup> Il procedimento descritto, congiuntamente ad un'adeguata informazione dell'organo parlamentare, come indicato nella Legge del 1 Agosto 2001, dovrebbe consentire il più ampio coinvolgimento dei soggetti competenti in materia.

<sup>203</sup> La circolare ha sottolineato i due maggiori orientamenti ai quali la redazione dei rapporti dell'anno 2002 doveva ispirarsi:

- la definizione di indicatori relativi alle performances ottenute a fronte degli obiettivi delle politiche realizzate;
- la ricerca di una metodologia che sinteticamente ponesse in rilievo i punti di forza delle politiche stesse.

l'applicazione delle norme di contabilità, l'autorizzazione e la liquidazione della spesa pubblica.

La riforma del sistema informativo finanziario del Governo è necessaria per il raggiungimento degli obiettivi di seguito indicati:

- veridicità della rappresentazione contabile;
- attuazione del Bilancio in conformità delle disposizioni parlamentari;
- maggiore efficacia della spesa pubblica<sup>204</sup>.

In fine si ricorda che per la rilevazione delle entrate, è stato implementato il progetto *Copernicus* applicabile sia per la *Direction Générale des Impôts (DGI)*, che per la *Direction Générale de la Comptabilité Publique (DGCP)*, con lo scopo di registrare e controllare, in tempo reale, i rimborsi fiscali ed i relativi pagamenti.

Il processo di riforma della contabilità pubblica francese è indicativo del cambiamento che, ad oggi, stanno vivendo tutte le Amministrazioni Pubbliche europee e rappresenta il "transito" progressivo dal vecchio al nuovo assetto organizzativo che ogni amministrazione pubblica sarà chiamata a mettere in atto.

---

<sup>204</sup> L'implementazione del sistema *ACCORD* permette ai managers un maggior controllo sull'uso dei fondi, avendo informazioni specifiche per voci di spesa, per programmi e analisi dei costi. Assicura, quotidianamente, la contabilizzazione della spesa, e contemporaneamente, rende possibile:

- il monitoraggio delle voci di spesa mediante approcci analitici che consentono di rispondere ai bisogni di ciascun responsabile sull'utilizzo delle risorse;
- l'utilizzo di strumenti manageriali che integrano il tradizionale sistema (es. budget di programmazione);
- la registrazione delle operazioni di gestione sulla base del metodo della competenza;
- l'identificazione, a fine periodo, dei costi non collegati ai flussi finanziari.

## **4.2 PROCEDURE DI BILANCIO E CONTABILITA' PUBBLICA IN AMBITO EXTRA-COMUNITARIO**

### **4.2.1 I principi contabili internazionali per il settore pubblico. Il ruolo del Public Sector Committee (PSC) dell'IFAC**

Il *Public Sector Committee* (PSC) è una Commissione permanente dell'International Federation of Accountants (IFAC), che costituisce l'organizzazione internazionale rappresentativa della professione contabile.

Al momento attuale, l'IFAC ha rappresentanti da 155 corpi professionali membri di 113 Paesi.

La missione dell'IFAC è di sviluppare e migliorare la professione contabile per darle la possibilità di fornire nell'interesse pubblico servizi di alta qualità.

Il PSC è stata creata a fine 1986 per considerare, in base alle diverse necessità internazionali, le esigenze di coloro che sono coinvolti nella gestione, nell'informativa, nella contabilità e nella revisione del settore pubblico.

Il PSC ha elaborato una serie di Studi e di altri documenti che trattano i sistemi informativo-contabili, la revisione, la governance e la contabilità gestionale nel settore pubblico

All'inizio degli anni '90, il PSC ha pubblicato un numero di Studi che hanno preso in esame tematiche chiave che supportano e delineano lo *Standard Program*<sup>205</sup>.

Lo *Standard Program* è stato istituito in risposta alle critiche mosse sulla varietà della qualità dei sistemi informativo-contabili di molte Amministrazioni centrali. La qualità dell'informativa finanziaria per gli

---

<sup>205</sup> Tali lavori hanno considerato problematiche quali: 1) le probabili esigenze informative degli utilizzatori dell'informativa finanziaria del settore pubblico; 2) i criteri di contabilizzazione che potrebbero essere adottati per soddisfare tali esigenze informative; 3) gli elementi di base del bilancio (quali attività, passività, proventi, oneri/costi, incassi e pagamenti) in base ai diversi sistemi di contabilità; 4) quali operazioni, risorse e obbligazioni devono essere identificate come parte di una Amministrazione pubblica o azienda pubblica ai fini dell'informativa finanziaria.

La presente attività del PSC è focalizzata sullo sviluppo degli International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) per i sistemi informativo - contabili delle Amministrazioni pubbliche centrali e delle altre aziende pubbliche.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
utilizzatori esterni e per gli amministratori in molti ordinamenti è scarsa. Una scarsa qualità dell’informativa finanziaria è spesso associata a scarsi principi di contabilità gestionale, processi decisionali e *accountability*. Tale ambiente contribuisce a un basso livello di disciplina nella gestione delle risorse e spesso conduce alla corruzione e a una cattiva gestione.

La relazione tra una buona *governance*, *trasparenza fiscale* e migliori *risultati economici* sta cominciando a essere maggiormente considerata. Mantenere le amministrazioni pubbliche trasparenti (*accountable*) è un elemento chiave per il buon governo del settore pubblico, e la trasparenza fiscale è una condizione necessaria (seppure non sufficiente) per ottenere un buon livello di *accountability*.

Il PSC è dell’opinione che gli elementi portanti di qualsiasi sistema di governance siano:

- la predisposizione di *report finanziari* conformi con i principi contabili chiari e generalmente accettati nell’interesse degli utilizzatori del bilancio delle entità del settore pubblico;
- una revisione indipendente in grado di garantire che tali principi siano stati adottati correttamente.

Il PSC è dell’opinione che uno dei più significativi impedimenti all’ottenimento di una migliore *accountability* e trasparenza finanziaria delle Amministrazioni pubbliche in molti ordinamenti giuridici sia l’assenza per le proprie entità economiche di principi di comunicazione finanziaria generalmente accettati. In molti ordinamenti giuridici, non sono ancora stati istituiti Standard setter nazionali o altri organismi preposti all’emanazione di norme in materia di comunicazione finanziaria per il settore pubblico che operino nell’interesse degli utilizzatori, e non è ancora stata prevista l’adozione di un formale iter procedurale che ricerchi i diversi punti di vista della comunità finanziaria. In tali circostanze, lo sviluppo e la promozione degli IPSAS fornirà un punto di riferimento iniziale chiaro e adeguato per la

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
qualità dell’informativa finanziaria dei Amministrazioni pubbliche centrali e  
altre aziende del settore pubblico. I benefici derivanti dallo sviluppo e il  
mantenimento degli IPSAS includerà:

- la definizione di adeguate prassi di comunicazione finanziaria;
- la coerenza nell’applicazione di tali prassi (sia all’interno di una nazione/giurisdizione sia nel corso di più periodi amministrativi sia tra nazioni per lo stesso periodo amministrativo);
- le basi per l’armonizzazione tra sistemi informativo-contabili e i criteri di rilevazione.

L’adozione degli IPSAS creerebbe anche una maggiore efficienza ed efficacia nella revisione e nell’analisi dei *report finanziari* delle aziende pubbliche poiché sarebbero adottate regole comuni in tutto il mondo per la *contabilizzazione* di operazioni ed eventi simili.

Lo *International Accounting Standards Board* (IASB) emana gli *International Financial Reporting Standard* (IFRS) perché questi siano applicati alle imprese. Tali principi sono finalizzati ad incrementare l’efficienza dei mercati finanziari nazionali ed internazionali. Gli IFRS sono uno degli elementi necessari per le recenti iniziative di rafforzamento della trasparenza finanziaria e di miglioramento di *corporate governance*.

Lo IASB ha sostituito il predecessore *International Accounting Standard Committee* (IASC) il quale emanava gli *International Accounting Standard* (IAS)<sup>206</sup>. Gli IFRS e gli IAS sono applicati dalle imprese operanti sia nel settore privato che in quello pubblico<sup>207</sup>.

Lo sviluppo e il mantenimento di Principi che riflettono parametri minimali internazionalmente accettati di *best practice* per la comunicazione finanziaria nel settore pubblico possono anche agevolare i processi delle

---

<sup>206</sup> Gli IAS emanati dallo IASC continuano a essere in vigore sino al momento in cui sono modificati o sostituiti dallo IASB stesso.

<sup>207</sup> La Prefazione agli IPSAS ribadisce che il PSC è dell’opinione che le imprese aventi soggetto economico pubblico debbano applicare i medesimi *International Accounting Standard* adottati dalle imprese aventi soggetto economico privato.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
Amministrazioni pubbliche volti a migliorare la qualità e la coerenza dei sistemi informativo-contabili nelle loro giurisdizioni<sup>208</sup>.

*I risultati ottenuti dallo Standard Program (1996-2002)*

Il PSC ha dato vita a fine 1996 allo Standard Program. Le finalità del primo livello sono state particolarmente ambiziose. Sino al 2001 sono stati sviluppati:

- un documento preliminare che fornisce linee guida concernenti le tematiche che devono essere considerate dalle entità del settore pubblico, e sugli approcci dati alle loro soluzioni;
- una serie di IPSAS articolati sugli IAS emanati dallo IASC e pubblicati nel 1997, nella misura in cui le disposizioni degli IAS si sono rivelate appropriate per le entità del settore pubblico.

*Documento preliminare di ricerca (Studio 11, emanato nel maggio 2000).*

Un *Exposure Draft* sulle ricerche effettuate è stata emanata nel marzo del 1998 e il documento completo, Studio 11 *Governmental Financial Reporting* è stato pubblicato nel 2000. Il lavoro:

- analizza gli utilizzatori dei bilanci a scopi generali (*general purpose financial statements* - GPFSS) delle aziende del settore pubblico e le loro presumibili esigenze informative;
- identifica le probabili finalità della comunicazione finanziaria delle aziende del settore pubblico;
- evidenzia i sistemi di rilevazione solitamente usati dalle aziende pubbliche, ossia la contabilità monetaria (inclusa la contabilità monetaria

---

<sup>208</sup> Tali principi forniranno alle Amministrazioni pubbliche uno strumento efficiente – relazionato anche ai correlati costi – per garantire che l’informativa finanziaria delle entità economiche del settore pubblico possa adempiere ai propri obblighi informativi nei confronti degli utilizzatori nonché supportare adeguatamente le decisioni di un’ampia gamma di utilizzatori esterni. In questo contesto gli IPSAS rappresentano un’importante iniziativa per rafforzare la trasparenza informativa e il governo delle Amministrazioni pubbliche al pari del ruolo svolto dai principi contabili per il settore privato dell’economia; cfr. Adhémar P., *I principi contabili internazionali per il settore pubblico*, in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili negli enti locali*, op. cit.



Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario modificata) e la contabilità economico – patrimoniale (inclusa la contabilità economico- patrimoniale modificata).

Lo Studio 11 identifica inoltre alcune tematiche che devono essere risolte nella redazione dei documenti di comunicazione finanziari in base a differenti sistemi di rilevazione e considera come tali documenti soddisfano le finalità di comunicazione finanziaria se preparati in base ad un sistema in luogo di un altro. Lo studio, nonostante si finalizzi principalmente sui sistemi di contabilità monetaria ed economico-patrimoniale, intende supportare le Amministrazioni pubbliche nella predisposizione della comunicazione finanziaria, indipendentemente dal sistema che viene adottato<sup>209</sup>.

#### *Sviluppo degli International Public Sector Accounting Standard*

Lo Standard Program include lo sviluppo degli IPSAS per la comunicazione finanziaria nei sistemi contabili che fanno uso sia della contabilità monetaria che di quella economico-patrimoniale. Inizialmente il Programma comprendeva anche lo sviluppo degli Standard per la contabilità monetaria modificata e quella economico – patrimoniale modificata ma molti componenti del PSC contrastarono fortemente tale soluzione e hanno focalizzato la propria attività per lo sviluppo dei solo sistemi di contabilità monetaria ed economico-patrimoniale.

#### *La Contabilità monetaria*

Molte amministrazioni pubbliche e le altre aziende pubbliche presentano report finanziari predisposti facendo uso della contabilità monetaria. La conformità con l'IPSAS che disciplina la contabilità monetaria assicurerà che i report siano predisposti in base ad un sistema coerente, adeguato e chiaro.

---

<sup>209</sup> A tal fine, include esempi di bilanci redatti da amministrazioni pubbliche che fanno uso di un'ampia gamma di sistemi di rilevazione dal monetario a quello monetario modificato e dall'economico –patrimoniale modificato a quello economico – patrimoniale. Lo Studio considera, inoltre, le finalità del System of National Accounts (SNA) e del Government Finance Statistics (GFS) del Fondo Monetario Internazionale ed osserva che i framework adottati per il SNA, GFS e per il GPFS sono simili anche se le entità economiche che redigono tali report sono diverse e le loro finalità differiscono.

Ciò faciliterà una migliore comprensione della posizione finanziaria delle amministrazioni pubbliche, dei cambiamenti di tali posizioni e dei principali finanziamenti e investimenti. Migliorerà, inoltre, la comparabilità nel tempo e nello spazio.

La Exposure Draft 9 Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting (ED 9), pubblicata nel 2000 propose che dovesse essere presentato quale principale prospetto di bilancio un prospetto dei movimenti di cassa consolidato che indicasse i flussi di cassa derivanti dalle attività operativa, finanziaria e di investimento come richiesto per i rendiconti finanziari predisposti nel sistema di contabilità per competenza economica<sup>210</sup>.

La ED 9 includeva ampie disposizioni per la predisposizione di tale prospetto e prevedeva, inoltre, una serie di proposte per la contabilizzazione di problematiche quali i flussi monetari in valuta estera, la contabilità in economie iperinflazionate nonché la preparazione e la redazione del bilancio consolidato.

L'IPSAS *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting* per l'adozione della contabilità monetaria è stato pubblicato nel gennaio 2003. L'IPSAS è stato rivisto nella sostanza per fornire un documento maggiormente intelligibile. Comprende due parti: la prima include molte meno disposizioni obbligatorie che devono essere seguite con una seconda parte che comprende ulteriori disposizioni e trattamenti raccomandati (ma non richiesti). L'IPSAS:

- include disposizioni per le amministrazioni pubbliche per rilevare tutte le riscossioni, i pagamenti e i saldi che controlla e per indicare le informazioni sugli importi regolati per conto di terzi;
- consente, rispetto alla precedente ED 9, una maggiore flessibilità degli schemi;

---

<sup>210</sup> Si veda IPSAS 2 *Cash Flow Statements*.

- raccomanda una più consistente informativa aggiuntiva, per esempio, su attività, passività operazioni amministrative per conto di terzi e sulla discrepanza tra dati preventivi e consuntivi.

### *La contabilità economico-patrimoniale*

È stato redatto un set di 20 IPSAS per l'applicazione e la predisposizione di un bilancio redatto facendo uso della competenza economica.

Gli IPSAS sono articolati sugli IAS emessi dallo IASC nel 1997 o sulle loro successive versioni. Il PSC ha differito l'analisi degli IAS che trattava le aggregazioni aziendali e i benefici per i dipendenti in attesa che lo IASB completi la revisione di tali Principi e le implicazioni di questi revisioni siano note<sup>211</sup>.

*IPSAS per i sistemi contabili basati sulla competenza economica emanati nel 2003*

IPSAS	Oggetto
1	Presentazione del bilancio
2	Cash Flow Statements
3	Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
4	The effect of Changes in Foreign Exchange Rates
5	Oneri finanziari
6	Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities
7	Accounting for Investments in Associates
8	Financial Reporting of interests in joint ventures
9	Revenue from Exchange Transactions
10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
11	Construction Contracts

<sup>211</sup> Lo IASB ha emanato nel 2004 l'IFRS 3, *Business combinations*, che sostituisce il vecchio IAS 22, *Business combinations*. Lo IAS 19, ha invece, subito solo alcune piccole revisioni nel dicembre 2004, mentre il corpo del Principio è rimasto immutato.

12	Inventories
13	Leases
14	Events after the reporting date
15	Financial instruments: disclosure and presentation
16	Investment property
17	Property, plant and equipment
18	Segment Reporting
19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
20	Related Party Disclosures
Glossary	Glossary of Defined Terms IPSAS 1- IPSAS 18

*Linee guida transitoria – il passaggio dalla contabilità monetaria a quella economico-patrimoniale*

Molti componenti del PSC si sono pronunciati favorevolmente per l'adozione della contabilità economico-patrimoniale nei sistemi informativo – contabili pubblici. Tale opinione si basa sulla constatazione che la contabilità economico – patrimoniale integra e migliora le informazioni attualmente fornite con l'applicazione dei sistemi di cassa e aumenta i benefici degli utilizzatori sia interni che esterni. Molti di questi componenti, inoltre, richiesero al PSC una *guida* sul processo di transizione dai sistemi di cassa a quelli di competenza economica.

Nel 2000 il PSC ha dato vita ad un progetto per la predisposizione di un documento che includesse questa guida. Tale progetto era considerato come una *guida rapida* per rispondere alle esigenze prospettate dai costituenti. Lo studio *Transition to the Accrual Basis of Accounting – Guidance for Public Sector Entities* identifica i punti chiave che devono essere considerati e gli approcci alternativi che possono essere adottati nell'implementazione della

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario contabilità economico-patrimoniale in modo efficiente ed efficace nel settore pubblico<sup>212</sup> .

#### *Lavori nel periodo 2003-2005*

Nel corso della prima fase dello Standard Program, il PSC ha identificato un numero di specifiche tematiche del settore pubblico non considerate, o non adeguatamente considerate dagli IAS. Queste hanno costituito la base dell'agenda di lavori per il periodo 2003-2005

#### *Framework per la comunicazione finanziaria*

Il PSC e molti altri suoi fondatori hanno riconosciuto la necessità di sviluppare un framework per la comunicazione finanziaria da parte delle aziende del settore pubblico che identificano i concetti sottostanti adottati nel processo di emanazione dei principi. Un tale framework supporterà gli organismi preposti all'emanazione delle norme contabili nello sviluppo di coerenti e significativi principi e fornirà un'ampia guida ai redattori e revisori sulla soluzione delle specifiche tematiche non ancora considerate da specifici principi.

### **Specifiche problematiche del settore pubblico non considerate dagli IAS**

#### *Proventi derivanti da operazioni non sinallagmatiche (inclue tasse e trasferimenti)*

L'IPSAS 9 *Revenue from Exchange Transactions* si basa sullo IAS 18., Revenue. Al pari di quest'ultimo l'IPSAS 9 ha quale ambito di applicazione i proventi generati per mezzo di operazioni sinallagmatiche. Peraltro, le imposte e le altre forme di proventi non reciproci rappresentano la principale forma di proventi per la gran parte delle Amministrazioni pubbliche.

Il PSC ha nominato una Commissione di indirizzo per contribuire allo sviluppo della guida sul trattamento contabile dei proventi derivanti da

---

<sup>212</sup> Nel 2003 il PSC ha concordato di aggiornare lo Studio 14 ed ha emesso la seconda edizione dello Studio nel 2004.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario imposte e dagli altri proventi non sinallagmatici. La Commissione ha preparato un documento di commento (Invitation to Comment . ITC) su tale argomento come primo passo nel processo di sviluppo di un futuro IPSAS<sup>213</sup>.

*Informativa contabile concernenti le Politiche sociali dell'Amministrazione pubblica*

L'IPSAS 10 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* si basa sullo IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

Lo IAS 37 si inserisce in un contesto di economia di mercato e non considera le problematiche connesse al fatto che l'impegno di un'Amministrazione a programmi di politica sociale quali la salute, l'educazione e l'assistenza danno luogo a obbligazioni che dovrebbero essere rilevate in bilancio e, se si verifica ciò, in quale momento queste dovrebbero essere rilevate e come dovrebbero essere misurate. Nello sviluppo dell'IPSAS 19, il PSC ha escluso dall'ambito di applicazione del principio le obbligazioni che originano da operazioni non sinallagmatiche. Ciò riflette il punto di vista del PSC per cui queste specifiche tematiche del settore pubblico richiedono più studio prima che la loro rilevazione e misurazione sia disciplinata da un IPSAS.

*Budget pubblici*

La maggior parte delle amministrazioni pubbliche predispongono preventivi finanziari solitamente predisposti su elementi monetari o altri criteri finanziari, almeno annualmente. I documenti preventivi sono ampiamente previsti e utilizzati e sono usati per l'analisi dei programmi e delle loro conseguenze per l'economia delle Amministrazioni pubbliche. In molte circostanze e, per molti utilizzatori, questi sono i più importanti bilanci a scopi generali elaborati dalle Amministrazioni. Essi risultano fondamentali

---

<sup>213</sup> IL PSC ha chiarito che l'ITC emanato nel Gennaio 2004, ha avuto quale termine ultimo di commento il 30 giugno 2004. Il PSC ha considerato tutti i commenti ricevuti sull'ITC e ha dato inizio al processo di predisposizione di un exposure draft nella seconda metà del 2004.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario per assicurare la trasparenza delle intenzioni finanziarie delle amministrazioni pubbliche.

Il contenuto dell'IPSAS, inclusi quelli realizzati fino ad oggi, fanno riferimento alla presentazioni di bilanci con scopi generali. Tuttavia, essi non prendono in considerazione l'esposizione di informazioni finanziarie dei preventivi/previsioni in bilanci con scopi generali, né richiedono a tali prospetti di illustrare informazioni che mettano gli utilizzatori in grado di determinare se gli effettivi risultati finanziari siano apertamente coerenti con i pertinenti preventivi o previsioni precedentemente emanati. Considerata la consolidata prassi del settore pubblico di fare uso di un'informativa preventiva pubblicamente accessibile, vi è grande necessità per la previsione almeno di disposizioni minimali per la presentazione di informazioni preventive per i bilanci con scopi generali.

Il PSC ha commissionato la predisposizione di un documento di ricerca per:

- identificare le best practice nella determinazione e presentazione dei documenti preventivi;
- considerare se la predisposizione di documenti preventivi rientri nel mandato degli Standard setter del PSC.

#### *Contabilizzazione della sovvenzione allo sviluppo*

Coloro che erogano risorse e le banche di sviluppo e le banche di sviluppo multilaterale hanno evidenziato che i destinatari di tali fondi siano spesso soggetti ad un'ampia gamma di differenti richieste informative per evidenziare i loro obblighi di trasparenza a coloro che hanno elargito tali risorse. Essi hanno richiesto al PSC di esaminare la possibilità di armonizzare l'informativa finanziaria di quest'area. A tal fine il PSC ha preso in esame un progetto che propone lo sviluppo di un IPSAS sull'informativa connessa alla sovvenzione allo sviluppo nei bilanci con scopo generale delle

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario amministrazioni pubbliche. Il progetto ha evidenziato che lo sviluppo e l'armonizzazione delle disposizioni in materia di informativa su tale tematica migliorerebbero l'*accountability* e la *trasparenza* dei bilanci con scopi generali e, se accettati dai sovvenzionatori, potrebbero sostituire molte disposizioni e carattere generale al momento in uso e ridurre i costi per adeguarsi a tali richieste che devono essere sostenuti da coloro che usufruiscono di tali sovvenzioni allo sviluppo.

#### *Armonizzazione degli IPSAS con i sistemi GFS/SNA/ESA*

Nel dicembre 2001, il Fondo Monetario Internazionale (FMI) ha pubblicato la seconda edizione del *Government Finance Statistics Manual* (GFSM) per armonizzarlo con il *System of National Accounts* (SNA) del 1993.

Il GFS così rivisto adotta la contabilità economico-patrimoniale per la registrazione dei flussi. Nel 1995, lo *Statistical Office of the European Commission* (Eurostat) ha emanato lo *European System of Integrated Economic Accounts* (ESA 95), il quale risulta anche coerente con lo SNA 1993<sup>214</sup>.

Nel giugno 2003, il PSC ha promosso un incontro tra rappresentanti di autorevoli organizzazioni internazionali (FMI, Eurostat, OCSE) alcune organizzazioni nazionali che hanno lavorato in questo campo (Ministero del tesoro ed Ufficio Nazionale di Statistica britannici e Australian Accounting Standards Board) con il fine di identificare le differenze esistenti nei sistemi informativi di IPSAS, GFSM 2001 ed ESA 95, esaminare se tali differenze siano da relazionarsi alle diverse finalità di tali sistemi, e identificare un processo per eliminare o ridurre qualsiasi discrasia non necessaria o non intenzionale. Questo progetto ha avuto ulteriori progressi con l'insediamento

---

<sup>214</sup> Lo GFSM 2001, l'ESA 95 e gli IPSAS hanno scopi differenti e, nonostante molte delle informazioni richieste coincidano, alcune delle loro necessità informative possono differire.



Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario della Task Force dell'OCSE sull'armonizzazione della Contabilità del settore pubblico e due gruppi di lavoro<sup>215</sup>.

#### *Informativa sui risultati extra-contabili*

L'IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, l'IPSAS 2 Cash Flow Statements e l'IPSAS *Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting* contengono disposizioni e suggerimenti per l'esposizione dell'informativa finanziaria fornita per mezzo della contabilità monetaria ed economico-patrimoniale. Tuttavia, gli Standard non considerano in maniera approfondita l'informativa concernente la performance extra-contabile.

L'informativa finanziaria è solo una parte dell'informativa necessaria per consentire un'adeguata valutazione della performance della gran parte delle aziende e amministrazioni pubbliche, le quali sono tenute a erogare servizi e raggiungere obiettivi connessi a particolari politiche sociali e pertanto l'informativa extra-contabile sarà necessaria per l'accountability e le finalità decisionali.

#### *Accordi pubblico/privato*

La contabilizzazione delle costruzioni in economia di beni e gli accordi finanziari tra il settore pubblico e quello privato hanno fatto emergere un numero di controversie contabili in paesi quali Australia, Canada e U.K. Il PSC potrebbe utilmente poggiare sull'esperienza di tali organismi e sviluppare una disciplina per il trattamento contabile di tali accordi.

#### *Misurazione dei beni ottenuti in eredità*

Nel processo di sviluppo dell'IPSAS 16 Property, Plant and Equipment, il PSC ha preso atto delle difficoltà a cui le aziende pubbliche vanno incontro

---

<sup>215</sup> I gruppi di lavoro forniranno input per un eventuale processo di convergenza dei criteri di contabilizzazione e statistici per l'informativa finanziaria e le revisione del System of National Accounts (SNA), per il 2008.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario nel misurare attendibilmente determinate tipologie di attività ottenute in eredità. Il PSC, nonostante sia dell'opinione che in linea generale tutte le attività, inclusi i beni ottenuti in eredità, debbano essere rilevate in bilancio, riconosce che occorre ulteriore lavoro per determinare i criteri di misurazione e rilevazione che devono essere applicati ai beni ottenuti in eredità.

#### **4.2.2 Ordinamento contabile pubblico della Nuova Zelanda**

La Nuova Zelanda è una monarchia costituzionale con parlamento unicamerale. Capo dello Stato è la Regina del Regno Unito, rappresentata in loco dal Governatore Generale<sup>216</sup>.

Le principali fonti normative cui fa riferimento il sistema di pianificazione e rendicontazione statale sono:

- lo *State Service Act* (1988), che ha istituito i presupposti per la responsabilizzazione dei funzionari pubblici sulla base di obiettivi negoziati con i Ministri;
- il *Public Finance Act* (1989), in quanto stabilisce le modalità di rendicontazione;
- il *Fiscal Responsibility Act* (1994), che inserisce il sistema di rendicontazione nel più ampio ed articolato sistema di pianificazione e budgeting statale<sup>217</sup>.

Nel dicembre 2003, il Governo ha presentato un disegno di legge denominato *Public Finance (State Sector Management) Bill*, che include, fra l'altro, emendamenti al *Public Finance Act* ed al *Fiscal Responsibility Act* ed intende creare un *Crown Entities Act*.

---

<sup>216</sup> La nascita dello Stato odierno viene fatta risalire al Trattato di Waitangi, del 1840, con cui la popolazione indigena dei Maori cedette la propria sovranità alla Regina britannica.

<sup>217</sup> Ai fini dell'individuazione delle imprese statali da includere nel consolidamento nazionale dei conti pubblici, assume rilievo anche lo *State-Owned Enterprise Act* (1986), che ne contiene un'elencazione puntuale. Si precisa che il periodo amministrativo di riferimento per l'attività di pianificazione e rendicontazione statale in Nuova Zelanda. Esso, infatti, non coincide con l'anno solare, bensì inizia il 1° luglio di ogni anno per terminare il 30 giugno dell'anno successivo. Per tale motivo, ogni esercizio viene individuato attraverso l'indicazione di due anni e non di uno solo.

Premesso che il periodo amministrativo in Nuova Zelanda non coincide con l'anno solare ma va dal 1° luglio di ogni anno al 30 giugno dell'anno successivo, si è proceduto all'analisi delle modalità di adempimento delle funzioni di programmazione e rendicontazione.

Le funzioni di pianificazione, di allocazione delle risorse e di autorizzazione alla spesa in Nuova Zelanda vengono ottemperate attraverso la realizzazione del processo di *budgeting*<sup>218</sup>.

In base al *Fiscal Responsibility Act*, il Governo presenta in Parlamento il cosiddetto *Budget Package*, composto da:

1. *Budget Economic and Fiscal Update*, contenente le previsioni per tre anni, a partire da quello successivo, sia su alcune variabili macroeconomiche, sia sui principali prospetti inclusi nei conti pubblici statali (Rendiconto Economico e Finanziario, Conto del Patrimonio, Prospetto delle Posizioni Debitorie, corredati da note esplicative ed integrative);

2. *Fiscal Strategy Report*, privo di valore vincolante, contenente proiezioni economiche e fiscali, elaborate considerando diversi scenari, per 'almeno' dieci esercizi a partire da quello successivo (considerare un periodo di tempo così lungo consente di evidenziare le implicazioni di medio-lungo periodo delle scelte di politica fiscale);

3. *Estimates of Annual Appropriation for the Government of New Zealand*, che costituisce il bilancio di previsione per l'esercizio successivo ed è accompagnato dall' *Appropriation Bill*, tramite la cui approvazione il Parlamento autorizza l'Esecutivo alle spese previste in bilancio.

Nel bilancio di previsione, gli stanziamenti (*appropriation*), sono divisi in sette categorie, all'interno delle quali il dettaglio è per destinazione. Il Parlamento approva il bilancio votando ognuna di queste voci, denominate

---

<sup>218</sup> Cfr. Pallot J., "A decade in review: New Zealand's experience with Resource Accounting and Budgeting" in *Financial Accountability and Management* 17(4), 2001.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario *output class*. Il Governo può richiedere l'autorizzazione per spese pluriennali e sono anche previsti stanziamenti permanenti, per casi particolari<sup>219</sup>.

Gli stanziamenti sono calcolati per la maggior parte in base a valori economici, non finanziari, salvo alcune eccezioni (es. i trasferimenti in conto capitale ed i rimborsi di prestiti).

Gli stanziamenti relativi alla fornitura di beni e servizi destinati al mercato sono indicati (ed approvati) al netto degli introiti previsti: l'importo stanziato, dunque, non si riferisce all'intero costo di produzione dell'*output*, bensì al solo sbilancio tra i costi ed i relativi proventi.

Il bilancio di previsione, indicato brevemente come *Main Estimates*, è redatto perlopiù su base economica (non finanziaria) e riporta, per ogni Ministero:

A. i risultati che si intendono perseguire attraverso la spesa, nonché le variazioni di quest'ultima nei precedenti cinque anni più quello cui si riferisce lo stanziamento (*Statement of Objectives and Trends*);

B. l'ammontare richiesto per ogni tipo di stanziamento, corredato da una breve descrizione del suo significato; i valori sono posti a confronto con quelli del bilancio di previsione precedente (ovvero riferito all'esercizio in corso) e con la stima del dato consuntivo per l'esercizio in corso (*Statement of Appropriations*);

C.-D.-E. una spiegazione più esauriente del contenuto dello stanziamento, con l'indicazione (per i soli beni e servizi forniti alla collettività) degli obiettivi di performance in termini di quantità, qualità, costo e tempo (*Explanation of Appropriations for Output Classes, Explanation of Appropriations for Other Operating Flows, Explanation of Appropriations for Capital Flows*);

---

<sup>219</sup> Ogni Ministro può effettuare storni tra le voci dei propri stanziamenti, purché l'aumento di spesa risultante per la voce cui viene destinato lo storno non sia superiore al 5%.

F. il dettaglio e la descrizione dei proventi della Corona (*Crown Revenue and Receipts*);

G. la spiegazioni di eventuali difformità di rappresentazione delle voci di bilancio rispetto agli anni precedenti (*Statement of Reconciliations*).

Il *budget* è la risultante di un processo che inizia con l'elaborazione da parte dei Ministri degli obiettivi strategici per i tre anni a venire. Nel farlo, essi hanno come riferimenti fondamentali gli obiettivi politici dichiarati dalla maggioranza di governo all'inizio del mandato ed i principi di gestione fiscale responsabile previsti dal *Fiscal Responsibility Act*. I Ministri comunicano ai responsabili dei propri dipartimenti le priorità di cui dovranno tener conto nell'elaborazione delle loro proposte di budget. Sulla base delle proposte di questi ultimi, coordinate dal Ministro, vengono decisi gli obiettivi di contenimento della spesa dei singoli Ministeri (*vaseline*). Il Governo, infine, presenta in Parlamento il *Budget Policy Statement*, che individua le priorità di budget per l'anno successivo e gli obiettivi di bilancio per il triennio a venire.

A seguito del *Public Finance Act*, il sistema contabile pubblico utilizza il principio di competenza economica (*full accrual basis*), salvo alcune deroghe, risalenti ai primi anni di adozione della contabilità economico-patrimoniale, dettate da considerazioni di ordine pratico: gli effetti delle transazioni devono essere rilevati nel momento in cui avvengono e non nel momento in cui si verifica l'entrata o l'uscita di cassa<sup>220</sup>.

Il rendiconto annuale deve essere redatto, secondo quanto affermato nel *Public Finance Act*, conformemente alle pratiche contabili generalmente accettate (*generally accepted accounting practice – GAAP*). All'epoca dell'approvazione della legge, in assenza di principi espressamente formulati per il settore pubblico, occorre rifarsi ai principi contabili previsti per il settore privato, con alcuni aggiustamenti in presenza di questioni specifiche (in particolare, per le attività: infrastrutture, beni culturali, dotazioni militari

---

<sup>220</sup> Cfr. Pallot J., *The development of accrual-based accounts for the Government of New Zealand*, Advances in International Accounting, vol. 7, 1994

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario specifiche; per le passività: debito potenziale per le pensioni future di previdenza ed assistenza sociale)<sup>221</sup>.

Il fatto che tali beni vengano usati dall'intera collettività, infatti, attribuisce caratteri particolari all'attività di controllo statale, orientando le decisioni pubbliche secondo valutazioni a carattere sociale, oltre che economico; inoltre, impedisce che la loro valutazione avvenga secondo criteri strettamente economici. Tuttavia, è stato necessario includere comunque tali beni elencandoli a fianco delle altre attività patrimoniali, sebbene di diversa destinazione. Sia per le infrastrutture, che per i beni culturali e le dotazioni militari specifiche, il criterio generale è stato quello di *valorizzazione al costo di rimpiazzo*, rettificato in considerazione della particolare destinazione dei beni e rettificato periodicamente in base al loro deprezzamento (*depreciated replacement cost*). Un'eccezione è rappresentata dagli archivi nazionali, valutati per la maggior parte in base al loro valore corrente netto alla data di apertura del bilancio (*net current value at opening balance date*); tale valore non viene sottoposto a procedura di ammortamento. La scelta fra valutazione al costo di rimpiazzo (ammortizzato) e valore corrente (non ammortizzato) è dettata dall'esistenza o meno di un arco finito di vita utile per il bene in esame.

Una notazione particolare riguarda la *potestà impositiva*. In quanto fonte di introiti futuri, essa rappresenta una attività patrimoniale. Tuttavia, tale voce non è stata inclusa per due motivi. Il principale è la difficoltà della sua valorizzazione, tale da rendere qualsiasi quantificazione monetaria fortemente soggettiva e quindi scarsamente attendibile. Inoltre, anche se si volesse esporre in bilancio, il valore assunto da tale voce sarebbe presumibilmente tale da rendere le altre voci non significative.

Tra le passività, l'elemento più problematico è rappresentato dal *debito potenziale per le pensioni future di previdenza ed assistenza sociale*. La

---

<sup>221</sup> Sull'argomento si veda Mussari R., *Il sistema di Pianificazione e rendicontazione in Nuova Zelanda*, in Anselmi L., *Bilancio e Contabilità di Stato*, op. cit.

Nuova Zelanda ha scelto di includere unicamente il *debito futuro per il trattamento pensionistico dei lavoratori*, valutato in base a criteri attuariali, sebbene ciò causi problemi di fluttuazioni anche notevoli di tale valore a seguito di variazioni anche minime dei tassi di interesse assunti come parametro per la stima. I flussi potenziali di uscita per pensioni sociali non compaiono invece nei conti pubblici. A differenza delle pensioni di lavoro, infatti, le pensioni sociali non trovano un corrispettivo in versamenti specifici dei cittadini e l'onere sopportato dallo Stato per tali provvidenze varia significativamente nel tempo in base a valutazioni contingenti di ordine politico. Ciò rende la valorizzazione di tale voce talmente problematica e soggettiva da consigliarne l'esclusione dai prospetti di bilancio.

Per proventi e spese, oltre alla suddetta valutazione del deprezzamento di beni specifici del settore pubblico, la principale lacuna dei principi contabili esistenti riguardava i *proventi tributari*. Essi, in via generale, vengono riconosciuti nel momento in cui sorge il debito verso lo Stato, momento che però varia a seconda del tributo considerato. Ad esempio: le imposte indirette (*Goods and Services Tax / GST*) sono riconosciute alla data della transazione; le imposte dirette soggette a ritenuta d'acconto (*Pay As You Earn / PAYE*) quando il soggetto percepisce il reddito oggetto della tassazione; per i tributi *una-tantum* (provisional tax) alla data di scadenza prevista per il pagamento.

Attualmente, una fonte di riferimento autorevole per la valutazione di queste problematiche è costituita dagli IPSAS (*International Public Sector Accounting Statements*), emanati dalla *Public Sector Committee dell'International Federation of Accountants*. Gli IPSAS sono formulati per la maggior parte con riferimento alla contabilità economico-patrimoniale. Per integrare tale ottica, il Comitato ha emanato nel gennaio 2003 il principio "*Financial reporting under the cash basis of accounting*" (o più

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario semplicemente, *Cash Basis IPSAS*), che riporta i requisiti della rendicontazione pubblica nel caso di contabilità finanziaria<sup>222</sup>.

Il Tesoro della Nuova Zelanda riconosce, nella sua guida divulgativa al sistema di pianificazione e rendicontazione statale, che i conti pubblici statali:

1. sono tra i principali strumenti di *accountability*;
2. sono utilizzati dalle commissioni parlamentari per vigilare sulle performance statali;
3. forniscono informazioni al personale, ai media, ai mercati finanziari e ai ricercatori accademici<sup>223</sup>.

Ai fini della rendicontazione, l'entità contabile di riferimento non è limitata al solo apparato burocratico statale, bensì include:

- la Corona in senso stretto (*core Crown*), intesa come insieme dei Ministeri e dei Dipartimenti Governativi, facenti parte dello Stato Centrale e da esso distinto solo ai fini del controllo gestionale, la Banca Centrale (*Reserve Bank of New Zealand*) ed il fondo di previdenza (*Government Superannuation Fund / GSF*);
- le imprese statali (*State Owned Enterprises*, da questo punto in poi, SOE), istituite nel 1986 allo scopo di promuovere l'efficienza nell'erogazione di alcuni servizi pubblici a contenuto imprenditoriale, quali le telecomunicazioni, i servizi postali, le ferrovie, le trasmissioni radiotelevisive, la produzione e distribuzione di energia. Sono *public companies* ed operano, salvo rare eccezioni, in mercati liberi e in condizioni di parità con le imprese private. Ogni SOE ha due Ministri Azionisti: il Ministro delle Finanze e, generalmente, il Ministro delle SOE. Il Consiglio di Amministrazione è responsabile nei loro confronti per la performance globale dell'impresa;
- gli Enti della Corona (*Crown Entities*).<sup>224</sup>

---

<sup>222</sup> Vedi retro § 4.2.1.

<sup>223</sup> Tali principi non sono stati espressamente recepiti nella legislazione; cfr. The Treasury, *Putting it together: an explanatory Guide to the New Zealand Public Sector Financial Management System*, 1996.

<sup>224</sup> Gli Enti della Corona forniscono beni e servizi allo Stato (principalmente prestazioni sanitarie ed educative), sulla base di accordi di acquisto analoghi a quelli negoziati con i Dipartimenti Governativi. Sono



I rendiconti delle singole entità vengono “*combinati*”<sup>225</sup> con il metodo del *consolidamento integrale*: attività e passività, oneri e proventi, entrate e uscite delle singole unità vengono incluse voce per voce, escludendo le transazioni infra-gruppo. Solo per le Università (più genericamente *Tertiary Education Institutions* - TEI), viene utilizzato il *metodo del patrimonio netto*, che riconosce solo l'investimento netto della Corona ed i risultati sintetici di periodo, in quanto, sulla base del richiamo generico ai GAAP, la scelta del metodo di consolidamento dipende dall'intensità del controllo esercitato<sup>226</sup>.

La *rendicontazione statale* in Nuova Zelanda non si limita ai dati consuntivi annuali. Per i soli mesi da settembre a maggio, vengono infatti elaborati e diffusi i *conti pubblici consuntivi mensili*, oltreché gli stessi conti cumulati per il periodo che va dall'apertura dell'esercizio al mese di riferimento. Il documento fondamentale di rendicontazione resta, comunque, quello annuale, che deve essere trasmesso all'*Audit Office* entro la fine di agosto<sup>227</sup>.

I prospetti inclusi nel rendiconto annuale dello Stato sono:

- Il Rendiconto Economico (*Statement of Financial Performance*), assume la forma a sezioni contrapposte. I proventi sono classificati per fonte di

---

enti giuridicamente distinti dallo Stato Centrale, aventi autonomia patrimoniale e di spesa, per i quali si verifica una delle seguenti condizioni:

- la Corona possiede la maggioranza dei diritti di voto;
- la Corona può sostituire gli organi di governo dell'ente;
- la Corona in caso di liquidazione, ha il diritto di ricevere più del 50% del patrimonio o risponde sussidiariamente ed illimitatamente delle obbligazioni dell'ente;
- l'ente è considerato tale dal Parlamento.

<sup>225</sup> Questo termine che ha sostituito il precedente "consolidati".

<sup>226</sup> Era vivo, inoltre, il timore delle SOE di veder ridotta la propria autonomia, qualora si fosse optato per il consolidamento integrale dei loro conti in quelli statali. Ciò avrebbe consentito una maggior ingerenza dell'apparato statale nella gestione d'impresa. Si aggiunga, poi, che i sistemi informativi utilizzati all'epoca dagli enti interessati non permettevano di individuare con accuratezza le operazioni 'infra-gruppo', che il consolidamento integrale richiede invece di eliminare; cfr. Mussari R., *Il sistema di Pianificazione e rendicontazione in Nuova Zelanda*, in Anselmi L., *Bilancio e contabilità di Stato*, op. cit.

<sup>227</sup> Una volta ottenuto il parere dell'organo di revisione, il Ministro delle Finanze presenta il rendiconto in Parlamento. La pubblicazione deve avvenire al più tardi entro il 21 ottobre, anche se per tale data il Parlamento non si è ancora riunito; cfr. The Treasury "An overview of Crown Reporting Requirements", 2004.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
provenienza e gli oneri sono classificati per natura. L'unico risultato desumibile dal prospetto è quello sintetico di periodo (*Operating Balance*)<sup>228</sup>.

- Il Rendiconto Finanziario (*Statement of Cash Flows*), che ha forma scalare ed espone separatamente i flussi netti da attività operative, di investimento e di finanziamento. Il risultato complessivo di periodo viene sommato allo stock iniziale, determinando così l'ammontare della liquidità alla data di chiusura (*Closing Cash Balance*).
- Il Conto del Patrimonio (*Statement of Financial Position*), che contrappone Attività e Passività classificate perlopiù per natura, con l'eccezione dei beni culturali e ambientali, pervenendo alla determinazione del Patrimonio Netto Statale (*Crown Balance*), nell'ambito del quale vengono distinti il capitale fornito dai contribuenti (*Taxpayer funds*), le riserve di rivalutazione (*Revaluation reserve*), nonché gli interessi di minoranza (*Minority interest*, derivanti dall'adozione del metodo di consolidamento integrale).
- Il Prospetto delle Variazioni del Patrimonio Netto (*Statement of Movement in Equity*), avente forma scalare. Al Patrimonio Netto iniziale vengono sommate algebricamente le sue variazioni nel periodo considerato, distinte tra Risultato Economico, interessi di minoranza ed effetti di eventuali cambiamenti nel riconoscimento di attività e passività patrimoniali pervenendo così al *Patrimonio Netto finale*.

Le passività effettive e potenziali vengono elencate in tre ulteriori prospetti:

- Il Prospetto delle Posizioni Debitorie (*Statement of Borrowings*), che fornisce il dettaglio del debito pubblico a breve e a lungo termine, distinguendo tra *debito garantito* dalla Corona e *debito non garantito*. Al debito lordo vengono poi sottratte le attività finanziarie, pervenendo alla *posizione finanziaria netta*. Anche in questo prospetto, il dato effettivo di

---

<sup>228</sup> Fuori bilancio, viene calcolato anche il risultato depurato delle rivalutazioni e delle variazioni nei criteri di valutazione adottati (*Operating balance excluding revaluations and accounting policy changes* - OBERAC).

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
chiusura viene confrontato con il dato dell'anno precedente, con le previsioni di budget e con l'ultimo dato preconsuntivo disponibile.

- Il Prospetto degli Impegni (*Statement of Commitments*), che distingue tra *impegni in investimenti* (per terreni ed edifici, per dotazioni militari specifiche, per altre proprietà ed impianti) ed *impegni di tipo operativo* (derivanti da locazioni finanziarie contratti o da contratti di fornitura in essere). Successivamente, mantiene le due macro-classi suddette, ma abbandona il dettaglio per natura, riportando la distinzione per orizzonte temporale. I due prospetti accolgono lo stesso oggetto di rilevazione, classificandolo però con criteri differenti. Ai dati effettivi di fine periodo vengono affiancati esclusivamente quelli consuntivi dell'esercizio precedente.
- Il Prospetto delle Passività ed Attività Potenziali (*Statement of Contingent Liabilities and Contingent Assets*), che accoglie i *rischi per attività e passività* non ancora effettive, ma che potrebbero insorgere al verificarsi di un evento incerto, influenzando sul patrimonio pubblico e sul risultato di periodo. Le voci del prospetto riguardano essenzialmente *passività potenziali* per le quali è possibile una valorizzazione, distinte dapprima in garanzie prestate, dispute legali pendenti o capitale non richiamato e poi per soggetto potenzialmente debitore (Corona, SOE, *Crown Entity*)<sup>229</sup>. Per ogni voce sono indicati i valori di inizio e di fine periodo. I rischi non quantificabili sono invece elencati a parte, in forma ovviamente non contabile.

I prospetti suddetti sono seguiti da una Nota sulle Politiche Contabili adottate (*Statement of Accounting Policies*) e da una serie di Note ai Prospetti (*Notes to the Financial Statements*), numerate affinché siano facilmente

---

<sup>229</sup> A seguito dell'adozione del metodo di consolidamento integrale, i conti pubblici includono (a partire dall'esercizio 2002/2003) lo *Statement of Segments*. Si tratta di una tabella a doppia entrata che elenca in verticale le voci del Conto Economico e del Conto Patrimoniale, distinguendo nelle colonne adiacenti i valori attribuibili alla Corona, alle SOE ed alle *Crown Entity*. La colonna successiva riporta, per ciascuna voce, le rettifiche dovute alle operazioni infra-gruppo, calcolando infine i valori consolidati. Tale Prospetto di Consolidamento viene ripetuto due volte, confrontando i valori consuntivi suddetti dapprima con i valori previsti e poi con quelli consuntivi del periodo precedente.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
individuabili attraverso i rimandi riportati puntualmente all'interno dei prospetti.

Mentre tali conti sono preparati su base consolidata, alcuni prospetti addizionali riguardano necessariamente la sola Corona ed accolgono: la riconciliazione tra flussi di cassa operativi ed rimborsi di titoli pubblici statali (*Core Crown Cash Flows Reconciliation to Government Stock Issues*); i costi, le spese e le passività non autorizzate (*Statement of Unappropriated Expenditure, Expenses or Liabilities*); i costi, le spese e le passività determinati da situazioni di emergenza (*Statement of Emergency Expenditure, Expenses or Liabilities*); i fondi che la Corona amministra in qualità di fiduciario (*Statement of Trust Money*)<sup>230</sup>.

Infine, il fascicolo di rendicontazione include:

- la Dichiarazione di Responsabilità (*Statement of Responsibility*) del Segretario al Tesoro in merito all'applicazione dei GAAP ed all'efficacia del sistema dei controlli interni e del Ministro delle Finanze riguardo alla correttezza dei conti pubblici ed al rispetto del *Public Finance Act*;
- il Commento al Rendiconto (*Commentary on the Financial Statements*), con particolare riferimento alla performance ed alla situazione di fine periodo, alla comparazione con l'esercizio precedente e ad altre informazioni rilevanti;
- il Rapporto dell'Organo di Revisione (*Report of the Auditor General*).

### **4.2.3 Ordinamento contabile pubblico degli Stati Uniti d'America (USA)**

La repubblica federale statunitense è sorretta da una costituzione entrata in vigore nel 1789. Tuttavia, ancor prima di questa data, gli USA erano già una

---

<sup>230</sup> I documenti elencati sinora sono tutti obbligatori, in forza del *Public Finance Act*, ma possono essere integrati altri documenti, ad esempio l'elencazione delle unità incluse nel consolidamento (*Crown Reporting Entity as at 30 June 200X*) ed informazioni rilevanti che le riguardano (*Information on State-Owned Enterprises and Crown Entities*), nonché informazioni sui beni posseduti dallo Stato (*Information on Property, Plant and Equipment*).

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario federazione. È possibile ricondurre l'adozione di questa forma di Stato alla data del 4 Luglio 1776, in occasione della dichiarazione d'indipendenza.

Il federalismo statunitense è di tipo “cooperativo”, nel senso che lo Stato centrale ha, tra le altre finalità, il perseguimento della ricchezza e del benessere sociale di tutti gli appartenenti alla federazione; il perseguimento di tale fine comporta trasferimenti finanziari dagli Stati più “ricchi” a quelli più bisognosi.

In materia di amministrazione, ampia autonomia è lasciata agli Stati federali. Ognuno di esso quindi, disciplina diversamente i rapporti, le funzioni e le competenze da attribuire ai propri enti locali. Si determina così un panorama di diverse tipologie di *local governments*.

La *contabilità pubblica statunitense* prevede un diverso ordinamento contabile a seconda che si tratti di *amministrazione federale* o degli *Stati* e delle altre *amministrazioni locali*.

A livello federale, sono operativi i seguenti enti:

- *Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)*, con compiti di consulenza e di elaborazione di standard contabili, in accordo con l'OMB ed il GAO.
- *Secretary to the Treasury*
- *Office of Management and Budget (OMB)*
- *General Accounting Office (GAO)*, che rappresenta la più alta istituzione di controllo.

A livello locale, l'emanazione dei principi contabili per le imprese e le organizzazioni non profit (*Generally Accepted Accounting Principles for States and Local Governments – GAAP for Governments*<sup>231</sup>), che rappresentano la base della contabilità federale, compete al *Governmental Accounting Standard Board (GASB)*.

---

<sup>231</sup> Cfr. *GAAP for Governments*, New York, Wiley, 2001.

Il Gasb (*Government accounting standards board*) è l'organo preposto all'emanazione dei principi contabili per gli enti locali americani. Tuttavia, i documenti emanati da quest'ultimo non sono riconosciuti esplicitamente dal legislatore statunitense; ne consegue che la loro autorevolezza dipende dalle esortazioni fatte dalle associazioni di categoria, assai influenti nel mondo anglosassone. Nel caso in cui le norme di un singolo Stato siano in contrasto con quanto previsto, il Gasb è solito uniformare e riconciliare le informazioni prodotte “*on legal compliance basis*” con quelle richieste dai principi contabili statunitensi<sup>232</sup>.

Fra i principi a cui si è fatto cenno, occorre prestare particolare attenzione al *GASB Statement 34* (1999), che stabilisce specifiche tecniche di accounting e di reporting, tali da favorirne il carattere di strumentalità all'*accountability*.

A livello preventivo, il Gasb 34 non prevede specifiche disposizioni. Esso si limita a disporre che venga data adeguata illustrazione della comparazione tra i dati di budget e quelli a consuntivo.

A livello consuntivo, lo Statement n. 34 prevede la stesura di documenti contabili di base (*basic financial statements*) e la redazione di informazioni supplementari (*required supplementary information*).

I documenti da includere nel bilancio sono così sintetizzabili<sup>233</sup>:

1. *Management's Discussion and Analysis* (MD&A)
2. *Basic Financial Statements* (BFS)
  - 2.1. Government-wide Financial Statements
  - 2.2. Fund Financial Statements
  - 2.3. Notes to the Financial Statements
3. *Required Supplementary Information* (RSI)

---

<sup>232</sup> Il Gasb fu costituito nel 1984, prima di allora i principi contabili erano emanati dal *National Council on Government Accounting* (Ncga). Le regole contabili emanate dal Ncga sin dal 1934, sono raccolte nel cosiddetto “*Blue book*”, ed ancora sono utilizzate dal Gfoa (*Government Finance Officers Association*) come integrazione dei Gaap.

<sup>233</sup> Per un'analisi approfondita si veda Mead D.M., *The Quick Guide to State Government Financial Statements*, *Governmental Accounting Standards Board*, Norwalk, 2001.

Esso può essere paragonato alla nostra *relazione sulla gestione*, in quanto è un documento avente carattere descrittivo-illustrativo, un vero e proprio framework propedeutico alla comprensione e all'analisi dei dati di natura contabile epilogati nel *rendiconto generale*. Esso contiene una sintesi delle performance governative prodotte durante l'anno, rappresentate non solo con metodologia contabile ma anche attraverso descrizioni narrative e grafico-tabellari, per favorire l'intelligibilità dei dati da parte di un qualsiasi soggetto interessato, anche privo di nozioni contabili. In particolare, esso comprende:

- una breve digressione sugli BFS e sui differenti aspetti in essi focalizzati, con specifico riferimento alle modalità in cui le informazioni contenute nel *Fund Financial Statement* contribuiscono ad integrare ed arricchire i dati riassunti nel *Government-wide Financial Statements*;
- informazioni di sintesi relative alle risultanze contabili dei vari documenti di cui si compone il rendiconto generale, in un'ottica comparativa dei dati relativi ad un determinato periodo amministrativo e di quelli riferibili ad un periodo precedente, sia con riferimento all'attività governativa propriamente detta (*governmental activities*), sia con riferimento all'attività possa essere dal governo alla stregua di privati (*business type activities*);
- un'analisi delle *movimentazioni monetarie* in entrata ed in uscita riferibili ai singoli fondi, con indicazione per ciascuna di esse del relativo saldo e delle eventuali limitazioni che possano precluderne le disponibilità di risorse per futuri utilizzi;
- una descrizione dei *beni durevoli* e delle *passività a medio-lungo termine*;
- indicazioni sullo *stato di mantenimento delle infrastrutture*, qualora esse siano inserite nel *Government-wide Financial Statements*, secondo il *modified approach*;

- una descrizione di circostanze contingenti che il principio 34 definisce *currently known facts*, suscettibili di avere significative ripercussioni sullo stato di salute delle finanze governative.

### *Basic Financial Statements (BFS)*

Il sistema dei BFS è rappresentato dai seguenti documenti contabili di base:

- *Government-wide Financial Statements*
- *Fund Financial Statements*
- *Notes to the Financial Statements*

Dal punto di vista del criterio e dell'oggetto del sistema di rilevazione intendendo con la prima espressione il modo in cui rilevare attività e passività, costi e ricavi, entrate ed uscite, e con la seconda espressione la definizione dei tipi di transazione e degli altri eventi che devono essere considerati il *GASB Statement 34*, fermo restando l'utilizzo diffuso dal metodo della partita doppia, prevede l'utilizzo di diversi criteri e oggetti di rilevazione<sup>234</sup>.

I BFS utilizzano la contabilità economico-patrimoniale (*economic resources measurement focus e accrual basis of accounting – full accrual*).

Ciò implica la registrazione di tutte le modificazioni aventi ad oggetto la totalità delle risorse dell'ente, economiche o finanziarie, indipendentemente dai flussi monetari in entrata o in uscita da esse generati. I fondi governativi, invece, utilizzano il *current financial resources measurement focus* ed il

---

<sup>234</sup> L'espressione "criterio di rilevazione" (*basis of accounting*) indica:

"the decision rule a government employs to determine when to record assets, liabilities, revenues and expenses or expenditures specified by the relevant measurement focus; two principal bases used by governments are accrual and modified accrual".

Per contro, con l'espressione "oggetto del sistema di rilevazione" (*measurement focus*) si intende indicare: "the definition of the kinds of transactions and other events a government should consider when accounting for and reporting its finances"; cfr. Pavan A., "Gli Stati Uniti" in Anselmi L, *Bilancio e contabilità di Stato*, op. cit.



Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario *modified accrual basis of accounting*, sulla base dei quali vengono registrate tutte le modificazioni delle risorse finanziarie investite o vincolate nel breve periodo e suscettibili di essere trasformate in forma liquida entro un anno, escludendo perciò i beni durevoli e le passività a medio-lungo termine.

### *Government-wide Financial Statements*

Il *Government-wide Financial Statements* è un documento contabile che si compone di uno stato patrimoniale (*Statement of net Assets*) e di un conto economico (*Statement of Activities*).

Lo stato patrimoniale (*Statement of Net Asset*) permette la determinazione quantitativa del *patrimonio* come differenza tra le attività e le passività, mediante una sua espressione sintetica in termini monetari, riferita temporalmente alla data di chiusura dell'anno fiscale. Nel documento è facilmente individuabile la basilare tripartizione degli elementi patrimoniali in *attività* (assets), *passività* (liabilities) e *patrimonio netto* (net assets). Con riferimento a ciascuna delle tre categorie, l'informazione contabile è dettagliatamente riportata attraverso una differenziazione per colonne: le prime tre si riferiscono all'attività primaria o generale del governo (*primary government*), la quarta si riferisce alle aziende autonome che godono di autonomia gestionale rispetto all'ente governativo controllante (*component units*). L'attività governativa primaria viene ulteriormente ripartita fra attività governativa propriamente detta (*governmental activities*) e attività commerciali (*business type activities*) e sintetizzata in una colonna con indicazione dei totali. Vi è poi la possibilità di inserire discrezionalmente una quinta colonna di epilogo totale dei valori di bilancio relativi alle attività governative e alle aziende autonome.

Riguardo alla modalità di iscrizione delle voci in bilancio, il GASB Statement 34 stabilisce che l'esposizione degli elementi patrimoniali avvenga

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario secondo il *net asset format* o, alternativamente, secondo il *balanced sheet format*.

*Attività e passività* sono esposte con riguardo alla loro liquidità, tuttavia gli elementi patrimoniali possono essere iscritti in bilancio utilizzando il *classified format*, che prevede la ripartizione dell'attività e delle passività in due diverse categorie, a seconda che siano destinate ad essere rispettivamente investite o vincolate per un periodo inferiore all'anno (*current assets/liabilities*) o per periodi di tempo superiori (*non-current assets/liabilities*). Tale classificazione, basata su una bipartizione temporale, risulta funzionale al calcolo di indicatori di efficienza ed efficacia<sup>235</sup>.

La disciplina della modalità di iscrizione dei *beni durevoli* appare maggiormente articolata. La regola generale è l'iscrizione al *costo storico*<sup>236</sup>, inclusi gli interessi capitalizzati e gli oneri accessori. Il costo sostenuto per l'acquisizione, costruzione o rinnovamento delle immobilizzazioni subisce poi un processo di ammortamento (*depreciation*). Valgono, a questo proposito, le seguenti osservazioni:

- tale processo viene temporalmente definito in modo sistematico razionale in relazione alla vita utile stimata dei beni;
- il valore effettivamente ammortizzabile (*depreciable value*) è rappresentato dal costo storico comprensivo degli interessi capitalizzati e dei costi addizionali al netto del valore di recupero (*salvage value*);
- il valore delle immobilizzazioni viene epilogo nello stato patrimoniale al netto del fondo ammortamento (*accumulated depreciation*) accumulatosi nel tempo<sup>237</sup>;

---

<sup>235</sup> Per quanto riguarda le modalità di epilogo delle singole voci annoverate all'interno delle attività e passività lo *Statement 34* stabilisce che “*Governments are encouraged to present assets and liabilities in order of their relative liquidity. An asset's liquidity should be determined by how readily it is expected to be converted to cash [...]. A liability's liquidity is based on its maturity, or when cash is expected to be used to liquidate it*”.

<sup>236</sup> Con lo *Statement 34* viene sancito il criterio generale di iscrizione al costo storico (*historical cost*) con la precisazione che: *the cost of capital asset should include capitalized interest and ancillary charges necessary to place the assets into its intended location and condition for use.*

<sup>237</sup> Per maggiore chiarezza espositiva è consentita l'esposizione separata dal valore ammortizzabile originario e del fondo ammortamento portato in detrazione, indicato tra parentesi.

- il costo relativo all'ammortamento è epilogato nel conto economico.

Le osservazioni fin qui riportate rappresentano la disciplina generale relativa all'iscrizione in bilancio dei *capital assets*. Sono, tuttavia, degne di nota alcune significative eccezioni: ci si riferisce in modo particolare al fattore *terra*, ai *lavori in corso* e ad alcune *infrastrutture* per le quali il *GASB Statement 34* consente l'utilizzo del cosiddetto *modified approach*.

Per quanto attiene al fattore *terra*, esso viene riportato al costo originario d'acquisto e non subisce alcun processo di ammortamento poiché, come è noto, ha una vita utile stimata non riconducibile ad una dimensione temporale finita.

Con riferimento ai *lavori in corso* (*constructions in progress*), l'eccezione è giustificata dal fatto che non è plausibile parlare di vita utile stimata fino a quando l'opera giunge a completamento.

Decisamente più complessa appare l'eccezione relativa alle modalità di iscrizione in bilancio di determinate *opere infrastrutturali*, peraltro paventata solo in via eventuale nello *Statement 34*.

Secondo una condivisibile opinione, il processo di ammortamento mal si attaglierebbe a tipologie di beni quali reti autostradali, opere di viabilità urbana e similari, che necessitano di ripetuti interventi di manutenzione. Questi ultimi, infatti, rendendo i beni in esame perpetuamente funzionali rispetto allo scopo per cui sono stati costruiti, sortirebbero l'effetto di rendere il processo di ammortamento concettualmente inapplicabile.

Su tali presupposti è interamente basata la possibilità di utilizzare il *modified approach*, in virtù del quale le citate tipologie di infrastrutture vengono capitalizzate ma non ammortizzate. Tuttavia, l'implementazione da parte dei governi di tale approccio è subordinata al raggiungimento di almeno due delle seguenti condizioni:

- predisposizione di un inventario aggiornato delle infrastrutture;

- accurata valutazione su base campionaria delle condizioni strutturali in cui versano le infrastrutture e riepilogo sintetico dei risultati registrati attraverso l'utilizzo di una scala di misurazione da eseguirsi quantomeno una volta nell'arco di un triennio;
- stima, effettuata su base annuale, delle somme necessarie per preservare e mantenere la funzionalità delle infrastrutture a livelli prefissati.

Infine, lo Statement 34 propone una *tripartizione* delle voci che compongono il patrimonio netto:

- *invested capital assets net of related debts*: si tratta del valore ottenuto sottraendo dall'importo netto riportato nella sezione "capital assets" l'importo relativo alla quantificazione dei vincoli di natura finanziaria contratti per la loro acquisizione ma non ancora assolti;
- *restricted assets*: il loro ammontare indica la parte del patrimonio netto vincolata per scopi specifici. La natura del vincolo può essere molteplice: può trattarsi di una limitazione di natura legislativa o ancora di una restrizione imposta da enti finanziatori gerarchicamente sovraordinati<sup>238</sup>. Ovviamente, affinché si possa parlare di vincolo effettivamente esistente, è necessario che le limitazioni e le restrizioni nell'utilizzo dei valori riportati in questa sezione siano noti all'ente utilizzatore prima dell'ottenimento delle risorse. Qualora ciò non avvenga, le citate somme devono essere annoverate tra gli *unrestricted assets*;
- *unrestricted assets*: costituiscono componenti del netto di natura residuale rispetto alle precedenti.

Il conto economico (*Statement of activities*) è il prospetto rappresentativo dei risultati della gestione, costruito a risultati lordi. E' articolato in colonne plurime ma non ha struttura top-to-bottom come gli altri documenti del

---

<sup>238</sup> Si pensi, per esempio, ad un progetto di un governo locale sovvenzionato, con fondi vincolati, dal governo centrale.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
rendiconto, allo scopo di descrivere in modo più chiaro e trasparente il carico finanziario che da ciascuna funzione governativa deriva ai contribuenti<sup>239</sup>.

Per maggiore chiarezza, la scansione orizzontale del documento contabile in analisi, che vede il susseguirsi delle colonne relative ai costi (*expenses*), ai ricavi riferiti a specifici programmi d'intervento (*program revenues*) e agli importi netti (*net expense/revenues*), deve così intendersi: le spese necessarie per allestire la produzione di beni o servizi offerti ai contribuenti possono trovare copertura attraverso le tariffe pagate da questi ultimi o, alternativamente, attraverso finanziamenti intergovernativi concessi sia in conto esercizio, sia in conto capitale.

L'articolazione verticale può essere, invece, scissa in due componenti che necessitano di un meccanismo interpretativo differente: la lettura economica della prima componente, riportata nella parte superiore del documento che ripropone l'ormai nota distinzione tra le due macroclassi del *primary government* e delle *business-type activities*, segue la logica della sequenza orizzontale delle colonne relative ai costi, ai ricavi e agli importi netti; la lettura della seconda, riportata nella parte inferiore, si può nuovamente ricondurre alla struttura *top-to-bottom* ed evidenzia come i proventi derivanti dal meccanismo della tassazione (*general revenues*) costituiscano una modalità di copertura dei costi presentati nella parte superiore del documento con specifico riferimento alla porzione delle *expenses* in eccesso rispetto alle *program revenues*.

Il conto economico deve indicare nella colonna *expenses* le spese attribuibili a ciascuna funzione governativa.

Qualora vi siano costi di gestione indiretti per spese condivise da due o più funzioni - si pensi, per esempio, ai costi amministrativi - i relativi importi

---

<sup>239</sup> Infatti, come stabilisce il paragrafo 38 del *GASB Statement 34*, “*the operations of the reporting government should be presented in a format that reports the net (expense) revenue of its individual functions. [...]*”

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario possono, a discrezione degli enti governativi, essere ripartiti pro-quota sulle diverse funzioni<sup>240</sup>.

I costi relativi all'*ammortamento* dei fattori immobilizzati devono essere inclusi, per ciascuna funzione, tra i costi diretti anche qualora si tratti di immobilizzazioni condivise da più funzioni. In quest'ultimo caso l'imputazione deve essere proporzionale.

I costi di ammortamento che si riferiscono a fattori immobilizzati la cui utilità si manifesta per l'attività governativa considerata nella sua interezza, non devono essere necessariamente ripartiti tra le spese dirette, ma possono essere indicati in una linea separata come componenti di costo riferibili al *general government*.

I costi relativi alla remunerazione di finanziamenti ottenuti a titolo di capitale di credito sul medio/lungo termine (*interessi*), devono essere considerati quali costi indiretti. Tuttavia, essi devono essere inclusi quali spese dirette qualora i finanziamenti ottenuti siano essenziali per la funzione o il programma con esso finanziati.

I *programmi e i servizi pubblici* sono finanziati essenzialmente con quattro diverse tipologie di entrate<sup>241</sup>:

a) Proventi correlati all'effettiva utilità o al reale beneficio che i contribuenti ottengono dall'attività di fruizione dei beni e/o servizi utilizzati. Conseguentemente, tali proventi devono intendersi quali contropartite scaturenti da operazioni di acquisto o utilizzo di determinati beni o servizi ad opera dei beneficiari diretti;

b) Proventi ottenuti da altre entità governative e non;

c) Proventi da tassazione, gravanti sulla generalità contribuenti, indipendentemente dall'effettivo beneficio da questi ultimi percepito: in

---

<sup>240</sup> In tal caso, il *GASB Statement 34* prevede l'inserimento di una specifica colonna indicante la ripartizione dei costi indiretti tra le diverse funzioni, mentre l'introduzione di una terza colonna di riepilogo totale dei costi diretti e indiretti è facoltativa.

<sup>241</sup> E' il paragrafo 47 del *GASB Statement 34* a descriverle in maniera schematica

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
questa fattispecie di entrate è del tutto assente la logica della contropartita presente nel punto a;

d) Proventi introitati in maniera autonoma dai governi attraverso, per esempio, le attività di investimento.

Riassumendo, quindi, in senso orizzontale, il conto economico vede il susseguirsi delle colonne relative ai costi (*expenses*), ai ricavi riferiti a specifici programmi d'intervento (*program revenues*) e agli importi netti (*net expense/revenues*), evidenziando le fonti di finanziamento della produzione di beni e servizi offerti ai contribuenti (tariffe pagate in corrispettivo a con finanziamenti intergovernativi). In senso verticale il documento è scindibile in due parti, la prima delle quali ripropone la distinzione fra *primary government* e *business type activities*, segue la logica relativa ai costi, ai ricavi e agli importi netti; la seconda è di tipo top-to-bottom ed evidenzia come il gettito fiscale (*general revenues*) rappresenti una modalità di finanziamento dell'eccedenza dei costi rispetto ai ricavi riferiti a specifici programmi d'intervento. Rientrano nelle *program revenues* i proventi correlati all'effettiva utilità o al reale beneficio che i contribuenti ottengono dalla fruizione dei beni e/o servizi utilizzati (*charges for services*) ed i proventi ottenuti da altri enti governativi e non (*capital grants and contributions* e *operating grants and contributions*), qualora siano conferiti con vincolo di utilizzo. In caso contrario rientrano nelle *general revenues*, insieme ai proventi da tassazione, indipendentemente dal beneficio goduto dai contribuenti, e da quelli introitati in maniera autonoma dai governi.

Il conto economico si conclude con l'indicazione delle modificazioni subite dal patrimonio netto per effetto della gestione, con indicazione del contributo che apportano a tali variazioni le attività governative propriamente dette, quelle commerciali e le aziende autonome<sup>242</sup>.

---

<sup>242</sup> Cfr. Pitsvada B.T., *L'evoluzione della riforma del bilancio negli U.S.A.*, in Rivista di Scienza dell'Amministrazione, n°1, 2000.

*Fund Financial Statements*

La contabilità per fondi (*fund accounting*) è una tipologia di rilevazione contabile che si sostanzia in un processo di frammentazione gestionale o organizzativa, recepito contabilmente attraverso una molteplicità di conti autonomi, la cui esistenza assicura la gestione separata di risorse destinate ad utilizzi differenti. I dati esposti nella contabilità per fondi consentono di integrare le informazioni sintetiche ottenibili dallo stato patrimoniale e del conto economico con informazioni di dettaglio e di approfondimento dell'attività gestionale dell'ente. In particolare, consentono di tracciare in maniera chiara ed intelligibile le vicende contabili che riguardano un determinato progetto o programma su un determinato fondo ed evitare che vi sia un utilizzo delle risorse per fini diversi da quelli istituzionalmente stabiliti.

Il modello contabile americano prevede la seguente tassonomia dei fondi:

- Fondi governativi (*Governmental Funds*):
  - ✓ *General fund* che accoglie risorse non rilevate contabilmente dagli altri fondi.
  - ✓ *Special revenue funds*; i fondi per proventi ad utilizzo vincolato accolgono risorse vincolate al finanziamento di specifici progetti.
  - ✓ *Capital projects funds*; i fondi per investimenti in beni durevoli accolgono risorse utilizzate per l'acquisizione la costruzione o il rinnovo di tale categoria di beni.
  - ✓ *Debt service funds*; i fondi per il servizio dei debiti di finanziamento accolgono risorse utilizzate per il rimborso di passività vincolate sul medio-lungo termine;
  - ✓ *Permanent funds*; i fondi vincolati permanentemente all'ente accolgono risorse non utilizzabili in quanto tali ma sono suscettibili di utilizzo i frutti da essi generati.

I documenti che sintetizzano la contabilità dei fondi governativi sono il *balanced sheet* e lo *statement of revenues, expenditures and charges in fund*



Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario  
*balances*, compilati secondo il *modified accrual basis of accounting* ed il *current financial resources measurement focus*<sup>243</sup>.

La struttura verticale del *balanced sheet* è simile a quella dello stato patrimoniale. Anche in questo caso vi è una tripartizione espositiva delle voci che vi entrano a far parte: *attività patrimoniali* (assets), *passività* (liabilities) e *bilancio dei fondi* (fund balance). Vi sono, tuttavia, profonde differenze: la sequenza orizzontale delle colonne indica i fondi più significativi attivati e non la separazione dell'attività governative primarie da quelle commerciali; le ultime due colonne indicano, rispettivamente, i fondi che non rientrano nella categoria dei *major funds* ed il totale; manca, infine, la ripartizione tra elementi patrimoniali investiti nell'ente o vincolati all'ente nel breve periodo o, alternativamente, in una prospettiva temporale medio-lunga. Tali differenze si traducono in una discrepanza quantitativa fra il *bilancio dei fondi* (fund balance) ed il *patrimonio netto* (net assets), per raccordare i quali si deve ricorrere all'utilizzo di un *prospetto di conciliazione*, riportato nella parte inferiore del bilancio dei fondi o in un documento di accompagnamento.

Nello *statement of revenues, expenditures and charges in fund balances* vengono sintetizzati sia i flussi monetari in entrata e in uscita, sia le modificazioni concernenti il bilancio dei fondi utilizzati, cioè la *liquidità dell'ente*. La differenza contabile tra le entrate (*revenues*) e le uscite (*expenditures*) fornisce la *modificazione netta del bilancio dei fondi*<sup>244</sup>.

- **Fondi proprietari (*Proprietary Funds*)**

Accolgono le risultanze contabili delle attività che le amministrazioni pubbliche pongono in essere alla stregua delle imprese private. Si distinguono in:

---

<sup>243</sup> Data la diversità dai criteri utilizzati per la redazione dello stato patrimoniale e del conto economico (full accrual) è necessaria la stesura di appositi *prospetti di conciliazione*

<sup>244</sup> Neanche stavolta vi sarà corrispondenza quantitativa diretta tra il *net change in funds balances* ed il *net change in net assets*, ne consegue la necessità di redigere il prospetto di conciliazione.

✓ *Enterprise funds* , fondi di natura imprenditoriale che accolgono dati contabili relativi all'attività di produzione di beni e servizi da cedere sul mercato contro pagamento di un prezzo da parte dei diretti beneficiari.

✓ *Internal service funds* ovvero i fondi di servizio interno che accolgono i dati relativi alla produzione di beni e servizi destinati ad unità organizzative dello stesso ente che li produce o ad amministrazioni pubbliche diverse, comunque non diretti al pubblico.

I prospetti riepilogativi della contabilità dei fondi con rapporto proprietario sono lo *statement of net assets*, lo *statement of revenues, expenses and change in fund net assets*<sup>245</sup> e lo *statement of cash flows* che fornisce chiarimenti sulla provenienza e l'utilizzo dei flussi monetari e verifica la sussistenza delle condizioni di equilibrio monetario.

Il prospetto evidenzia l'esistenza di quattro differenti sezioni, elencate verticalmente, ciascuna delle quali accoglie una differente tipologia di flussi monetari: quella relativa alla gestione corrente (*operating cash flows*), quella che accoglie i flussi relativi alla negoziazione di capitale di credito non destinato all'acquisizione, costruzione o rinnovo di beni durevoli (*non capital financing cash flows*), quella che accoglie i flussi destinati alla costruzione, acquisizione o rinnovo di beni durevoli (*capital and related financing cash flows*) e infine quella che accoglie i flussi relativi alla negoziazione di capitale di credito sul medio-lungo periodo (*investing cash flows*).<sup>246</sup>

- Fondi fiduciari (*Fiduciary Funds*)

Questi ultimi ricevono risorse che l'ente gestisce per conto altrui ma di cui non è proprietario, le quali non possono essere utilizzate per finanziare servizi

---

<sup>245</sup> Entrambi ricalcano la metodologia contabile, la struttura e la sequenza verticale: attività, passività, patrimonio netto dei *government wide statements*

<sup>246</sup> Anche in questo caso è necessaria la stesura di un prospetto di conciliazione tra le risultanze contabili del documento in analisi e risultato economico epilogoato nello *statement of revenues, expenses and change in fund net assets*.

Capitolo 4 – 4.2 Procedure contabili e contabilità pubblica in ambito extra - comunitario e/o programmi. Per questa ragione non sono incluse nel *government wide statements*. I documenti contabili che accolgono i dati relativi e fondi con rapporto fiduciario sono lo *statement of fiduciary net assets* e lo *statement of changes in fiduciary net assets*, che presentano forti analogie di strutturazione con i prospetti contabili relativi ai fondi con rapporto proprietario.

### *Notes to the Financial Statements*

Le note al bilancio descrivono in maniera dettagliata tutti i documenti contabili che le precedono, fornendo anche una pluralità di informazioni non contenute nei prospetti esposti in precedenza o rappresentate solo in forma numerico-contabile. Particolare enfasi viene attribuita dunque ai *criteri di rilevazione contabile adoperati*, alla descrizione e quantificazione delle attività intergovernative, all'esposizione delle modalità di capitalizzazione dei beni durevoli e dei processi di stima della loro vita utile, ai sistemi di ammortamento, ai processi di ripartizione dei costi comuni, ecc.<sup>247</sup>.

### *Required Supplementary Information (RSI).*

Nella sezione dedicata alle informazioni aggiuntive vengono espresse in maniera dettagliata specifiche tipologie di informazioni destinate a supportare i destinatari dei documenti contabili nella comprensione dei dati proposti. Le principali tipologie appartengono alla *contabilità delle autorizzazioni di bilancio budgetary comparison*, che consente di cogliere importanti linee tendenziali relative alla capacità dei governi di attuare una congrua attività di pianificazione in maniera sistematica e gli approfondimenti dedicati alle infrastrutture contabilizzate con *modified approach*<sup>248</sup>.

---

<sup>247</sup> Gli enti che utilizzano *enterprise funds* sono tenuti ad inserire in questa sezione informazioni dettagliate di natura settoriale (*segment information*) con riferimento a ciascuna delle attività commerciali intraprese. Tra gli altri, cfr. Torres L., Pina V., *Local Government financial reporting in the USA and Spain. A Comparative study*, in Spanish Journal of Finance and Accounting, N° 115, April 2003.

<sup>248</sup> Chi contabilizza le proprie infrastrutture con questo metodo è tenuto a fornire dati particolareggiati sulle condizioni fisiche delle stesse e sulla stima dei costi di mantenimento necessari per preservarne la

Tali documenti devono essere articolati in almeno tre colonne: la prima dedicata ai valori budgetari iniziali (*original budget*); la seconda dedicata ai valori budgetari finali (*final budget*), che scontano le modificazioni budgetarie apportate fin dall'inizio dell'anno; la terza dedicata ai valori effettivamente registrati (*actual amounts*). L'esposizione delle colonne relative agli scostamenti (*variance columns*) è facoltativa<sup>249</sup>.

Le caratteristiche, sin qui delineate, rendono evidente come la contabilità pubblica statunitense sia molto più simile ai paesi di matrice anglosassone che agli Stati dell'Europa occidentale. Le similitudini con i paesi del Commonwealth sono in parte determinate dall'analogo sistema giuridico: *il common law*.

In entrambi i casi si riscontra un'enorme flessibilità nella redazione dei prospetti contabili, derivante dalla mancanza di schemi obbligatori. Tuttavia sembra che, nel caso degli Stati Uniti l'informazione erogata agli *users* esterni sia minore rispetto al caso dei paesi anglosassoni.

Infine, nell'ordinamento contabile pubblico statunitense è attribuita maggiore importanza alla *fase di rendicontazione* rispetto alla fase preventiva. Questa peculiarità, tra le altre, è fonte di divergenza con quando accade nei paesi europei e soprattutto in Italia.

---

funzionalità, in modo da verificare il miglioramento o il peggioramento delle condizioni fisiche delle infrastrutture stesse e di valutare in un'ottica comparativa i costi d'intervento stimati e le somme effettivamente impiegate.

<sup>249</sup> Cfr. Puma, *Budgeting for the future*, OECD Paris, 1997

## Capitolo 5

### L’ATTUALE DIBATTITO TEORICO-DOTTRINALE SULL’ADOZIONE DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA E/O ECONOMICO-PATRIMONIALE

Il dibattito sulle riforme dei sistemi contabili nelle amministrazioni pubbliche è di particolare attualità ma, nonostante i molteplici contributi di studiosi ed operatori, stenta a trovare modelli propositivi che abbiano un’ampia condivisione al punto da renderli di pratica comune.

I sistemi contabili in genere hanno una finalità strumentale e dimostrano la loro utilità, come visto nei precedenti capitoli, quando rispondono ai fabbisogni informativi.

Negli ultimi tempi i sistemi contabili delle aziende di produzione e delle aziende pubbliche hanno cercato di rispondere alle profonde sollecitazioni che derivano da cambiamenti nei processi di produzione e di commercializzazione legati alla globalizzazione per quanto riguarda le prime, ed ai cambiamenti negli assetti istituzionali ed al recupero di economicità, per quanto riguarda le seconde. In entrambi i casi il confronto e la competizione internazionale hanno spinto verso l’esigenza di *accountability* nei confronti degli azionisti per le aziende di produzione e nei confronti dei cittadini per le aziende e amministrazioni pubbliche<sup>250</sup>.

Il dibattito sui sistemi contabili nelle aziende e amministrazioni pubbliche si è incentrato sulla trasferibilità dei sistemi di *contabilità economica*, in sostituzione od in aggiunta alla *contabilità finanziaria*, in quanto più idonei a rispondere alle nuove istanze di responsabilizzazione, di informazione e di rendicontazione richieste dalle modifiche degli assetti istituzionali e dalla

---

<sup>250</sup> Vi è in essere un profondo ripensamento sui sistemi contabili e sui criteri di valutazione delle poste di bilancio per consentire di rispondere alle esigenze di un’ampia *disclosure*; anche gli sviluppi degli studi sulla *corporate social responsibility* e la loro applicazione pratica rispondono alle stesse istanze di cui sopra; cfr. Pezzani F., *L’evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, Azienda pubblica n° 4/2005

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale  
necessità di adeguamento ai vincoli contabili imposti dalla partecipazione dell’Italia all’Unione Europea.

## 5.1 Ruoli e limiti della contabilità finanziaria

Come chiarito nelle pagine precedenti, la contabilità finanziaria nasce come strumento di regolazione dei rapporti tra i cittadini, titolari dei diritti di rappresentanza, e gli amministratori, soggetti cui viene delegato il potere; in particolare essa deve consentire un equilibrio economico/sociale tra le risorse prelevate in modo coattivo ed il loro impiego. Il sistema di contabilità finanziaria si sviluppa in un modello di Stato centralizzato con una relativa uniformità di comportamenti delle istituzioni pubbliche, con un importante intervento nello Stato nell’ambito dei servizi pubblici e con un relativo fabbisogno di controllo sulla formazione del debito pubblico.

Con la contabilità finanziaria viene privilegiata la sua funzione di strumento di controllo preventivo e certo e per questo si sviluppa una *funzione autorizzativa* e adotta un sistema a partita semplice mirante a rilevare i flussi finanziari in entrata e in uscita senza il problema, quindi, delle rettifiche di fine esercizio tipiche della contabilità economica.

Viene privilegiata l’attenzione alle decisioni preventive su tetti di spesa come momento prioritario rispetto alla valutazione degli effetti delle decisioni ed alla comprensione dei fatti gestionali e si consolida l’attenzione alle regole e alle *procedure formali* al fine di garantire il rispetto degli *equilibri di bilancio*<sup>251</sup>.

Le responsabilità, anche di natura amministrativa, sono collegate al mancato rispetto dei tetti di spesa e delle procedure formali.

La crescente complessità ed articolazione dell’intervento pubblico hanno generato nel tempo una crescente divaricazione tra le caratteristiche di tale

---

<sup>251</sup> Sui limiti della contabilità finanziaria, cfr. Cossiga C, *Contabilità finanziaria a un occhio solo*, Summa 205 settembre 2004 e Cossiga C., *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op. cit..

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale  
strumento contabile e le esigenze di misurazione e di controllo reale della gestione, contribuendo ad assegnare alla contabilità pubblica la funzione di acquisire e mantenere il consenso piuttosto che la capacità di indirizzo e di controllo della situazione amministrativa. In relazione a tali caratteristiche si sono progressivamente diffusi comportamenti miranti all’espansione della spesa pubblica sia tramite sovrastima delle entrate e sottostima delle uscite per favorire la politica dei trasferimenti, sia tramite sovrastima degli stanziamenti per opere pubbliche a cui seguono bassi livelli di impegno, operazioni, queste, finalizzate a favorire la dinamica del consenso.

La prevalente attenzione al preventivo ha fatto progressivamente perdere valore al documento consuntivo come elemento di confronto per valutare le variazioni degli scostamenti rispetto ai preventivi e le cause che hanno generato le stesse per risalire alla responsabilità organizzativa diretta.

Inoltre, le manovre politiche consociative o la necessità di allargare o mantenere il consenso ha spinto verso l’espansione della spesa tramite operazioni di copertura talora definibili come “*illusioni contabili*”<sup>252</sup>; infatti i processi di misurazione non sono oggettivi, ma dipendono dalle tecniche e dai metodi adottati, che possono portare a risultati diversi; ad esempio, ciò consente di assumere interpretazioni asimmetriche dei medesimi risultati contabili, in relazione alle diverse parti politiche interessate ed alla conseguente attribuzione al governo di volta in volta in carica di “*buchi contabili*”.

L’insieme di questi comportamenti ha generato i seguenti effetti:

- la mancata individuazione delle aree di responsabilità nella formazione della spesa, con reciproche accuse tra amministrazioni centrali ed autonomie locali in merito al non rispetto dei limiti della stessa;
- il progressivo spostamento nel tempo dell’equilibrio economico tramite il sistematico ricorso all’indebitamento legittimato;

---

<sup>252</sup> cfr. Pezzani F., *L’evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, op. cit.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

- la crescente difficoltà di valutazione del valore dei beni/servizi ottenuti rispetto al valore della ricchezza prelevata in modo coattivo;
- l’inadeguatezza degli strumenti contabili in uso a sostenere processi decisionali sempre più complessi ed articolati in ordine alle attività di programmazione, di controllo e di scelta tra alternative;
- un aumento non più sostenibile del debito pubblico su cui si sono scaricate le conseguenze di un tacito patto tra eletti ed elettori che ha consentito la distribuzione di ricchezza contro consenso politico;
- è stata distribuita ricchezza non ancora prodotta ed è servita a diffondere modelli di vita e di consumo attualmente non sostenibili; ciò comporta a fronte di manovre atte a contenere e ridurre il debito, il rischio di conflitti sociali derivanti dalla rinuncia a questi modelli.

## **5.2 Centralità del cittadino, azione di governo e informazione contabile**

In ambito pubblico, qualunque discussione trova la sua origine logica nel concetto di centralità del cittadino. Centralità che è considerata propria di ogni contesto democratico e che assume valenza specifica quando si parla di *contabilità* e più ampiamente di *informazione*.

La *contabilità pubblica* ha sicuramente natura strumentale rispetto a esigenze di interazione con l’ambiente e di governo<sup>253</sup>.

Le considerazioni svolte nei precedenti capitoli sull’evoluzione della contabilità e dei bilanci pubblici sottolineano l’evidente mancanza di informazioni chiare e trasparenti.

La contabilità serve dunque a produrre informazioni rivolte, prima di tutto, agli elettori; questi, infatti, possono compiere scelte consapevoli nella misura in cui sono informati.

---

<sup>253</sup> “Centralità del cittadino dunque che diventa concreta quando lo stesso esercita la scelta elettorale e diviene massima quanto più diretto è il rapporto con gli eletti e quanto maggiore è la trasparenza dei comportamenti pubblici”; così Pavan A., *La contabilità di Stato tra necessità di governo e informazione agli elettori*, Azienda pubblica n° 1.2./2003



Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

Le informazioni sono inoltre necessarie a coloro cui è demandato il compito di governare organizzazioni ampie e complesse quali gli apparati dello Stato e più in generale le aziende e le amministrazioni pubbliche.

Una prima classificazione delle informazioni prodotte dalla contabilità può distinguerle in funzione del fatto che siano più immediatamente rivolte agli elettori o al governo. Ma quali informazioni sono utili per l’elettore? Bisogna considerare, prima di tutto, quali *output* vengono messi a sua disposizione e cioè quali produzioni in termini di beni di consumo pubblici e, in senso lato, di atti di regolamentazione. Interessa inoltre conoscere quale sia l’impatto, l’*outcome* dell’azione pubblica sul tenore di vita del singolo cittadino, dei diversi gruppi di cittadini, della comunità di riferimento.

Sappiamo che oggi le amministrazioni devono fronteggiarsi con il problema della scarsità delle risorse, principio cardine dell’economia. Questo implica che i risultati, sia in termini di produzioni che di impatto, devono essere confrontati con i mezzi utilizzati per raggiungerli. Si pone, quindi, un problema di *efficienza nell’azione pubblica*, ma anche di *buona amministrazione*.

Sappiamo ancora che nelle società moderne pluraliste convivono interessi di varia natura e questo implica di sapere quali di questi sono favoriti dalla maggioranza di governo in carica. Questo fa nascere un altro tipo di esigenza e cioè il problema della *trasparenza*

Il tema della correlazione tra produzioni e risorse rileva anche in termini di quali siano i *costi dell’azione pubblica* e di chi e quando li debba pagare.

È nota la tendenza, soprattutto alla vigilia di importanti tornate elettorali, di dare o promettere prestazioni e di nascondere gli oneri relativi. Questo fa ragionare su un tema che è scarsamente presente nel dibattito in Italia ma che spesso è richiamato dalla letteratura internazionale in tema di management pubblico e cioè il principio etico dell’equità intergenerazionale<sup>254</sup>. Il principio

---

<sup>254</sup> Cfr. Jones R., Pendlebury M., *Public sector accounting*, Harlow, 2000.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

in argomento afferma che ogni generazione deve sostenere gli oneri dei beni pubblici dei quali beneficia, così che possano essere rinviati solo oneri cui corrispondono futuri benefici. Si pone in conseguenza un problema di contabilizzazione tempestiva delle *passività*, anche di quelle *presunte*; passività, cioè non certe nel loro ammontare, che si verificheranno in futuro su base probabilistica e per importi che per il momento si possono solo stimare, in conseguenza di presupposti economici già realizzati<sup>255</sup>.

Dopo aver accennato all’informazione per gli elettori è necessario spendere alcune parole su quella per il governo. Il governo può essere assimilato ad un mandatario che, prima di tutto, deve gestire il patrimonio che gli viene affidato, secondo la “*diligenza del buon padre di famiglia*”.

Al governo occorre, quindi, un’informazione che gli consenta di stabilire se il *patrimonio* sia, in conseguenza del suo comportamento, conservato ed eventualmente incrementato oppure depauperato. Infatti il patrimonio deve essere conosciuto da chi ne è l’amministratore fiduciario nella sua consistenza, nella sua composizione e nelle sue variazioni. Il patrimonio deve essere osservato nella sua consistenza attiva e passiva. Dal lato attivo si rilevano i *crediti*, che in termini dinamici rappresentano il controllo delle proprie entrate e l’*attivo fisso*. Ad esempio, un acquedotto rende il suo servizio alla generazione che lo realizza e alle altre successive. Ogni governo deve prendere in carico il patrimonio in essere e curare che lo stesso sia mantenuto e incrementato attraverso lavori di manutenzione, ma anche attraverso il calcolo di adeguate quote di ammortamento che, coperte dal prelievo tributario corrente, consentono la rigenerazione economica del capitale fisso considerato. I cittadini di oggi pagano così i servizi di oggi e lasciano una ricchezza modificata qualitativamente, ma non diminuita e, perché no, accresciuta, ad esempio in funzione della crescita del PIL.

---

<sup>255</sup> Un esempio è rappresentato dal caso del valore attuale degli oneri previdenziali scaturenti da prestazioni lavorative correnti; cfr. Pavan A., *La contabilità di Stato tra necessità di governo e informazione agli elettori*, op. cit.

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

In ipotesi di gestione virtuosa delle amministrazioni pubbliche è importante rilevare il costo delle diverse produzioni e delle diverse unità produttive e cioè è importante introdurre qualche forma di contabilità di tipo analitico-gestionale.

Per le attività della pubblica amministrazione non assolutamente inalienabili, si può arrivare a valutare cosa convenga realizzare all'interno e cosa delegare all'esterno. Non ha senso economico, infatti, continuare produzioni che possano essere svolte da soggetti privati secondo migliori *standard qualitativi* e a costi minori.

### 5.3 Contabilità e contabilità economica a confronto

Fatta salva la possibilità di attuare *sistemi contabili integrati*, oggi la scelta fondamentale per le nostre amministrazioni pubbliche è quella relativa all'oggetto specifico da attribuire al sistema dei valori e, conseguentemente alla logica e al metodo di rilevazione da adottare.

La *contabilità finanziaria* ha per oggetto, come più volte ripetuto, l'equilibrio tra i flussi di entrata e di spesa, adotta logiche di cassa o competenza giuridica, ed è spesso tenuta in partita semplice.

La *contabilità economico/patrimoniale* ha per oggetto lo stato del patrimonio e le sue variazioni, adotta la logica della *competenza economica*<sup>256</sup> ed è tenuta in partita doppia.

Con la logica della *competenza economica* i costi andranno imputati all'esercizio nel corso del quale i fattori produttivi sono stati utilizzati per la produzione dei servizi cui è rivolta l'attività dell'amministrazione. In base, poi, al principio dell'inerenza tra costi e ricavi, i secondi andranno assegnati

---

<sup>256</sup> Il concetto di *competenza economica* pone in correlazione i ricavi relativi alla cessione dei servizi offerti nell'esercizio ed i costi sostenuti per l'acquisizione dei fattori produttivi utilizzati per la produzione dei servizi resi; cfr. Cossiga C., *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op. cit.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale esclusivamente nell’esercizio in cui i primi si sono manifestati<sup>257</sup> e se dovessero precedere i correlativi costi, tali ricavi andrebbero opportunamente rinviati al futuro.

Il concetto di *competenza finanziaria* utilizzato nel sistema contabile delle pubbliche amministrazioni è profondamente diverso da quello impiegato nelle imprese e legato all’aspetto finanziario della gestione. È un concetto di competenza “*finanziario-giuridico*”: le entrate si dicono di competenza se nel periodo è sorto il diritto alla loro riscossione, mentre per le spese si fa riferimento al sorgere dell’obbligo al pagamento. Bisogna, pertanto, considerare gli accadimenti di gestione in base al diritto a riscuotere e all’obbligo a pagare che concretamente sorgono nell’intervallo temporale considerato. Come si può notare, si tratta di due principi profondamente diversi, che comportano l’imputazione del costo (in contabilità economica) o della spesa (in contabilità finanziaria) in due momenti diversi: nel primo caso, nell’esercizio di utilizzo del fattore produttivo, nel secondo caso nell’esercizio in cui si perfeziona l’obbligazione giuridica; è inutile precisare che i due esercizi, nei quali si perfezionano i momenti della competenza economica e della competenza giuridico-finanziaria, potrebbero essere e, molto spesso, sono diversi.

La *contabilità finanziaria*, quindi, a differenza della *contabilità economico-patrimoniale*, rileva soltanto gli effetti finanziari degli eventi di gestione: non percepisce variazioni economiche che non generano contestualmente movimenti di cassa (ammortamenti, variazioni di rimanenze, altri accantonamenti) e di conseguenza non consente la misurazione della consistenza del patrimonio dell’amministrazione e non consente, alcuna valutazione economica dei processi posti in essere dall’amministrazione né

---

<sup>257</sup> E’ per tale motivo, ad esempio, che le rimanenze vengono rilevate tra i ricavi d’esercizio, al fine di bilanciare l’imputazione all’esercizio di costi che non hanno ancora esaurito la loro utilità; cfr. Cossiga C., *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, op. cit.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale  
tantomeno consente alcuna valutazione in ordine all’efficacia, efficienza ed economicità.

Rispetto alla contabilità finanziaria la contabilità economico-patrimoniale si presenta come uno strumento più utile ai fabbisogni informativi sopra richiamati.

In particolare, la *contabilità economico-patrimoniale* consente di:

- conoscere i risultati dell’azione amministrativa e le alternative a fronte di scelte decisionali, elementi in questo momento più importanti che subordinare l’attività a predefiniti vincoli di risorse e tetti di spesa;
- attribuire rilevanza all’azione del *controllo consuntivo* per verificare le variazioni rispetto al preventivo, risalire alle cause riconducendole a precise aree di responsabilità organizzativa;
- impostare e attivare un articolato *sistema di programmazione e controllo* in grado di sostenere con un opportuno sistema informativo i processi decisionali sempre più complessi ed articolati. Esso ha un alto livello di flessibilità e di adattabilità ad una situazione ambientale mutevole che richiede variazioni in termini di allocazione di risorse tra le varie attività<sup>258</sup>;
- misurare l’economicità delle scelte ed evitare il patologico spostamento nel tempo della ricerca dell’*equilibrio economico*, che fino ad oggi è stato possibile grazie al sistematico ricorso all’indebitamento e all’incremento del debito pubblico;
- misurare in modo preciso, tramite anche il contributo della contabilità analitica, le aree di responsabilità organizzativa attribuendo a ciascuna di esse *obiettivi di risultato* per riscontrare poi il livello di raggiungimento;
- dare *trasparenza di comunicazione* ai cittadini sulle risposte acquisite e sul loro impiego rispetto al soddisfacimento dei bisogni pubblici; il calcolo e la distribuzione dei fattori produttivi secondo la loro *destinazione* e non in base

---

<sup>258</sup> La *contabilità finanziaria* in questo senso presenta una rigidità nelle procedure e nell’impiego e rappresenta un notevole limite quando i sistemi informativi devono supportare processi decisionali con limitati orizzonti temporali; cfr. Pezzani F., *L’evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, op. cit.

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

alla loro natura consentono di valutare le decisioni, i progetti, i programmi rispetto ai bisogni e dare evidenza esterna alle scelte pubbliche;

- misurare i *costi dei servizi pubblici* al fine di esprimere un giudizio sul loro valore, sull'utilità della loro erogazione in presenza di alternative e di risorse scarse e di avviare un meccanismo di competizione con altri soggetti, ad esempio privati, stimolando la ricerca di maggiore efficienza ed economicità;
- misurare i *reali fabbisogni di aree/servizi* verso i quali si attuano trasferimenti di risorse al fine di evitare trasferimenti impropri perché basati su indicazioni contabili non trasparenti o finalizzati a mascherare la realtà.

A tali esigenze il legislatore ha cercato di dare una risposta con la riforma approvata nel 1997, con la legge n. 94, laddove prevede che vengano rilevati i *costi* ed i *ricavi* della gestione finanziaria e, più ancora, la nuova impostazione del rendiconto, che sembra avviare una forma di contabilità *accrual*.

La *spesa pubblica*, di conseguenza, deve essere pensata e controllata in ragione delle scelte di intervento nell'economia. Da un lato con una coerente *programmazione delle risorse* e con un bilancio congegnato per *obiettivi* e strutturato per *costi e ricavi*, secondo una logica *accrual*. Dall'altro, con un sistema di controlli che consenta di verificare, sul versante della spesa, i mezzi di finanziamento prescelti, in modo che sia possibile valutare la congruità degli oneri fiscali imposti in ragione del sacrificio sopportato da ogni cittadino. Una siffatta impostazione, però, impone che la finanza pubblica deve rispondere ad un disegno unitario (che non nega, certamente, l'articolazione delle autonomie e gli spazi gestionali propri di ciascun livello di governo), come imposta dagli stessi artt. 117 e 119 della Costituzione, che sistematicamente parlano di "finanza pubblica". Ma, ancora in termini più generali, la Costituzione si ispira ad un disegno unitario, con il richiamo a programmi e controlli capaci di garantire, appunto, il momento del coordinamento nello svolgimento delle attività economiche, sia la definizione

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale dei meccanismi delle entrate e delle spese in un sistema a finalità convergenti<sup>259</sup>.

In un simile contesto, il bilancio rappresenta non tanto uno strumento di ordinata amministrazione, ma un veicolo di attività economica e finanziaria dello Stato, in tutte le sue articolazioni, in stretta dipendenza dal disegno di programmazione.

Il bilancio, a questo punto, non può essere solo un documento giuridico di autorizzazione delle spese. Esso diventa, inevitabilmente, un mezzo di *gestione delle risorse*, tanto che appare indispensabile conoscerne gli effetti economici. La politica finanziaria viene ad identificarsi con la politica di bilancio al punto che risulta necessario procedere ad un'*analisi dei costi* e dei *benefici* connessi a ciascuna scelta, ad una verifica delle compatibilità delle diverse opzioni, da graduare secondo una precisa scala di priorità, in un coerente disegno di programmazione delle limitate risorse disponibili.

Proprio la nuova rilevanza del bilancio, tanto più nel nuovo contesto istituzionale che rende imprescindibile un coordinamento reale della finanza pubblica, riporta al tema della opportunità di meglio definire i ruoli politici nella vicenda delle regole di spesa: il "*chi fa cosa*" o, detto diversamente, chi è, chi deve essere, il *dominus* del bilancio. Di sicuro, è arrivato il momento di una seria riflessione, e di una decisione chiara e coraggiosa, sulla non emendabilità del bilancio, al fine di preservarne le caratteristiche salienti di strumenti di attuazione della politica economica. Ove tale scelta fosse adottata, sul modello vigente in Gran Bretagna, a compensazione del minore ruolo riconosciuto al parlamento, si dovrebbero attribuire alle Camere ben più ampi ed incisivi poteri in tema di controlli, intesi come fatto politico di revisione delle *policies* adottate e sviluppate dal Governo e come momento di

---

<sup>259</sup> Un sistema come quello configurato dal novellato Titolo V, d'altronde, imperniato sulle autonomie, postula necessariamente una tendenziale unitarietà della finanza pubblica. I programmi (art. 41), i controlli (art. 41 ed art. 100), il processo di spesa (art. 81, il bilancio), le regole delle entrate (artt. 23 e 53), il coordinamento della finanza pubblica (artt. 117 e 119) rappresentano la soluzione costituzionale a garanzia di un razionale ed ordinato e coerente indirizzo politico in campo finanziario.

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale  
raccordo tra la vecchia e la nuova gestione finanziaria: cioè a dire, come fase di verifica del "*buon andamento*" della cosa pubblica, non più in senso statico ma dinamico, di stimolo all'efficienza.

Come già rilevato, la riforma del 1997 (la *legge 94/97*) risponde, almeno in certa misura, a queste esigenze, laddove opera una saldatura tra riforma del bilancio e quella della pubblica amministrazione, creando un legame tra funzioni e programmi con le responsabilità di una dirigenza chiamata ad attuarli, in funzione dei successivi controlli sui risultati. La classificazione per funzioni ed il connesso aggancio ai centri di responsabilità prefigurano la definizione di nuovi strumenti di *policy-analysis*, sia in sede di bilancio che di valutazione di risultati, esclusa ogni logica incrementale nella impostazione del bilancio.

La legge 94 si svolge, dunque, nel senso della *contabilità economico-patrimoniale*, ai fini della *rilevazione, destinazione, analisi, rendiconto e controllo dei costi e dei ricavi*. Ne deriva una nuova impostazione anche del rendiconto che, a sua volta, si configura non soltanto come il luogo di dimostrazione dei risultati di gestione.

Al fine di rendere più razionali le scelte del Governo e del Parlamento sull'acquisizione delle entrate e la ripartizione delle risorse; di razionalizzare la gestione finanziaria ed amministrativa; di individuare il responsabile dell'unità previsionale; di disciplinare la procedura di formazione del bilancio; di introdurre una contabilità analitica per centri di costo, il rendiconto dovrà essere strutturato in modo da consentire la *valutazione economica e finanziaria delle risultanze*, di entrata e di spesa, evidenziando le entrate realizzate ed i risultati conseguiti un relazione agli obiettivi stabiliti negli strumenti di programmazione economico-finanziaria e di bilancio, agli indicatori di efficienza e di efficacia ed agli obiettivi delle principali leggi di spesa.



Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

Il rendiconto definisce, insomma, un *sistema di contabilità economico-patrimoniale* delle pubbliche amministrazioni, con raccordo tra la contabilità economica e quella finanziaria, in termini di conto del bilancio e di conto del patrimonio, in una prospettiva "*aziendalistica*" che nel patrimonio non vede più solo un insieme di beni da inventariare, ma da amministrare e far fruttare, esponendone i componenti positivi e negativi, nonché gli indici di redditività della gestione.

La *rendicontazione*, a questo punto, diviene essa stessa uno strumento di controllo e valutazione, in grado di esaltare i profili della programmazione amministrativa, con il passaggio dal vecchio controllo sulla gestione finanziaria al *controllo sui risultati*.

#### **5.4 Prospettive di riforma dell'impianto contabile**

Dal punto di vista contabile, l'impianto italiano rivela esigenze di riforma soprattutto a causa di carenze di sistematicità<sup>260</sup>.

La nostra contabilità resta centrata sulla dimensione della competenza giuridica, cosa tanto inutile che ogni relazione pubblica ormai fa riferimento alla contabilità economica nazionale, la quale, insieme al conto di cassa del settore statale, è al centro del dibattito pubblico.

Con il sistema attuale, il parlamento approva un documento marginale nel reale governo della finanza pubblica: se la legge finanziaria privilegia la competenza giuridica attraverso l'autorizzazione di saldi generali di bilancio, nei fatti la stessa gestione del bilancio vede il netto prevalere della dimensione di cassa.

---

<sup>260</sup> . Tale osservazione è avvalorata dalle continue critiche della corte dei conti in termini di insoddisfazione circa la qualità dei conti pubblici del nostro paese. La relazione nel giudizio sul rendiconto generale dello Stato 2001, pagina 5, così si esprime: "*il rendiconto generale dello Stato, la cui significatività è limitata nel quadro complessivo della finanza pubblica, anche a causa di gravi limiti della rappresentazione contabile*". Ancora più avanti si parla delle incongruenze tra saldi contabili, causate, tra l'altro, dalla "*introduzione della nuova contabilità nazionale per competenza economica, almeno fino a quando tale metodo non influenzerà in modo più compiuto la costruzione del bilancio dello Stato*"; cfr. Carabba M., *Relazione orale nel giudizio sul rendiconto generale dello Stato esercizio finanziario 2001*, Corte dei Conti, 2002.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

Il *patrimonio*, aspetto centrale di una contabilità economico patrimoniale, continua ad essere mal conosciuto e trascurato.

Per *patrimonio* si deve intendere non solo l’attivo fisso, ma anche i crediti e i debiti e le passività presunte per rischi e spese future<sup>261</sup>. Quindi il patrimonio nella rappresentazione prevista dall’art. 2424 del codice civile, fatta salva la diversa qualificazione di specifiche voci.

La dimensione analitica prevista dalla legge 94/97 è ancora in fase embrionale. Assente la dimensione della comunicazione al cittadino, la stessa consapevolezza dei parlamentari sembra essere dubbia.

L’importanza del tema della comunicazione agli elettori deriva dall’affermata centralità del cittadino.

In una prospettiva di riforma contabile è utile effettuare una scissione tra i concetti di *contabilità politica*<sup>262</sup>, già affermato dalla legge 94/1997 con le U.P.B. soggette ad approvazione parlamentare e di una contabilità che si può definire *tecnico-professionale o gestionale*<sup>263</sup>.

La *contabilità politica* è rivolta ai cittadini e parlamentari di media cultura: farmacisti, ingegneri, e in genere i non professionisti dei conti. Occorre esporre a tali soggetti informazioni di loro interesse e in forme comprensibili<sup>264</sup>.

La *contabilità tecnico/professionale*, al contrario, è rivolta agli addetti ai lavori: ministri finanziari, dirigenti, organi di controllo. Non si vede perché ci si debba, quindi, privare di tutti gli strumenti che la tecnica economico aziendale, contabile e informatica possono mettere a disposizione per avere una informazione migliore<sup>265</sup>.

---

<sup>261</sup> Si pensi alle riserve matematiche degli enti previdenziali.

<sup>262</sup> Cfr. Ragazzi G., *Per l’introduzione del criterio della competenza economica nella contabilità pubblica*, Economia Pubblica, 5, 1997.

<sup>263</sup> Cfr. Borgonovi E., Canaletti F., *Il nuovo bilancio dello Stato*, Azienda pubblica n° 3, 1998.

<sup>264</sup> Occorre esporre i grandi temi del prelievo: quanto dalle imposte dirette, quanto dalle indirette, quelli della spesa: quanto alla sanità, quanto alle opere pubbliche; cfr. Pavan A., *La contabilità di Stato*, op. cit.

<sup>265</sup> Cfr. Anselmi L., *Bilancio e contabilità di Stato: anomalie italiane ed esigenze di cambiamento*, Libro Aperto, aprile/giugno, 2002.

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

In termini di struttura tecnica del sistema dei conti, appare opportuno ragionare sulla prospettiva di un *sistema contabile integrato*. In tale ambito si pone, prima di tutto, le necessità di coerenza tra dati preventivi e consuntivi, al fine di consentire l'attuazione di ciò che costituisce l'essenza tecnica del controllo di gestione, vale a dire il confronto sistematico e continuativo oltre che rigoroso tra dati preventivi e consuntivi.

L'accennata prospettiva di consolidamento dei conti di tutta l'amministrazione pubblica mette in evidenza che il discorso non può essere limitato ai conti dello Stato ma dev'essere esteso in termini di omogeneità a tutto il comparto pubblico. In termini di principio, fatto espresso riferimento alla riforma del titolo V della costituzione, si sottolinea come l'unicità del linguaggio costituisca un requisito minimo di convivenza federale da tutelare senz'altro<sup>266</sup>.

Nel *sistema contabile integrato* devono convivere le dimensioni generale ed analitica, attraverso l'adozione delle tecniche di contabilità *per fondi e successivo consolidamento*. I valori da considerare sono quelli del patrimonio, della gestione monetaria e dei complessivi flussi finanziari di entrata ed uscita. Non si deve dunque pensare ad una contrapposizione tra impostazioni contabili diverse e alla conseguente convivenza di contabilità parallele, ma occorre definire *impianti contabili di tipo integrato* degli *aspetti patrimoniale, economico, monetario e finanziario*. Centrale appare la dimensione economico patrimoniale, che con linguaggio internazionale viene detta *full accruals*.

L'implementazione del metodo della partita doppia implicherebbe sicuramente, per lo meno a breve termine, un notevole sforzo in termini di impostazione del sistema, recuperato solamente a medio e lungo termine in termini di attendibilità delle misurazioni e di rapidità nell'ottenimento di dati

---

<sup>266</sup> Cfr. Ladu G., *Federalismo fiscale, autonomia finanziaria, gestione finanziaria e controlli nel quadro delle riforme in corso in Italia*, Studi Parlamentari e di politica costituzionale, 131, 1° trimestre 2001.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale ai fini della redazione di situazioni patrimoniali ed economiche anche periodiche.

La visione unitaria offerta dalla metodologia della partita doppia nella rappresentazione dell’aspetto finanziario, economico e patrimoniale della gestione, tra l’altro, faciliterebbe anche l’analisi dei collegamenti tra i documenti che ospitano quegli aspetti, soprattutto se il sistema della contabilità economica venisse integrato a quello della contabilità finanziaria<sup>267</sup>.

Il metodo di cui si discute è in grado di assicurare quella sistematicità e completezza, la cui assenza costituisce forse la lacuna principale dell’attuale contabilità pubblica. Non si può tuttavia parlare di piena identità e sovrapponibilità dei modelli contabili di derivazione privata con quelli che si stanno attuando, a livello internazionale, nel campo pubblico.

Sussistono notevoli differenze tra le contabilità pubbliche che si realizzano in termini economico/patrimoniali e le contabilità utilizzate dalle imprese. Una prima differenza fondamentale è costituita dal fatto che nel campo pubblico non sussiste l’obiettivo del profitto. Tale situazione comporta la necessità di integrare i modelli di contabilità nati nel mondo delle imprese private con la definizione degli *obiettivi di output*, di impatto, ecc. e di costruire coerenti sistemi di indicatori di prestazione. Nelle imprese il saldo del conto economico esprime il profitto quale naturale obiettivo dell’impresa, lo stesso saldo, nelle aziende pubbliche, esprime soltanto la variazione del patrimonio conseguente all’attività gestionale.

Un’altra differenza è costituita dal fatto mentre nel mondo delle imprese esiste una distinzione sufficientemente netta tra contabilità generale – *financial accounting* – e controllo di gestione – *managerial accounting*, questa distinzione tende ad annullarsi nell’ambito della contabilità pubblica

---

<sup>267</sup> Tutto questo attraverso elementi di concordanza tra i valori di competenza del bilancio ed il *conto del patrimonio*; collegamento tra quest’ultimo ed il *conto economico*; riconciliazione del conto economico con il *conto del bilancio*; cfr. Anselmi L., *Bilancio e contabilità di Stato*, op. cit.

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

dove temi come: rendicontazione per obiettivi e per entità diverse, rendono la contabilità economico/patrimoniale di tipo integrato comprensiva di aspetti generali, da un lato, analitici e di controllo di gestione, dall'altro<sup>268</sup>.

Se nel mondo privato la contabilità generale porta alla formazione del bilancio d'esercizio, documento di informazione esterna, mentre il controllo di gestione produce elaborazione sui costi, rendimenti, ecc., rivolte all'interno e riservate, il mondo delle pubbliche amministrazioni ha necessità di un'informazione unica ed inscindibile.

I risultati della riforma della contabilità pubblica degli anni novanta sono, in generale, oggetto di giudizi negativi. La qualità dell'informazione fornita non sembra soddisfacente; non si percepisce una evoluzione di tipo culturale, né nel grado di consapevolezza dei cittadini e dei loro rappresentanti alle camere, né dell'utilizzo in termini di strumenti di governo. La soluzione tecnica attuata, basata su un impianto finanziario in partita semplice, non pare adeguata incrementare il contributo della contabilità alla qualità della vita pubblica in un contesto sempre più globalizzato e di competizione tra sistemi paese, la modernizzazione dell'Italia richiede una gestione statale che, da un lato, poggi su basi di consenso diffuso e, dall'altro lato, sia attuata secondo logiche strategiche ed organizzative di tipo aziendale. Alla luce delle più significative esperienze in campo internazionale, sembra necessario ipotizzare scelte più coraggiose che, partendo dalle individuate necessità di conoscenza, abbandonino prassi tradizionali, ormai superate, per adottare logiche e tecniche informative avanzate.

Se si guarda, infatti, al panorama internazionale<sup>269</sup> si verifica che sebbene esistano paesi che non stanno riformando la loro contabilità, come la Germania che mantiene un impianto di tipo finanziario, esistono paesi precursori delle riforme sia degli apparati pubblici che del loro ordinamento

---

<sup>268</sup> Cfr. Jones R., *The conceptual framework of resource accounting*, Public Money and Management, April-June 1998.

<sup>269</sup> Cfr. *retro*, capitolo 4.

Capitolo 5 – L’attuale dibattito teorico-dottrinale sull’adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale contabile come la Nuova Zelanda e l’Australia; un caso a parte è costituito dagli USA; più vicino a noi troviamo il Regno Unito, la Spagna e la Francia.

Tra questi paesi si notano differenze nell’impostazione dei preventivi: gli inglesi hanno adottato il *full accruals* anche per il budget; gli americani mantengono il preventivo *cash*: economico/patrimoniale i primi, finanziario i secondi.

Differenze sussistono nella valutazione dell’attivo fisso: i paesi del Commonwealth adottano il *valore corrente*, gli americani il *valore storico*.

Non pare però che sussistano differenze di impostazione generale dei *modelli contabili consuntivi*. Ovunque la riforma contabile è impostata su conti consuntivi di tipo sistematico, in partita doppia, secondo la logica *economico-patrimoniale*.

## 5.5 Il problema dei controlli

Il tema dell’informazione economica pubblica non può essere limitato al modello contabile ma occorre accennare anche al problema della *revisione*<sup>270</sup>.

L’importanza della revisione è dimostrata dall’osservazione che qualunque contabilità può essere manipolata<sup>271</sup>.

Occorre, quindi, interrogarsi sull’efficacia dei controlli in essere nel nostro paese, anche attraverso confronti con le logiche e tecniche di revisione aziendale in campo privato e pubblico a livello internazionale.

È importante rilevare la distinzione fondamentale tra controlli interni e attività di revisione interna ed esterna, *internal and external auditing*, e l’altra non meno importante in campo pubblico, tra *revisione contabile e di regolarità* e *revisione di efficacia ed efficienza*.

---

<sup>270</sup> Cfr. Hinna L., *Pubbliche amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, CEDAM, 2002.

<sup>271</sup> La contabilità economico-patrimoniale, facendo ampio ricorso a stime e congetture, presenta margini di soggettività e quindi fabbisogni di controlli superiori alla contabilità finanziaria. I principi contabili offrono ai revisori un indispensabile riferimento; cfr. Annessi Pessina E., *La contabilità economico-patrimoniale nelle aziende pubbliche: dal “se” al “come”*, Azienda pubblica n°4, 2005.

Capitolo 5 – L'attuale dibattito teorico-dottrinale sull'adozione della contabilità finanziaria e/o economico-patrimoniale

È importante ancora notare che la revisione in campo internazionale va sempre più verso il *comprehensive auditing*, cioè verso un tipo di revisione che non soltanto contabile e di regolarità, ma anche e soprattutto di *performance*, cioè di efficacia e di efficienza<sup>272</sup>.

La revisione contabile e di regolarità è di norma consuntiva<sup>273</sup> mentre quella che invece tende a spostarsi sulla previsione è la *revisione di performance*. Il G.A.O. americano, ad esempio, analizza i programmi delle amministrazioni statali per fornire un parere di credibilità degli stessi. Sono credibili i programmi presentati dal Ministero della difesa o da quello dell'industria? Tale valutazione costituisce un utile presupposto per la successiva valutazione dei risultati consuntivi.

Questo tema di studio richiede un grande impegno di analisi. Va chiarito, ad esempio, laddove la revisione interna ha come oggetto la verifica dei controlli interni, evitando in tal modo di far confusione tra controlli interni e revisione interna.

In ogni modo, non è ipotizzabile l'evoluzione del sistema dei controlli verso le logiche e tecniche di *moderna revisione aziendale* se non in parallelo con l'adozione dei sistemi contabili di tipo economico-patrimoniale, basati sulla metodologia duplice e bilanciante.

---

<sup>272</sup> Cfr. GAO, United States General Accounting Office, *Governmental Auditing Standards*, Yellow book, USA, 1999.

<sup>273</sup> Vedi la certificazione dei bilanci delle società di capitali.

## CONCLUSIONI

Con il presente lavoro si è ricostruito il percorso della nostra contabilità pubblica e del bilancio dalla legge Cavour (prima dell'Unità) alle varie riforme che hanno scandito l'Ottocento ed il Novecento.

Si è cercato di dimostrare come, nelle sue varie interpretazioni, il *sistema contabile patrimoniale in partita doppia* abbia rappresentato un buon supporto per le decisioni pubbliche fino agli anni della Prima Guerra Mondiale, mentre successivamente, pur restando in vigore, veniva svuotato proprio del suo significato più profondo.

Il passaggio tacito e graduale alla *contabilità pienamente finanziaria* si è accompagnato, ovviamente, al trascurare la dimensione patrimoniale (oltre che economica) della gestione pubblica, con risultati che a tutti sono noti.

Quando, dagli anni '70 – '80 del secolo passato, alcuni Paesi hanno ripreso i principi «*accrual*» quale strumento del N.P.M., non è scattato subito nel nostro Paese il segnale per rivedere gli strumenti contabili e non solo le procedure.

Ora sono maturi i tempi per compiere questo salto di qualità, non tanto per inserirsi in un percorso di «moda» ma per riappropriarci di una nostra tradizione culturale che, introdotta così largamente la dotazione informatica, può spingersi al massimo delle sue potenzialità.

Le spinte di rinnovamento che premono incessantemente sulle realtà pubbliche contribuiscono ad alimentare il dibattito – mai esaurito – sull'individuazione delle peculiarità e dei meccanismi di funzionamento che i sistemi informativo-contabili e di bilancio devono presentare per garantire una risposta efficace alle molteplici esigenze di una realtà così complessa come quella dello Stato, con particolare riferimento all'efficacia e all'efficienza dei servizi centrali, nonché all'importanza di enfatizzare le



Conclusioni

funzioni di indirizzo, promozione e coordinamento delle attività dei soggetti, pubblici e privati, che gravitano intorno al centro.

Il dibattito sul bilancio, sui tempi e modi della preparazione, della discussione e del voto parlamentare della legge finanziaria è al tempo stesso politico-istituzionale e scientifico-contabile. Il punto critico attuale sta infatti nell'interrogativo relativo alla sufficienza, completezza ed attendibilità del sistema di conoscenze (rilevazioni) che conducano alla predisposizione dei bilanci e delle loro verifiche e quindi se l'aspetto finanziario sia ritenuto in questo Paese ancora sufficiente a deliberare, senza collegarlo in modo sistematico e contestuale a quello economico ed a quello patrimoniale come visioni integranti ed originarie degli altri aspetti della gestione, come accade sempre più negli altri Paesi occidentali e dell'Unione Europea.

Gli obiettivi essenziali di ogni sistema contabile sono principalmente rivolti a ricordare, evidenziare e supportare i processi decisionali, i loro atti amministrativi consequenziali ed i relativi risultati che debbono essere garantiti anche quanto a completezza, trasparenza ed attendibilità.

Questo conduce anche alla misurazione delle conseguenze della gestione, sia su base annuale, sia pluriennale, sugli equilibri patrimoniale (come confronto fra patrimonio finale ed iniziale ed analisi delle variazioni), economico (come confronto fra costi e ricavi/proventi), finanziario (come confronto fra entrate ed uscite del periodo) in modo da considerare ad evidenza se nel periodo di tempo considerato il patrimonio ha avuto incrementi o decrementi per effetto della gestione, alla misurazione delle conseguenze della gestione infrannuale sugli equilibri parziali, economici e finanziari, in maniera da rivedere i possibili effetti quando la gestione è ancora in corso e vi è quindi la possibilità di effettuare correzioni e revisioni; alla possibilità di misurazione e confronto mediante indici, flussi, indicatori fra periodi diversi della gestione complessiva o di una sua parte in diversi lassi di tempo, o con altri enti, o con dati medi. Sulla base dei predetti sistemi

## Conclusioni

contabili si può quindi giungere ad esprimere un giudizio di convenienza economica a mantenere/potenziare/ridurre/cambiare criteri e modalità di gestione.

La necessità di una buona conoscenza del patrimonio non è un'esigenza nuova della contabilità pubblica; già Besta rilevava come i «*risultamenti della pubblica gestione*» dovessero desumersi dalla «*considerazione di tutta la ricchezza dello Stato*». La determinazione del patrimonio pubblico, tuttavia, presenta caratteristiche singolari, che differenziano l'operazione in questione a seconda che essa venga effettuata da una pubblica amministrazione o da un'azienda privata. Pur comprendendo elementi attivi e passivi assimilabili a quelli delle altre aziende, infatti, non si può ignorare che fanno parte del patrimonio dello Stato alcuni beni destinati al soddisfacimento dei bisogni della collettività, i quali non possono essere distolti dalla loro destinazione finché dura la loro ragione di essere, anche qualora ciò risulti estremamente oneroso.

L'effettivo assolvimento degli obblighi di trasparenza e completezza conducono a soddisfare le esigenze di ordine conoscitivo per realizzare le quali occorre sostituire la contabilità finanziaria con la *contabilità economico-patrimoniale* e adottare sistemi integrati per tutti gli altri aspetti non contabili che opportunamente debbono essere «*rendicontati*» ai cittadini.

Solo così diventa veramente significativo il processo formalmente, in atto, per introdurre un sistema di rilevazioni analitiche, collegate a quelle generali, adottando le logiche budgetarie ed il controllo di gestione e strategico come avviene nei confronti di qualsiasi corretta forma di gestione.

## BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Un nuovo modello contabile: ipotesi ed esperienze nella pubblica amministrazione centrale*, Strumenti CNEL, Roma, 1997;

AMADUZZI A., *L'unità del Bilancio di Stato e la rilevazione contabile nelle imprese statali*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1930;

AMADUZZI A., *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Casa editrice Giuseppe Principato, 1936;

AMADUZZI A., *Compendio di Ragioneria Metodologica*, Macrì, Firenze, 1955;

AMADUZZI A., *Sull'Economia delle Aziende pubbliche di erogazione*, Giappichelli, Torino, 1965;

AMADUZZI A., CASSANDRO P.E., *Ragioneria Generale*, Angelo Signorelli Editore, Roma 1969;

AMADUZZI A., *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, UTET, Torino, 1978;

AMODEO D., *Ragioneria Generale delle imprese*, Giannini, 1995;

ANSELMINI L., *L'azienda Comune*, Maggioli Editore, Rimini, 2001;

ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di Stato: anomalie italiane ed esigenze di cambiamento*, Libro Aperto, Aprile-Giugno, 2002;

ANSELMINI L., CAPOCCHI A., LAZZINI S., *Il ragioniere generale dello Stato tra il XIX e il XX secolo*; Convegno nazionale di Storia della Ragioneria, Bari, 5-6/12/2003;

ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004;

ANNESI PESSINA E., *La contabilità economico-patrimoniale nelle amministrazioni pubbliche: dal se al come*, Azienda pubblica n° 4/2005;

ANTHONY R.N., D.W.YOUNG, *Controllo di gestione per gli enti pubblici e le organizzazioni non profit*, Mc Graw Hill, libri Italia Milano, 1992. Ed. orig. *Management control in Nonprofit Organizations*, Irwin, Homewood, Illinois, 1988 4<sup>th</sup> ed.

BALDASSARRI V., *Note e osservazioni sull'attuale ordinamento computistico delle scritture della ragioneria generale dello Stato*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1912;

BANDETTINI, *Controllo di gestione. Aspetti tecnico – contabili*, CEDAM, 1980;

BESTA F., *La contabilità di Stato*, Litografie, Venezia, 1897-1898;

## Bibliografia

- BESTA F., *La ragioneria*, 1922;
- BIGAUT G., *Finances publiques droit budgétaire "Le budget de l'Etat"*, Paris, 1995.
- BORGONOVİ E., *I concetti di controllo burocratico e controllo manageriale nella Pubblica Amministrazione*, Azienda Pubblica , 1998, n° 1;
- BORGONOVİ E., *Il nuovo bilancio dello Stato*, in Azienda Pubblica, 1998, n. 3;
- BORGONOVİ E., *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*,EGEA, Milano, 2004;
- BORZONI L. O., *Il riassunto delle scritture della Ragioneria generale dello Stato*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1912;
- BOSSI M., *Di alcuni recenti dibattiti sui conti dello Stato*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1912;
- BOUVIER, M. *La loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances*, L'actualité juridique – Droit administratif, 20 octobre 2001.
- BRUSA, *Contabilità dei costi*, Giuffrè, 1995;
- BRUSCA ALIJARDE M. I., *The usefulness of financial reporting in Spanish local governments*, Financial Accountability & Management, 13(1), February, 1997;
- BUDAUS D., BEHM C., ADAM B., Chapter 4: Germany in: Luder K., Jones R., (eds.), *Reforming governmental accounting and Budgeting in Europe*, Frankfurt/Main, 2003;
- CAPERCHIONE E., *"Caratteri di uniformità dei sistemi di contabilità pubblica di alcuni paesi europei ed extra europei"*, Azienda Pubblica n. 5 settembre-ottobre, 1998;
- CAPERCHIONE, E. – STECCOLINI, I. *L'impatto dell'introduzione della contabilità economico/ patrimoniale negli enti locali della Francia e del Belgio*, in E. Caperchione – F. Pezzani, *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Milano, Egea/Giuffrè, 2000;
- CARABBA, *Relazione orale nel giudizio sul rendiconto generale dello Stato, esercizio finanziario 2001*, Corte dei Conti, 2002;
- CASSESE, *Partecipazioni statali ed enti di gestione*, Milano, 1962;
- CASTELLINO O., *Introduzione alla contabilità nazionale*, Giappichelli, Torino, 1997;
- CATTURI G., *Lezioni di Economia Aziendale*, CEDAM, 1984;
- CAVALIERI E., RANALLI F., *Economia Aziendale*, vol. II, Giappichelli, 1999.
- CECERE A., *L'itinerario delle privatizzazioni*, CEDAM, Padova, 1995;

## Bibliografia

CERBONI G., *La Ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Vol. I – I Prolegomeni, Roma, E. Loescher e C., 1886;

CERBONI G., *La Ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Vol. II – Il metodo, Roma, Società Editrice Dante Alighieri, 1894;

CERBONI G., *Nuova memoria di Giuseppe Cerboni sugli articoli 18 e 20 della legge di contabilità*, Lettera manoscritta al Ministro del Tesoro Luigi Luzzatti, Archivio personale dell'autore;

CERBONI G., *Quadro di contabilità per le scritture in partita doppia (con metodo logismografico) per la Ragioneria generale dello Stato*, Roma, Stamperia Reale, 1877;

CERBONI G., *Sull'ordinamento della contabilità di Stato*, Tipografia e cartoleria militare di Tito Giuliani, Firenze, 1866;

CONTE C., *La contabilità analitica per centri di costo nelle amministrazioni dello Stato*, Convegno della Banca d'Italia su "I controlli delle gestioni pubbliche" tenutosi a Perugia il 2-3 dicembre, 1999;

COSSIGA C., *Il rendiconto di gestione: contabilità finanziaria ed economica a confronto*, Dispense del corso di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, Università degli studi di Napoli "Federico II", Facoltà di Economia, Aprile 2001.

COSSIGA C., *La gestione del bilancio ed il controllo di gestione*, Dispense del corso di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche, Università degli studi di Napoli "Federico II", Facoltà di Economia, Aprile 2001.

COSSIGA C., *Il sistema di contabilità analitica delle amministrazioni centrali dello stato*, La Finanza Locale, 2002;

COSSIGA C., *Contabilità finanziaria a un occhio solo*, Summa 205 settembre 2004;

COSSIGA C., *Il patto di stabilità interno nel 2005*, La finanza locale n° 4, 2005;

COSSIGA C., *Manuale di Economia delle aziende e delle amministrazioni pubbliche*, EDK Editore, 2005;

D'ALVISE P., *Le scritture della Ragioneria generale dello Stato*, Padova, Stab. Tip. Crescini e C., 1910;

DE BELLIS V., *Lezione tenuta presso la Facoltà di Politica e Legislazione finanziaria in Roma, A.A. 1925-26*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1927;

DE BRUN A., *Contabilità di Stato*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1906;

DE BRUN A., *Riforme proposte alla contabilità di stato*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1908;

## Bibliografia

DE FLORA F., *La legge 5 agosto 1978, n. 468 "riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio"*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1979;

DI MEO W., *Teoria Unificata e modulare della contabilità. Primi sviluppi. Volume II – Ragioneria generale delle aziende pubbliche*, Giappichelli, Torino, 2005;

FARNETI F., *Il progressivo affermarsi del principio di Accountability negli EE.LL.. Le implicazioni di tipo manageriale*, Franco Angeli, Milano, 2004;

FARNETI G., POZZOLI S., *Principi e sistemi contabili negli EE.LL.*, Franco Angeli, 2005;

GALIANI A., *La riforma del bilancio dello Stato e bilancio della riforma*, in Rivista di diritto finanziario, 2001;

GASB, *Concept statement n° 1, Objectives of financial reporting*, Norwalk, 1987;

GASB, *Concept statement n° 2, Service efforts and accomplishment reporting*, Norwalk, 1994;

GASB *Statement 34. Basic Financial Statements- and Management's Discussion and Analysis – for State and Local Governments*. Norwalk, 1999;

GAO, United States General Accounting Office, *Government Auditing Standards, Yellow book*, USA 1999;

GAO, United States General Accounting Office, *Department of defense, Status of achieving outcomes and addressing major management challenges*, Report to the ranking minority member, committee on governmental affairs, U.S. Senate, June 2001.

GHIDIGLIA C., *Le scritture complesse nella ragioneria generale dello Stato*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1908;

GIANNESSI E., *I precursori*, Terza edizione riveduta, Pisa, Colombo Corsi Editore, 1971;

GIOVANELLI L., *Modelli contabili e di bilancio in uno Stato che cambia*, Milano, Giuffrè, 2000;

HIMA L., *Pubbliche Amministrazioni: cambiamenti di scenario e strumenti di controllo interno*, CEDAM, 2002;

HM TREASURY (1986), *Autumn Statement 1986*, Cm 14, HMSO, London;

HM TREASURY (1990<sub>a</sub>), *Autumn Statement 1990*, CM 1311, HMSO, London;

HM TREASURY (1990<sub>b</sub>), *Financial Reporting to Parliament*, Cm 918, HMSO, London;

HM TREASURY (1992<sub>a</sub>), *Autumn Statement 1992*, Cm 2210, HMSO, London;

HM TREASURY (1992<sub>b</sub>), *Budgetary Reform*, Cm 1867, HMSO, London;

## Bibliografia

HM TREASURY (1997), *Resource Accounting Manual*, HMSO, London.;

HM TREASURY (2002<sub>a</sub>), *2002 Spending Review*, HC 5674– 2002/03, HMSO, London;

HM TREASURY (2002<sub>b</sub>), *Public Expenditure Statistical Analyses to 2002-03*, Cm 5401, HMSO, London;

HM TREASURY (2002<sub>c</sub>), *Supply Estimate 2002-03*, HC 795, HMSO, London;

HOOD C., *The New Public Management in the 198s: variations on a theme*, Accounting Organization and Society, Vol. 20, n° 2/3;

IGAE – Intervención General de la Administración del Estrado, *Principios contables públicos*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2000;

IGAE – Intervención General de la Administración del Estrado, *Manual de contabilidad pública*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 2001,

JONES R., *The conceptual framwork of resource Accounting*, Public Money and Management, April –June, 1998;

JONES R., "National accounting, government budgeting and the accounting discipline", Financial Accountability & Management, vol. 16, n. 2; 2000;

JONES R., PENDLEBURY M., *Public Sector Accounting*, Harlow – Pearson Education Limited, 2000;

LADU G., *Federalismo fiscale, autonomia finanziaria, gestione finanziaria e controlli nel quadro delle riforme in corso in Italia*, Studi parlamentari e di politica costituzionale, 131, 1° trimestre, 2001;

LIKIERMAN A.-VASS P., "Structure and form of government expenditure reports : proposals for reform", Certified Accountant Publications, London, 1984;

*Loi organique relative aux lois de finances*, 1 agosto 2001.

LORUSSO B., *La partita doppia applicata ai sistemi patrimoniali incompleti*, Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale, 1924;

LOTITO P.F., *Forma di governo e processo di Bilancio*, "Analisi dell'ordinamento francese e riflessioni sull'ordinamento italiano", Torino, 1997;

LUDER K., Governmental Accounting in Germany – State and need for reform, Financial Accountability and Management Vo. 9, 1993;

LUDER K., *Government Budgeting and Accounting reform in Germany*, paper presented at the International Symposium on Governmental Budgeting and Accounting reform, Beijing. 11-12 Aprile, 2001;

LUPO' AVAGLIANO M.V, *La riforma del bilancio dello Stato*, Cedam, Padova, 1998.

## Bibliografia

MAGLIO R., *Il principio contabile della prevalenza della sostanza sulla forma*, CEDAM, 1998;

MAHIEUX, S. *La loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001*, in *Revue française de finances publiques*, n° 76, novembre 2001 ;

MARCON G., *Bilancio, programmazione e razionalità delle decisioni pubbliche*, Franco Angeli, Milano, 1978;

MARCHI L., *Introduzione alla contabilità d'impresa*, Giappichelli Editore, 1999;

MEAD, D.M., *The Quick Guide to State Government Financial Statements*, Governmental Accounting Standards Board, Norwalk, 2001;

MERCHANT K.A., RICCABONI A., *Il controllo di gestione*, Mc Graw Hill, Milano, 2001;

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE – DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Sistema di contabilità economica delle Amministrazioni pubbliche - Manuale dei principi e delle regole contabili*, Marzo, 2002;

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE – DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Rilevazione dei costi anno 2002, Riconciliazione con il Rendiconto generale dello Stato*, Luglio, 2003;

MINISTERO DEL TESORO – RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO, *Raccolta dei vari atti riguardanti l'amministrazione e la contabilità generale dello Stato dal 1852 al 1887*, Roma, Tipografia nazionale, 1888;

MIOLO VITALI P. - ANSELMI L., *La programmazione nelle pubbliche amministrazioni: linee evolutive*, Milano, Giuffrè, 1989;

MONETTI U., *Corso di Contabilità di Stato*, Roma, Casa editrice della Rivista Italiana di Ragioneria, 1937;

MULAZZANI M., GORI E., *Il Bilancio generale e i finanziamenti dell'U.E.*, Franco Angeli, 2003;

MULAZZANI M., *Il panorama contabile europeo*, in Farneti G., Pozzoli S., *Principi e sistemi contabili degli EE.LL.*, Franco Angeli, 2005;

MUSSARI R., *L'introduzione della Resource Accounting and Budgeting nel Regno Unito* in ANSELMI L., *Bilancio e contabilità di Stato, peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004;

MUSSARI R., *Il processo di riforma della contabilità pubblica in Francia* in ANSELMI L., *Bilancio e contabilità di Stato, peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004;



## Bibliografia

MUSSARI R., *Il sistema di pianificazione e rendicontazione in Nuova Zelanda* in ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di Stato, peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004;

PACIFICO L., *La riforma del bilancio*, in *Azienda Pubblica*, 1998, n. 3;

PACIFICO L., *Sistema di contabilità analitica delle Pubbliche Amministrazioni e il Budget 2000*, FORUM P.A., 2000;

PALLOT J., "The development of accrual-based accounts for the Government of New Zealand" *Advances in International Accounting* vol.7; 1994;

PALLOT J., "A decade in review: New Zealand's experience with Resource Accounting and Budgeting" *Financial Accountability and Management* 17(4), 2001;

PAOLINI A., *La rilevazione e il controllo economico. Riflessioni sull'impostazione dottrinale di F. Besta*, Lucca, Maria Fazzi Pacini;

PASSALACQUA G., *Il bilancio dello Stato*, Franco Angeli, 1977;

PAVAN, A. *L'Amministrazione Economica delle Aziende*. Milano, Giuffrè 2001;

PAVAN A., *La contabilità di Stato tra necessità di governo ed informazione agli elettori*, *Azienda Pubblica*, n° 1-2-/2003;

PAVAN A., *Gli Stati Uniti*, in ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di Stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004;

PAVAN, A., REGINATO, E. *Programmazione e Controllo nello Stato e nelle altre Amministrazioni Pubbliche*. Milano, Giuffrè 2004;

PEZZANI F., a cura di, *L'accountability delle amministrazioni pubbliche*, EGEA, 2003;

PEZZANI F., *L'evoluzione dei sistemi di contabilità pubblica*, *Azienda Pubblica*, n° 4/2005;

PISONI P., *Gruppi aziendali e bilanci di gruppo*, 1995;

PISONI P., *Il bilancio consolidato*, 2000;

PITZALIS A., *Le nuove prospettive economico-aziendali nell'evoluzione del Bilancio dello Stato*, *Rivista italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale*, 2001;

PITSVADA, B. T. *L'evoluzione della riforma del bilancio negli USA*, in *Rivista di Scienza dell'Amministrazione*, n° 1, 2000;

PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, *Tecniche per la misurazione dei costi e del rendimento nelle Pubbliche Amministrazioni*; Quaderni del Dipartimento per la Funzione Pubblica, 1994.

PUMA , *Budgeting for the future*, OECD Paris, 1997;

## Bibliografia

RAGAZZI G., *Per l'introduzione del criterio della competenza economica nella contabilità pubblica*, Economia Pubblica, 5, 1997;

REBORA G., *Introduzione: P.A. e strategia* in REBORA G., MENEGUZZO M., *Strategia delle AA.PP.*, UTET, Torino, 1990;

RUPPEL, W. *GAAP for governments*, New York, Wiley, 2001;

SFORZA V., *L'esame dei cambiamenti del sistema contabile e di bilancio dello Stato dal 1960 ai giorni nostri*, in ANSELMINI L., *Bilancio e contabilità di stato: peculiarità italiane ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale*, SSPA, 2004;

SIBONI B., *Nuovi strumenti di reporting sociale, principali contenuti e una proposta di bilancio sociale*, Azienditalia, n° 10/2004;

SILVESTRO C., *Storia della Pubblica Amministrazione*, Edizioni Giuridiche Simone, 2004;

SPINEDI S., *Compendio di contabilità di Stato*, 1938;

THE TREASURY, *"Putting It Together: An Explanatory Guide to the New Zealand Public Sector Financial Management System"*, 1996;

THE TREASURY, *"An Overview of Crown Reporting Requirements"*, 2004;

TORRES, L., PINA, V. *Local government financial reporting in the USA and Spain. A comparative study*, in Spanish Journal of Finance and Accounting, n° 115, April 2003.

VIGANO' E., *La ragioneria internazionale. Natura, contenuto, metodo*, Rivista dei dottori commercialisti, 1991;

VIGANO' E., *Il nuovo concetto generale*, in VIGANO' E. (a cura di), *Azienda. Contributi per un rinnovato concetto generale*, CEDAM, Padova, 2000;

VILLA F., *Contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche*, Milano, Angelo Monti, 1840-1841;

VILLA F., *Elementi di amministrazione e contabilità*, 1850;

ZAPPA G., *Il reddito d'impresa. Scritture doppie, conti e bilanci di aziende commerciali*; Giuffrè, 1950;

ZAPPA G. - MARCANTONIO A., *Ragioneria applicata alle aziende pubbliche. Primi principi*, Milano, Giuffrè, 1954;

ZAPPA G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, 1956;

ZAPPA G., AZZINI L., CUDINI G., *Ragioneria generale*, Giuffrè, 1964.

## SITOGRAFIA

[www.artesi-idf.com](http://www.artesi-idf.com);  
[www.assemblee-nationale.fr](http://www.assemblee-nationale.fr);  
[www.cnel.it](http://www.cnel.it);  
[www.communes.com](http://www.communes.com);  
[www.datar.gouv.fr](http://www.datar.gouv.fr);  
[www.edipi.com](http://www.edipi.com);  
[www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int);  
[www.funzionepubblica.gov.it](http://www.funzionepubblica.gov.it);  
[www.gasb.org](http://www.gasb.org);  
[www.iedf.edu.dz](http://www.iedf.edu.dz);  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org);  
[www.ladocumentationfrancaise.gouv.fr](http://www.ladocumentationfrancaise.gouv.fr);  
[www.minefi.gouv.fr](http://www.minefi.gouv.fr);  
[www.normeinrete.it](http://www.normeinrete.it);  
[www.ocde.org](http://www.ocde.org);  
[www.patrimoniodellostato.it](http://www.patrimoniodellostato.it);  
[www.resource-accounting.gov.uk](http://www.resource-accounting.gov.uk);  
[www.rivista.ssef.it](http://www.rivista.ssef.it);  
[www.sspa.it](http://www.sspa.it);  
[www.sspal.it](http://www.sspal.it);  
[www.ssef.it](http://www.ssef.it);  
[www.ssai.interno.it](http://www.ssai.interno.it);  
[www.senat.fr](http://www.senat.fr);  
[www.systemique.com](http://www.systemique.com);  
[www.tesoro.it](http://www.tesoro.it);  
[www.treasury.govt.nz](http://www.treasury.govt.nz);