

GRUPPO UNICREDITO
CARIVERONA BANCA SPA - CASSAMARCA SPA - CRUP SPA

"Tavola rotonda sul Byt Italia 95"

Giovedì 30 novembre 1995

**L'attitudine segnaletica
dei bilanci russi**

Dott. Marco M. Rubini

Studio Dott. Roberto M. Rubini

Dott. Laura Zoni

SDA Bocconi

Sommario

1.	Breve introduzione sui principi generali e sull'evoluzione della contabilità socialista.	3
1.1.	Il periodo 1931 - 1987.....	3
1.2.	Il periodo dal 1987 ad oggi.....	6
2.	Il bilancio dell' impresa russa.....	9
2.1.	Premessa.....	9
2.2.	I principi contabili.....	10
2.3.	Lo stato patrimoniale.....	15
2.4.	Il conto economico.	21
3.	Conclusioni.....	26
	Allegato n. 1 Piano dei conti sovietico.....	29

1. Breve introduzione sui principi generali e sull'evoluzione della contabilità socialista.

In prima battuta, è possibile dividere la storia recente della contabilità russa in due periodi:

- dal 1931 al 1987;
- dal 1987 ad oggi.

1.1. Il periodo 1931 - 1987

Nel 1931 Stalin rompe i legami con i sistemi contabili di tipo occidentale.

Nonostante alcune importanti riforme (1961, 1965 e 1979), è possibile affermare che, per tutto l'arco di tempo considerato, lo scopo principale della contabilità russa è stata *la valutazione del grado di raggiungimento degli obiettivi posti dai piani pluriennali per l'intera economia sovietica*¹, piuttosto che della singola azienda.

Scopi secondari, anche se non meno importanti, erano la determinazione dei prezzi² per l'intero sistema economico, la redazione della contabilità nazionale e la tutela della proprietà socialista.

In quest'ottica, la determinazione del reddito della singola azienda era considerato un obiettivo del tutto secondario, in quanto:

¹Laura Zoni, in *La trasformazione della contabilità aziendale in Russia*; Economia e Management n. 3 / 1994, Ed. ETAS Libri, che a sua volta cita Bailey 1990, Enthoven Sokolov e Petrachkov 1992.

²Il prezzo non era determinato dall'incrocio tra domanda e offerta ma pianificato dall'alto attribuendo tutti i costi aziendali all'output ottenuto dalla produzione.

- 1) l' artificiosa determinazione dei prezzi creava disparità di redditività da settore a settore e da azienda ad azienda tali da far ritenere il reddito un indicatore che non rifletteva l' efficienza economica dell' azienda, che invece era misurata in termini di outputs fisici;
- 2) si riteneva che la massimizzazione dell' output fisico aggregato coincidesse con la massimizzazione del reddito aggregato;
- 3) il reddito (profitto) era considerato una grandezza economica tipica di ideologie occidentali.

Pertanto, visti gli obiettivi, la contabilità dell' ex Unione Sovietica si componeva di tre sottoinsiemi:

- **la contabilità statistica**, che riguardava principalmente i volumi di produzione, la capacità di produzione e la disponibilità di risorse;
- **la contabilità tecnica operativa**, che riguardava la movimentazione fisica dei materiali e dei prodotti finiti;
- **la contabilità generale**, che si riferiva principalmente alle attività ed alle passività, e secondariamente agli incassi e pagamenti.

La contabilità generale era di tipo patrimoniale a sistema unico, ossia integrava i dati contabili necessari sia per la redazione del bilancio che della "contabilità analitica³".

³Intendendo per contabilità analitica un sistema contabile per il calcolo dei costi di prodotto sui quali venivano imputati tutti i costi aziendali, tenuto presente che, alla fine, tale sistema era fine a se stesso, non servendo i dati contabili alle decisioni manageriali. Inoltre, **in Russia non esisteva la distinzione tra costi di periodo e costi di prodotto**, tipica invece dei principi contabili occidentali.

Il principio generale adottato era quello di cassa, e movimentazione del tutto peculiare avevano gli ammortamenti ed i correlati fondi di ammortamento, che avevano come scopo quello di costituire ed utilizzare fondi di denaro destinati a scopi specifici⁴.

In occasione di manutenzioni straordinarie, acquisti o vendite di immobilizzazioni si aveva una corrispondente variazione dei fondi di ammortamento e del fondo statutario, che rappresentava la "dotazione" di capitale fornita dallo Stato all' Azienda.

Un' attenzione ossessiva veniva posta al controllo dello stock di capitale tangibile (impianti, rimanenze e liquidità)⁵.

Non era consentita l' iscrizione all' attivo di know-how, marchi, brevetti e diritti di uso di terreni, miniere ecc.

Tipico infine dell' epoca era il calcolo di una certa figura di reddito (inteso questo in senso lato), reddito che, dopo il pagamento delle imposte, veniva destinato obbligatoriamente:

- al pagamento di incentivi economici (bonus salariali ecc. che, vista la loro effettiva natura, sarebbero stati considerati nelle economie occidentali come componente di costo e non come forma di compartecipazione agli utili);
- alla costituzione di riserve destinate a scopi specifici, non essendo possibile il riporto di utili a nuovo non destinati a scopi specifici (autofinanziamento) tipico delle aziende occidentali.

⁴Per un esempio della tecnica di contabilizzazione dei fondi di ammortamento si veda Laura Zoni, op. cit. 1994.

⁵Enthoven, Sokolov e Petrachkov, op. cit. 1992

In questo senso, la contabilità russa non prevedeva la possibilità di remunerare il capitale "dell'azionista" (lo Stato).

1.2. Il periodo dal 1987 ad oggi

L'avvento della Perestroika ha consentito l'avvio di numerose joint-ventures⁶, che hanno costituito e costituiscono di fatto l'elemento trainante per la diffusione dei principi contabili occidentali nell'Unione Sovietica.

Non a caso le norme maggiormente innovatrici si riferiscono sempre alle joint-ventures a partecipazione straniera, e solo successivamente interessano anche le società di proprietà russa.

Fondamentale è il decreto del Ministero delle Finanze n. 76 del 6/6/1990 che regola il sistema contabile per le joint-ventures, il quale:

- a) istituisce il principio di competenza per la rilevazione dei costi e dei ricavi, in opposizione al precedente principio di cassa per la rilevazione di incassi e pagamenti;
- b) istituisce il principio della prudenza, principio che prima della Perestroika era del tutto sconosciuto, stante l'assenza di rischio dell'economia totalmente pianificata, nella quale i pagamenti avvenivano senza dilazione ed esclusivamente tramite la banca di stato, presso la quale ogni società aveva il proprio conto corrente. Tale principio viene sancito però solo in parte, in quanto:
 - I) per i crediti viene stabilito il principio della valutazione al valore di netto realizzo;

⁶Nel corso dell'elaborato, con il termine "joint-ventures" si intendono le società con partecipazione di capitale straniero.

- II) per la valutazione delle rimanenze il criterio rimane quello del costo;
- c) autorizza l'iscrizione all'attivo di know-how, brevetti, marchi, e diritti d'uso;
 - d) stabilisce che gli ammortamenti devono essere calcolati in base alla vita utile del cespite, e non più in funzione ed in correlazione alla creazione di specifiche riserve di liquidità;
 - e) stabilisce che né l'acquisto, né la vendita, né la manutenzione straordinaria di cespiti possono portare ad una modificazione del fondo di dotazione, che così tende ad assomigliare maggiormente al capitale sociale delle aziende occidentali;
 - f) stabilisce che gli utili o le perdite sulle cessioni di immobilizzazioni devono transitare a conto economico;
 - g) stabilisce che le operazioni in valuta devono essere convertite e contabilizzate al cambio del giorno;
 - h) stabilisce che le differenze su cambi debbano transitare a conto economico, anche se ancora dubbia è la possibilità di stanziare un fondo oscillazione cambi.⁷

Successivamente:

- il decreto del Ministero delle Finanze sulla regolamentazione dei sistemi contabili delle joint-ventures del luglio 1991,
- il decreto del Ministero delle Finanze dell'URSS n. 56 del 1/11/1991 riguardante la nuova edizione del piano dei conti delle imprese statali,

⁷Laura Zoni, op. cit. 1994

- il decreto del Ministero delle Finanze n. 18-05 del 19/12/1991 di recepimento del nuovo piano dei conti da parte del Ministero delle Finanze stesso,

innovano ulteriormente il sistema contabile sovietico, portandolo fondamentalmente allo stato attuale.

L'ultima versione del piano dei conti che, essendo stabilito per legge **è rigido ed obbligatorio** sia per le joint-ventures che per le aziende russe, è riportata in allegato n. 1⁸; si noti come tale piano dei conti tenda a somigliare a quello di una azienda occidentale.

Attualmente, i criteri di determinazione del reddito d'esercizio e di redazione del bilancio risentono ancora pesantemente dello scopo principale per il quale tali prospetti vengono elaborati, che è la determinazione del reddito imponibile ai fini delle imposte dirette.

Pertanto come si approfondirà nei paragrafi seguenti, nel bilancio lo stato patrimoniale risulta piuttosto articolato, ereditando dal passato la logica patrimoniale e l'attenzione alla determinazione e alla protezione del capitale tangibile, mentre il conto economico risulta estremamente sintetico e scarsamente leggibile, in quanto è paragonabile ad un modello per la dichiarazione dei redditi di una azienda occidentale.

⁸Laura Zoni op. cit. 1994 e Enthoven, Sokolov e Petrachkov, op. cit. 1992.

2. Il bilancio dell'impresa russa

2.1. Premessa

Ad oggi, oltre al piano dei conti, risultano fissati per legge i principi contabili e gli schemi dei prospetti che dovrebbero costituire il bilancio, che a loro volta dovrebbero essere:

- lo stato patrimoniale (allegato 2);
- il "conto economico" con relativi prospetti allegati (allegato 3);
- il prospetto di dotazione;
- il prospetto di disponibilità e dei flussi di fondi dell'impresa;
- la relazione integrativa sull'andamento della gestione.

Per la maggior parte delle imprese, il bilancio deve essere presentato entro il 10 Marzo di ogni anno:

- al Ministero delle Finanze;
- al Ministero del settore industriale a cui appartiene l'impresa;
- al Comitato Centrale di Statistica⁹;
- ai soci per la approvazione.

Il bilancio delle aziende russe non è pubblico nè è sottoposto ad alcuna procedura di deposito assimilabile a quelle italiane od europee in genere; viene considerato un documento riservato ed interno. E' prassi

⁹Data l'attuale situazione di incertezza a seguito del crollo dell'URSS, dell'economia pianificata ed alla nascita della Federazione Russa, non è chiaro se la consegna di una copia del bilancio all'Istituto di Statistica sia ancora da considerarsi un obbligo come era nel passato o meno.

comune consegnarne una copia agli istituti Finanziari che intrattengono rapporti con la azienda stessa.

Nel prosieguo del presente elaborato ci si concentrerà maggiormente sui principi contabili e sui prospetti dello stato patrimoniale e del conto economico.

2.2. I principi contabili.

Anticipando in parte alcune conclusioni, è possibile affermare che i più recenti principi contabili adottati dalla contabilità russa sono maggiormente evoluti rispetto all'evoluzione registrata dagli schemi di bilancio previsti per legge, anche se alcuni principi contabili di discostano notevolmente da quelli italiani.

Di seguito si presenta uno schema di raffronto tra i principali criteri contabili russi e quelli italiani.

PRINCIPIO CONTABILE	RUSSIA	ITALIA
Il principio di iscrizione a bilancio è il costo storico ?	Si / rivalutazione per inflazione	Si / rivalutazione per inflazione
Il criterio della prudenza è applicabile a tutte o solamente ad alcune poste di bilancio?	In teoria a tutte, di fatto ad alcune	Tutte
I canoni di locazione finanziaria (scadenza oltre l'anno) sono inseriti a bilancio ? In base a quale valore ?	Si ? Valore nominale	No / conti d' ordine
I beni posseduti dall'impresa in conseguenza di locazione finanziaria sono inseriti fra le attività patrimoniali ? In base a quale valore ?	Si ? Non è codif.	No

Gli effetti delle operazioni di leasing finanziario, che non vengono riportate in bilancio, sono rappresentate nei conti d'ordine ?	Non codif.	Si
Per le partecipazioni fino al 20% del capitale sociale si utilizza il criterio di valutazione al minore fra costo e valore di mercato / prudenza?	No	Si
Per gli investimenti in società collegate (partecipazioni dal 20 al 50% del capitale sociale) si deve utilizzare il metodo del patrimonio netto ?	No, non è codificato	No, è una facoltà
Le partecipazioni di controllo devono essere consolidate?	No, non c'è obbligo di consolidato	Si, se si superano i limiti di legge
Il valore delle azioni proprie è considerato come una riduzione del patrimonio netto ?	Si	No
Le attività immateriali sono riportate nello stato patrimoniale ?	Si	Si
Qual è il criterio di valutazione delle attività immateriali ?	Costo / no prudenza	Costo / si prudenza
Le attività immateriali possono essere ammortizzate ?	Si	Si
Le spese per ricerca e sviluppo sono "spesate" nell'esercizio	Si	Dipende
In base a quale condizione l'avviamento è inserito a bilancio?	Acquisto	Acquisto
In quanti anni si può ammortizzare l'avviamento ?	5 anni	5 o più, se motivato
Esiste la distinzione tra costi di periodo e costi di prodotto?	No	Si
Le rimanenze sono valutate al costo ?	Si, al Costo medio (no prudenza)	Dipende
Quale configurazione di costo si adotta per valutare le rimanenze?	Pieno aziendale	Pieno industriale
Esiste la possibilità di accantonare un Fondo Svalutazione Crediti ?	Si	Si
Le attività finanziarie a breve termine, sono valutate al minore tra costo e valore di mercato / prudenza?	No, solo al costo (no prudenza)	Si / prudenza

Le attività e le passività numerarie derivanti da transazioni in valuta sono convertite al cambio di fine periodo ?	Si / dubbi sul fondo	Si / No obbligo fondo
Le attività non numerarie derivanti da operazioni in valuta sono convertite al cambio storico ?	Si	Si
Le quote di capitale conferite in valuta estera sono inserite a bilancio al cambio storico ?	Si	Si
L'eventuale riserva da rivalutazione viene tassata ?	No	Dipende
Quale criterio è utilizzato per la contabilizzazione di costi e ricavi?	Competenza	Competenza
I costi e i ricavi derivanti da operazioni in valuta sono convertiti al cambio medio mensile ?	Si	No
Gli ammortamenti sono calcolati a quote costanti in base alla vita utile delle attività ammortizzabili ?	Si	Si
E consentito l'ammortamento anticipato ?	No	Si
Il risultato economico può essere differente dal reddito imponibile ai fini delle imposte dirette ?	No	Si
In caso di differenza fra risultato economico e reddito imponibile si devono considerare gli impatti sul bilancio della tassazione differita / anticipata	No	In discussione / meglio di si
Gli utili e le perdite realizzati in conseguenza dell'oscillazione cambi costituiscono una componente del reddito d'esercizio ?	Si	Si
Gli utili e le perdite non realizzati in conseguenza all'oscillazione cambi costituiscono una componente del reddito dell'esercizio ?	Non codif.	Si / stima fondo

Anche in Russia in transizione c'è differenza fra teoria e pratica contabile; infatti, sono numerose le eccezioni riportate nell'applicazione dei principi contabili.

In alcuni casi, alcuni principi contabili (leasing, partecipazioni azionarie, acquisto di azioni proprie etc.) risultano di difficile applicazione.

In altri casi ancora, le contingenze ambientali, come l'elevata inflazione, richiedono aggiustamenti ad hoc quali, ad esempio, le rivalutazioni parziali.

Alcune differenze fra teoria e pratica, ed alcune peculiarità sono di particolare importanza e meritano di essere citate, poichè testimoniano la difficoltà di transizione e di rottura rispetto al passato¹⁰.

1) La possibilità di creare un fondo svalutazione crediti viene, in pratica, sistematicamente disattesa. In primo luogo, le dilazioni di pagamento non rappresentano una pratica commerciale molto diffusa. Molto spesso i pagamenti sono anticipati. E' per questo motivo che non si avverte il bisogno di "accantonamenti" al fondo svalutazione crediti. In secondo luogo, in assenza di chiare indicazioni di tipo fiscale, i contabili russi sono psicologicamente contrari ad utilizzare valori stimati.

2) Le rimanenze vengono valutate al costo medio. Tale costo medio, tuttavia, può comprendere i costi di produzione, di distribuzione e amministrativi. In altre parole, è un costo pieno "aziendale", mentre in linea di principio dovrebbe essere un costo pieno di produzione. Questa, tuttavia, è un'inerzia dei sistemi di calcolo dei costi dell'impresa socialista, pre-Perestroika¹¹.

¹⁰ Zoni, 1992; Zoni 1994

¹¹ Uno dei principali scopi del calcolo dei costi nella contabilità socialista era quello di determinare i prezzi: l'inclusione di un elemento di costo nel costo di prodotto ne "garantiva la copertura" al momento del trasferimento all'unità cliente nel sistema dell'economia pianificata. Di qui la tendenza ad includere nel costo di prodotto anche costi tipicamente di periodo (costi commerciali e amministrativi) [Campbell,1963; Chumachenko, Bedford,1968].

3) La contabilità viene tenuta a valori storici nonostante la pressante inflazione.

I principi contabili non hanno mai suggerito l'adozione di contabilità per l'inflazione o l'adozione di contabilità a valori correnti. Tuttavia, per cercare di restituire significatività ai valori di bilancio, sono state periodicamente consentite rivalutazioni delle attività fisse.

Il decreto numero 3-40 (Decreto sulla rivalutazione delle attività fisse nette, Lettera del Ministro dell'Economia e delle Finanze della Federazione Russa, numero 3-40, 20 Gennaio 1992) ha introdotto un meccanismo di indicizzazione dell'ammortamento allo scopo di correggere il calcolo di quote di ammortamento ampiamente sottovalutate.

Successivamente poiché l'indicizzazione non ha risolto il problema, il decreto 595 ha introdotto la prassi delle rivalutazioni parziali.

Più di recente, con il decreto 1233 del 25 Novembre 1993 i coefficienti di rivalutazione del valore delle attività sono stati adeguati e differenziati per anno di acquisizione dell'attività patrimoniale.

Ciononostante, la materia non appare ancora disciplinata in modo unitario e sistematico.

4) Altre importanti eccezioni si riferiscono al trattamento degli utili e perdite non realizzati relative ad oscillazione dei cambi su operazioni in valuta. La prima eccezione si riferisce agli utili o alle perdite non realizzati relativi ai conti correnti bancari in valuta congelati nel 1992, in conseguenza alla crisi valutaria. In maggioranza si tratta di utili non realizzati (la

svalutazione del rublo è stata notevole da allora); tali utili, temporaneamente esentasse, rappresentano una quota di "capitale netto"¹².

2.3. Lo stato patrimoniale

Lo schema di base è riportato alle pagine seguenti.

Lo stato patrimoniale è il prospetto principale del bilancio, ed elenca le fonti e gli impieghi di capitale, che a loro volta sono classificati:

- a seconda della loro natura;
- in modo da evidenziare il surplus o il deficit parziali tra omogenee fonti di finanziamento in relazione agli impieghi.

Per ciascun elemento dello stato patrimoniale è riportata l'indicazione del valore di inizio e di fine periodo.

Ciascun elemento è contrassegnato da un numero che appare tra parentesi: tale numero è il codice di conto del piano dei conti uniforme precedentemente citato e riportato in allegato n. 1, che le imprese devono obbligatoriamente adottare nello svolgimento della contabilità.

Si illustrano di seguito i contenuti delle varie sezioni in cui è suddiviso lo stato patrimoniale.

¹² Regolamentazione della differenza cambi calcolata sui depositi in valuta congelati Decreto del Ministro delle Finanze della Federazione Russa, numero 114, 17 Dicembre 1992

FORMATO STANDARD STATO PATRIMONIALE

Formato standard di bilancio per le imprese
(ad esclusione delle *joint ventures*)
Come da allegato alla lettera del Ministero delle Finanze dell'URSS
del 17 Giugno, 1991, N26B

Stato patrimoniale al _____
Impresa: _____
Organismo
di controllo: _____
Settore: _____
Unità di misura: /000 rubli

Modulo No. 1
per OKUD
Data (anno, mese, giorno)
per OKPO
per OKONH
Totale di controllo

CODICI
0710001

Indirizzo _____

Data di spedizione
Data di ricevimento
Termine per la consegna

L'attitudine segnaletica dei bilanci russi

Attività	codice riga	1.1.199x	31.12.199x
I Immobilizzazioni			
Immobilizzazioni Immateriali (04)	010		
-Fondo Ammortamento (05)	011		
Immobilizzazioni Immateriali , nette	012		
Immobilizzazioni materiali (01)	020		
- Fondo Ammortamento (02)	021		
Immobilizzazioni materiali nette	022		
Immobilizzazioni in corso (07)	030		
Commesse di lunga durata (08)	040		
Immobilizzazioni finanziarie (06)	050		
Crediti (debiti) verso soci (75)	060		
Altre attività non correnti:	070		
Crediti (debiti) per vendita di immobilizzazioni (76)			
Totale sezione I	090		
II Rimanenze e spese			
Rimanenze materie prime e materiali (10,15)	100		
Giacenze di bestiame (11)	110		
Attività di scarso valore e di breve durata: valore di costo (12)	120		
fondo ammortamento (13)	121		
Attività di basso valore e di breve durata, nette	122		
Prodotti in corso di lavorazione (20, 21, 23, 29, 30)	130		
Spese anticipate (ex. anticipazioni colturali 31)	140		
Rimanenze di prodotti finiti (40)	150		
Rimanenze di merci (41)	160		
Spese commerciali relative ai prodotti finiti (44)	170		
Altre rimanenze e spese anticipate		
Totale sezione II	180		
III Liquidità ed altre attività correnti			
Crediti diversi (a breve e lungo termine):			
per vendita merci e servizi (45, 76)	200		
cambiali attive (62)	210		
verso le società collegate e controllate (78)	220		
verso l'Amministrazione Finanziaria (68)	230		
Crediti da dipendenti (prestiti) (73)	240		
Crediti per finanz. a terzi (63, 71)	250		
Anticipi a fornitori e appaltatori (61)	260		
Investimenti a breve termine (58)	270		
Cassa (50)	280		
Banca (51)	290		
Banca (depositi in valuta estera) (52)	300		
Altri depositi bancari (55)	310		
Titoli di credito a vista (56)	311		
Titoli e altri investimenti a breve termine (57)	312		
Altre attività correnti	320		
Totale sezione III	330		
Perdite degli anni passati (87)	380		
Perdite dell'anno in corso	381		
Totale a pareggio	390		

Passività e Netto	codice riga	1.1.199x	31.12.199x
I Fonti di capitale			
Fondo statutario (Fondo di dotazione) (85)	400		
Fondo di capitale addizionale	-		
Fondo di riserva (86)	410		
Fondi a copertura di spese a scopi specifici (88)	420		
Finanziamenti speciali (96)	430		
Passività derivanti da operazioni di leasing finanziario (97)	440		
Finanziamenti da soci (75)	450		
Profitti degli esercizi precedenti (87)	460		
Profitto dell'esercizio in corso:			
Profitto dell'anno al lordo degli utilizzi di capitale (80)	470		
-Utilizzi di profitto (81)	471		
Profitto dell'anno in corso	472		
Totale sezione I	480		
II Passività a lungo termine			
Prestiti bancari a lungo termine (92)	500		
Debiti a medio termine (95)	510		
Totale Sezione II	520		
III Pagamenti ed altre passività a breve termine			
Prestiti bancari a breve termine (90)	600		
Prestiti bancari (a favore dei dipendenti) (93)	610		
Prestiti a breve termine	620		
Debiti (Creditori) diversi:			
fornitori (60)	630		
cambiali passive (66)	640		
stipendi e salari (70)	650		
contributi assistenziali e previdenziali (69)	660		
assicurazioni sulla proprietà e di responsabilità civile (65)	670		
società controllate (78)	680		
amministrazione finanziaria dello Stato (68)	690		
diversi (63, 71, 76)	700		
	710		
Anticipi da clienti (64)	720		
"Redditi differiti" (83)	730		
Fondo riserva rischi e spese future	740		
Fondo svalutazione crediti (82)	750		
Altre passività a breve	760		
Totale Sezione III	770		
Totale a pareggio	780		

(Firma del direttore)

(Firma del capo contabile)

Sezione I

La sezione I comprende sia attività che passività.

Fra le attività sono comprese tutte le immobilizzazioni materiali, immateriali, finanziarie ed anche le c.d. attività "non circolanti", attività riportate a seguito dell'assunzione di obbligazioni da terzi a favore dell'impresa come, ad esempio, il ministero o altri organismi di pianificazione centrale per la consegna di impianti già destinati all'impresa, ma non ancora consegnati ed installati.

Fra le passività sono riportati il fondo di dotazione (ora, capitale sociale), il "profitto" al netto degli "utilizzi di profitto"¹³, gli utili degli esercizi precedenti¹⁴, nonché tutte le altre fonti di finanziamento, comprese le passività, destinate a scopi speciali o ad essere genericamente investite in immobilizzazioni¹⁵, ad eccezione dei finanziamenti a medio e lungo termine.

E' importante notare che, quindi, alcuni fondi riportati nella sezione I non sono parti ideali del capitale netto, poiché la loro natura è quella di *impegno o di debito* dell'impresa ad investire per un determinato scopo.

Una particolare menzione meritano gli "utilizzi di profitto".

Gli "utilizzi di profitto" rappresentano la differenza non deducibile ai fini fiscali di costi sostenuti nel periodo. Nella prassi occidentale tali "utilizzi di profitto" ai fini della redazione del bilancio sarebbero considerati costi

¹³Si veda oltre per una spiegazione su questa voce

¹⁴In passato questo elemento di bilancio non esisteva non essendo possibile cumulare redditi in un generico conto - utili degli esercizi precedenti

¹⁵Tali voci, pertanto, secondo la terminologia occidentale sarebbero considerate passività

operativi, e quindi portati in diminuzione del risultato d' esercizio, indipendentemente dalla loro deducibilità fiscale.

Sezione II.

Fra le attività sono iscritte le rimanenze finali di materie prime, materiali, semilavorati e prodotti finiti, commesse in corso di lavorazione, scorte vive (allevamenti ecc.) ed i "costi anticipati" (quali, nel caso dell' agricoltura, le anticipazioni colturali).

Un elemento caratteristico di questa sezione sono i beni di basso valore e di breve durata, concetto per certi versi assimilabile a quello italiano dei beni di valore inferiore a lire 1.000.000, beni che non vengono iscritti fra le attività fisse, ed il cui valore viene periodicamente rettificato per tener conto dell'inflazione.

Per questo motivo vengono ammortizzati al 50 % nel periodo in cui vengono acquisiti e per il rimanente 50 % quando sono dismessi o venduti.

Tra le passività si annoverano tutti i finanziamenti a medio e a lungo termine.

Sezione III.

Tra le attività sono iscritti tutti i valori numerari tra cui i titoli di credito, i crediti a breve termine nei confronti di terzi (clienti, dipendenti, ed altri terzi persone od istituti).

Tra le passività della sezione III si iscrivono: i debiti numerari nei confronti di terzi (fornitori, amministrazione finanziaria, istituti previdenziali e pensionistici, prestatori di lavoro ed altri ancora), le altre fonti di finanziamento correnti destinate a scopi specifici.

2.4. Il conto economico.

A causa della scarsa sensibilità ai problemi manageriali di chi regola la materia di bilancio, il conto economico redatto dalle aziende della federazione russa non è ancora un utile strumento di gestione, a causa del suo prevalente orientamento alla determinazione della base imponibile ai fini dell'imposizione diretta, piuttosto che alla determinazione del risultato economico d'esercizio.

Il conto economico, o più precisamente il "prospetto del risultato economico e della destinazione del reddito" si compone di quattro parti:

- Prospetto dei risultati economici;
- Prospetto degli "Utilizzi di profitto";
- Prospetto dei contributi al bilancio dello Stato;
- Prospetto dei costi fiscalmente deducibili.

PROSPETTO DEL RISULTATO ECONOMICO E DELLA DESTINAZIONE DEL REDDITO	
Formato standard trimestrale (anche per le <i>joint ventures</i>) annuale (ad esclusione delle <i>joint ventures</i>)	
Da 1.1.199x al _____ 199x	Modulo No. 2
Impresa: _____	per OKUD
Organismo di _____	Data (anno, mese, giorno)
di _____ controllo:	
Settore: _____	per OKPO
Unità di misura: /000 rubli	per OKONH
	Totale di controllo
Indirizzo _____	

CODICI
0710002

I - RISULTATI ECONOMICI			
	codice riga	profitti	perdite
Ricavi per cessione di beni e servizi	010		
Imposte sul fatturato	015		
Dazi e imposte di fabbricazione	020		
.....	030		
Costo del venduto, inclusi i costi di produzione, commercializzazione ed amministrazione	040		
Margine lordo dalla vendita di beni e servizi	050		
Altri utili (perdite) relativi alla gestione caratteristica	060		
Utili e perdite non relative alla gestione caratteristica	070		
Redditi da investimenti finanziari e partecipazioni	071		
Utili e perdite derivanti da oscillazione cambi	072		
Totale altri profitti e perdite	080		
Reddito (perdita) d'esercizio al lordo delle imposte dirette sul reddito	090		

In questa prima parte - Prospetto dei risultati economici - viene determinato l'utile o la perdita fiscale d'esercizio.

Il conto economico, a differenza dello stato patrimoniale, è un rendiconto poco analitico.

Ai ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi al netto di imposte sul fatturato e altre imposte e dazi viene dedotto il costo del venduto.

Il costo del venduto comprende tutti i costi operativi (di produzione, di distribuzione e generali ed amministrativi) della gestione caratteristica.

Determinato il margine lordo come differenza tra i ricavi, le imposte ed i dati sul fatturato ed il costo del venduto, a detto margine lordo vengono

poi algebricamente sommati gli utili e le perdite non afferenti la gestione caratteristica.

Di seguito si dà evidenza alle componenti delle gestioni straordinarie; si tratta di:

- componenti straordinarie - plusvalenze o minusvalenze realizzate nelle vendite di attività patrimoniali, sopravvenienze, insussistenze;
- utili e perdite relativi a partecipazioni;
- utili e perdite derivanti da operazioni in valuta per effetto dell'oscillazione dei cambi;
- altri utili e perdite non classificabili nelle prime due categorie

Infine, si determina l'imponibile fiscale d'esercizio.

Nella seconda parte del prospetto si specificano gli "Utilizzi di profitto" per categorie omogenee, ovvero si specifica come sia stato destinato il reddito imponibile d'esercizio.

II - "UTILIZZI DI PROFITTO"		
Destinazione del reddito d'esercizio determinato nel precedente prospetto		
	codice riga	alla fine del periodo
Imposte sul reddito, tasse e oneri (contributi al bilancio statale)	200	
Accantonamenti ai fondi riserva (e rischi):	210	
Sviluppo della produzione	220	
Sviluppo sociale	230	
Incentivi	240	
Scopi benefici e <i>sponsorship</i>	250	
Scopi diversi (i.e. multe e sanzioni)	260	
Pagamento incentivi e bonus salariali		

L'ordine nel quale sono elencate le destinazioni dell'imponibile ("utilizzi di profitto") non si riferisce necessariamente a priorità assegnate nella destinazione dell'utile di esercizio.

In maggior parte gli utilizzi di profitto rappresentano la differenza non deducibile di alcuni costi di gestione.

Tanti sono gli esempi a riguardo. Uno dei più significativi è rappresentato dai "super" stipendi, ovvero, dagli stipendi che eccedono la remunerazione stabilita per decreto ministeriale.

Ciò che rende interessante questo elemento di bilancio è il fatto che il costo per il pagamento del bonus può coesistere con perdite di bilancio.

In altre parole, "l'utilizzo di profitto" è un vero e proprio costo che non necessariamente trova "copertura" nel reddito, fatto questo che non era ammesso nella precedente prassi contabile.

Tale peculiare modalità di contabilizzazione degli stipendi si spiega con la preoccupazione dell'amministrazione finanziaria di limitare l'ammontare degli oneri deducibili¹⁶ e trova giustificazione come modalità di remunerazione dei dipendenti socialmente avanzata, in quanto partecipazione dei dipendenti alla distribuzione degli utili.

Nella parte terza del prospetto - Contributi al bilancio dello Stato - viene dettagliato l'importo iscritto alla riga 200 della precedente seconda parte, e vengono riepilogati anche tutti gli altri versamenti fatti allo stato

¹⁶ Anche i costi di formazione del personale, costi per trasporti e viaggi, costi pubblicitari ed altri ancora sono soggetti a limiti di deducibilità piuttosto restrittivi.

III - CONTRIBUTI AL BILANCIO STATALE			
Dettaglio della precedente voce 200 e degli altri versamenti allo Stato			
	codice riga	di competenza	versato
Canoni di locazione	300		
Imposte dirette sui redditi	310		
comprendente:			
Imposta sul reddito normalizzato (in base alla redditività di settore)	320		
Accantonamenti per la risorsa lavoro	330		
Accantonamenti per l'utilizzo di risorse naturali e danni ambientali	340		
Imposta sul fatturato	350		
Imposte di vendita	355		
Tassa sulle esportazioni	360		
Tassa sulle importazioni	370		
Tassa sui redditi delle persone fisiche e tassa sul celibato	380		
Tassa sui trasporti	385		
Altre tasse	386		
Sanzioni (relative a pagamenti ritardati o esigibili e non ancora saldati)	390		

Nella parte quarta del prospetto - Costi deducibili - vengono dettagliati i costi deducibili a fini dell'imposizione diretta.

3. Conclusioni.

Nonostante la notevole evoluzione della normativa contabile e di bilancio russa, le differenze metodologiche, di contesto culturale ed ambientale tra l'Italia e la Russia rimangono notevoli, e pongono non pochi limiti all'attitudine segnaletica dei bilanci russi stessi.

Infatti:

- l'elevatissima inflazione,
- i principi contabili spesso differenti da quelli italiani ed internazionali,
- la prassi contabile che spesso si discosta dal dettato teorico,
- la totale novità di numerosi fenomeni economici che investono la Russia e che generano l'esigenza di nuove metodologie e prassi contabili, nonché l'esigenza di nuovi schemi di bilancio,
- l'eredità delle vecchie metodologie contabili che può influenzare ancora talune poste di bilancio,
- il peso determinante che viene dato all'aspetto patrimoniale del bilancio a scapito di quello reddituale,

fanno sì che le differenze tra la metodologia contabile e di redazione del bilancio russo da un lato, e quella italiana dall'altro lato, siano ancora profonde, e che, quindi, il bilancio russo non possa essere letto ed interpretato utilizzando criteri occidentali.

In considerazione dei limiti elencati, l'attitudine segnaletica del bilancio russo può considerarsi limitata ad alcune indicazioni sulla consistenza patrimoniale dell'azienda, purchè sia possibile esaminare, oltre

al bilancio, anche gli inventari fisici riguardanti le immobilizzazioni e le rimanenze.

Particolare attenzione dovrà porsi agli aspetti rilevanti dei contesti iperinflattivi.

Inoltre, particolari valutazioni dovranno essere effettuate :

- per l' esame dei crediti verso clienti e dei debiti verso fornitori, dato che le dilazioni di pagamento sono ancora una prassi scarsamente diffusa;

- per le poste che ereditano criteri di contabilizzazione tipici della vecchia contabilità socialista, quali, ad esempio, alcuni fondi di ammortamento ed alcune riserve.

BIBLIOGRAFIA

- Alexander David and Archer Simon 1993:** *The European accounting guide*, Academic Press.
- Aurichio (1991):** AURICHIO K., *Western Accounting Principles Head East*, Management Accounting, pp. 54-56, August.
- Bailey (1987):** BAILEY D.T., *Soviet Accounting Under Reconstruction?*, Management Accounting, June.
- Butler W.E. and Gashi-Bultler M.E:** *Legal aspects of doing business in Russia*, Longman Special Reports 1993.
- Campbell (1963):** CAMPBELL R. W., *Accounting in Soviet Planning and Management*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.
- Chumachenko, Bedford (1968):** CHUMACHENKO N.G., BEDFORD M. N., *Some Distinctive Aspects of Accounting in the USSR*, The International Journal of Accounting, Fall.
- Enthoven, Sokolov, Petrachkov (1992):** ENTHOVEN A. J. H., SOKOLOV J. V., PETRACHKOV A. M., *Doing Business in Russia and the Other Former Soviet Republics - Accounting and Joint Venture Issues-*, Institute of Management Accounting, Montvale.
- Paasio, Riit (1990):** PAASIO A., RIIT P., *Accounting for Joint Ventures in the USSR: an Overview*, European Accounting, Spring.
- Rahaman (1990):** RAHAMAN Z., *East-West Differences and Joint Ventures*, working paper presentato al semario Internazionale East-West Joint Venture Accounting Systems, Leningrado, 8-12 Ottobre 1990.
- Shama and McMahan (1990):** SHAMA A., MCMAHAN C. G., *Perestroika and Soviet Accounting: From a Planned to a Market Economy*, International Journal of Accounting, June.
- United Nations (1990):** *Joint Venture Accounting in the USSR: Direction for Change*, United Nations Centre on Transnational Corporations, Serie B, Numero 7, Settembre.
- United Nations (1992):** *Accounting for East West Joint Ventures*, United Nations Centre for Transnational Corporation UN/ST/CTC/122, New York.
- Zoni (1992):** ZONI L., *Soviet Accounting Reconstruction: Is It a Problem of Changing the Principles Only?*, Working Paper presentato al 15° Congresso della European Accounting Association tenuto a Madrid, in Aprile 1992.
- Zoni (1994):** ZONI L., *La trasformazione della contabilità Sovietica. Un aspetto cruciale della transizione della Russia verso l'economia di mercato*. Economia & Management, numero 3.

Allegato n. 1

Piano dei conti sovietico

Piano dei conti dell'impresa sovietica (Decreto 1 novembre 1991)

SEZIONE 1: Immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie

- 01 Immobilizzazioni materiali
- 02 Ammortamento delle immobilizzazioni materiali
- 03 Immobilizzazioni acquisite in *leasing*
- 04 Immobilizzazioni immateriali
- 05 Ammortamento delle immobilizzazioni immateriali
- 06 Immobilizzazioni finanziarie
- 07 Immobilizzazioni in corso
- 08 Costruzioni in economia e commesse di lunga durata
- 09 Immobilizzazioni cedute in *leasing* a terzi

SEZIONE 2: Materie Prime

- 10 Materiali
- 11 Alimenti
- 12 Attività di basso valore e di breve durata
- 13 Ammortamento di attività di basso valore e di breve durata
- 14 Rivalutazione di materiali
- 15 Trasporto ed approvvigionamento
- 16 Scostamenti nel costo dei materiali
- 17
- 18
- 19

SEZIONE 3: Costi di produzione e spese

- 20 Costi di produzione
- 21 Produzioni in economia semilavorati
- 22
- 23 Produzioni ausiliarie
- 24
- 25 Costi indiretti di produzione
- 26 Costi generali e amministrativi
- 27
- 28 Scarti di produzione
- 29 Servizi
- 30 Lavori in corso
- 31 Spese future (ex. anticipazioni colturali in agricoltura)
- 33
- 34
- 35
- 36
- 37 Output di produzione (lavori e servizi)
- 38
- 39

SEZIONE 4: Ricavi, prodotti finiti, e merci.

- 40 Prodotti finiti
- 41 Merci in rimanenza
- 42 *Mark-up* commerciali e sconti per rimborso di costi di trasporto

- 43 Costi di vendita
- 44 Costi commerciali comuni
- 45 Merci consegnate
- 46 Ricavi di vendita
- 47 Vendite e dismissioni di immobilizzazioni materiali
- 48 Vendita di altre immobilizzazioni
- 49

SEZIONE 5: Liquidità'

- 50 Cassa
- 51 Banca
- 52 Banca in valuta estera
- 53
- 54
- 55 Altri depositi bancari
- 56 Titoli di credito a vista
- 57 Trasferimenti di denaro in corso
- 58 Titoli e altri investimenti a breve termine
- 59 Cambiali attive

SEZIONE 6: Crediti e Debiti

- 60 Debiti verso fornitori e appaltatori (Debiti verso fornitori)
- 61 Anticipi diversi
- 62 Crediti verso clienti
- 63 Resi

- 64 Anticipi da clienti
- 65
- 66 Cambiali passive
- 67 Debiti e crediti nei confronti di istituti diversi dall'Amministrazione Finanziaria
- 68 Debiti e crediti nei confronti dell'Amministrazione Finanziaria
- 69 Debiti e crediti nei confronti dell'Istituto per la Malattia e la Previdenza Sociale
- 70 Debiti e crediti nei confronti dei dipendenti
- 71 Anticipi e resi di cassa ai dipendenti per missioni di servizio
- 72
- 73 Altri debiti e crediti verso i dipendenti
- 74
- 75 Debiti e crediti verso i soci
- 76 Debiti e crediti per acquisizione/vendita di immobilizzazioni
- 77
- 78 Debiti e crediti verso le controllate
- 79 Debiti e crediti intra-aziendali

SEZIONE 7: Risultati Economici, utilizzo e destinazione del reddito.

- 80 Profitti e perdite
- 81 Utilizzo del profitto
- 82 Fondo perdite su crediti
- 83 Redditi futuri
- 84 Perdite da danneggiamento di attività materiali

SEZIONE 8: Fonti e Riserve (Capitale)

- 85 Fondo statutario
- 86 Fondo di riserva
- 87 Utili esercizi precedenti
- 88 Fondi per scopi speciali
- 89 Fondi rischi e costi futuri

SEZIONE 9: Debiti verso Banche e altre Fonti di Finanziamento

- 90 Prestiti bancari a breve
- 91
- 92 Prestiti bancari a lungo termine
- 93 Prestiti bancari per i dipendenti
- 94 Altri debiti a breve
- 95 Altri debiti a lungo
- 96 Finanziamenti speciali e allocazioni
- 97 Debiti per contratti di leasing
- 98
- 99

Conti d'ordine

- 001 Attivita' date in affitto o prese in affitto
- 002 Materiali in custodia
- 003 Materiali in conto lavorazione
- 004 Merci in consegna

- 005 Impianti in conto assemblaggio e installazione
- 006 Garanzie in bianco
- 007 Crediti inesigibili stralciati
- 008 Titoli di credito e garanzie ricevute
- 009 Titoli di credito e garanzie concesse