

IL LEGISLATORE “RIVEDE” L’ADOZIONE DEL BILANCIO DI SOLA CASSA

A meno di un anno dall’entrata in vigore della legge di contabilità dello Stato (legge 31 dicembre 2009, n. 196) una proposta di legge d’iniziativa parlamentare¹, volta ad allineare il sistema nazionale delle decisioni di bilancio alle nuove regole adottate dall’Unione Europea in materia di coordinamento delle politiche economiche, ha rimodulato il ciclo e gli strumenti della programmazione finanziaria nazionale allineandoli al semestre europeo².

Il provvedimento, entrato in vigore il 13 aprile 2011, ha altresì interessato uno degli elementi qualificanti della riforma della legge di contabilità e finanza pubblica : il passaggio alla redazione del bilancio e dei documenti contabili dello Stato in termini di sola cassa³.

I due criteri attengono alla fondamentale distinzione in merito alle modalità di registrazione delle transazioni.

La competenza, che ha di mira la descrizione in termini monetari dell’entità dei diritti sottostanti all’obbligazione giuridica, registra l’ammontare delle entrate da accertare e le spese da impegnare in un determinato periodo finanziario, ossia le entrate e le spese per le quali si prevede, rispettivamente, che si perfezionerà, nel corso del successivo esercizio, il diritto alla riscossione (obbligazione attiva) e l’obbligo al pagamento (obbligazione passiva).⁴

Dunque, essa attiene al sorgere delle obbligazioni giuridiche rispettivamente di credito e di debito.

La cassa individua, invece, le entrate che si presume di incassare e le spese che si prevede di pagare, quindi il preciso onere o la precisa entrata che si realizzeranno, nel corso dell'anno⁵.

Sulla decisione di portare l'enfasi sulla cassa, nonché sulle finalità e sulle implicazioni che da tale "innovazione" ne conseguono, si è sviluppato un ampio e articolato dibattito con posizioni molto diverse (e ulteriori cantieri di studi e commenti saranno sicuramente aperti dalla nuova legge).

La legge 7 aprile 2011, n. 39 rubricata "*Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, conseguenti alle nuove regole adottate dall'Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri*" (GU n. 84 del 12-4-2011) contiene, infatti, la revisione della scelta fatta da legislatore del 2009.⁶

Come noto, in un contesto internazionale nel quale la maggior parte dei Paesi ricorre al solo bilancio di cassa, la situazione italiana, fin dal 1978, è caratterizzata dalla coesistenza del doppio criterio "di competenza giuridica" e "di cassa" (art. 1 co. 1 l. 468/1978, legge sopravvissuta per oltre un trentennio e abrogata solo con la l. 196/2009).

Pertanto, a fronte dell'obbligatorietà della redazione del bilancio dello Stato nella duplice configurazione, esso, strutturalmente si presenta sotto forma di bilancio (misto) di competenza e di cassa: il primo (basato su accertamenti e impegni) identifica gli avvenimenti gestionali nel momento giuridico in cui sorgono, ovvero considera le entrate nel momento in cui sorge il diritto di riscossione (accertamento) e le spese nel momento in cui sorge l'obbligo giuridico

al pagamento (impegno); il secondo (basato su incassi e pagamenti), invece, contempla gli avvenimenti gestionali nel momento in cui avviene l'effettiva riscossione (reversale di incasso) e le spese nel momento in cui avviene l'effettivo pagamento (mandato).

In particolare, sulla base di tale redazione, il bilancio annuale dello Stato italiano espone per ogni voce di entrata la previsione da accertare e da incassare e, analogamente, per ogni voce di spesa, la previsione delle somme da impegnare e da pagare.

E' sulla base di queste doppie previsioni che il Parlamento, una volta che il bilancio sia stato approvato con legge, autorizza il Governo alla gestione finanziaria dello Stato per il successivo esercizio⁷.

Senonché, nell'intento di realizzare un'organica e moderna struttura del bilancio, la riforma della contabilità e della finanza pubblica di cui alla legge 31 dicembre 2009, n. 196 aveva previsto il passaggio, in pochi anni, da un sistema misto di bilancio di competenza e cassa ad un sistema esclusivamente di cassa⁸.

In merito si evidenzia che la Corte dei Conti, nelle audizioni⁹ dinanzi alle Commissioni Bilancio di Camera e Senato, ricordava che il modello di bilancio di cassa, che emerge dai principi e criteri direttivi individuati per l'esercizio, entro tre anni, dalla delega, non appare vicino ad un criterio di cassa "puro" in quanto, i contemperamenti previsti lo avvicinano ad una sorta di modello di competenza finanziaria, meno rigido rispetto alla doppia contabilità attuale.

L'articolo 5 della legge n. 39/2011¹⁰ ha sostituito la rubrica del capo V del titolo VI della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con la denominazione: "*Riordino della disciplina per la gestione del bilancio*

dello Stato e potenziamento della funzione del bilancio di cassa" ed ha riformulato la delega di cui all'articolo 42 (da esercitare entro quattro anni), prevedendo principi e criteri direttivi ai quali dovrà attenersi il Governo nell'emanazione del decreto legislativo volto a riordinare la disciplina della gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza.

Così, il Governo non è più chiamato ad adottare decreti legislativi per l'abbandono del doppio binario della cassa e della competenza ed il passaggio ad una redazione in termini di sola cassa bensì, deve rafforzare il ruolo programmatico di quest'ultimo, confermando, in sostanza, l'attuale configurazione del bilancio dello Stato sia in termini di competenza sia in termini di cassa.

In particolare, ai fini del potenziamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, è previsto un raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria.

In sintesi, i più significativi criteri direttivi della delega, sono finalizzati alla riorganizzazione della fase gestionale della spesa statale e riguardano la razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi.

Ulteriori principi sono previsti per la revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento e relativamente alla previsione della graduale estensione delle

disposizioni legislative delegate alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con la delega al Governo per l'attuazione del federalismo fiscale e, in particolare, con la delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili.

In ordine al dirigente responsabile, ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, permane l'obbligo di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale lo stesso dirigente ordina e paga le spese.

Ai fini della predisposizione del decreto legislativo resta invariata la considerazione dei risultati della sperimentazione, della durata massima di due esercizi finanziari. Nell'ambito della disciplina che regola la fase sperimentale di tale "potenziamento" della funzione del bilancio di cassa la novella introduce, però, la previsione che un rapporto sull'attività della sperimentazione debba essere trasmesso, a cura del Ministro dell'economia e delle finanze, alle Commissioni parlamentari competenti ed alla Corte dei Conti.

Dal tenore letterale di tale norma, si evince che è intento del legislatore far permanere il sistema di redazione contabile del doppio bilancio, da un lato, riscrivendo tutti i principi della delega della legge 196/2009 volti, non più alla progressiva adozione del bilancio di sola cassa bensì, al potenziamento ed al rilancio della gestione di cassa e della sua connessione con il quadro della finanza pubblica e, dall'altro, trasformando la delega nella razionalizzazione dell'attuale competenza sulla base dei criteri della maggiore trasparenza, della

semplificazione e della omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili.

Dai lavori in commissione risulta palese che la *ratio* di questa ponderazione nasca dal fatto che *“è sembrato troppo tranchant rinunciare subito alla competenza, che è il sistema in base al quale da quasi un secolo vengono gestiti i bilanci pubblici e che è indissolubilmente legato all'idea della programmazione delle risorse, il cui abbandono nel giro di poco tempo può non essere assimilato adeguatamente dalle tante pubbliche amministrazioni coinvolte. La scelta è dunque, per intanto, rafforzare la cassa, che è il vero problema, ferma rimanendo la possibilità a regime, con una cassa meglio gestita, di rivedere la questione complessiva e ripensare alla utilità di un sistema anche di competenza. Procedere altrimenti, senza la dovuta gradualità, può effettivamente rappresentare un rischio che il sistema della finanza pubblica di questo Paese è bene che non corra, tenuto conto delle ingenti masse finanziarie coinvolte. Del resto, va ricordato che la felice intuizione della stagione riformistica al riguardo, che culminò con il varo della legge 468 del 1978, era di affiancare alla competenza la cassa e collegare quest'ultima alla gestione effettiva delle grandezze finanziarie e monetarie macroeconomiche: questo deve rimanere l'obiettivo, data l'infelice esperienza del tipo di cassa che si è determinato in questi decenni. Lo stesso parere unanime che la Commissione espresse nello scorso dicembre sulla bozza del decreto di sperimentazione del passaggio al sistema di cassa sottolineava gli inconvenienti del sistema della legge*

196 al riguardo e affermava la piena disponibilità a ripensare la materia.”¹¹.

Obiettivo della riforma, ad avviso del relatore al Senato che l’ha proposta¹² è una migliore redazione del bilancio di cassa, nel quale ritrovano un loro ruolo gli aspetti di competenza, che consentono una migliore programmazione dell’intera azione economica e finanziaria dello Stato¹³.

Le modifiche introdotte attestano e confermano come l’adozione del bilancio di cassa sia un’operazione particolarmente complessa, che presuppone adeguamenti molto rilevanti delle procedure gestionali ed incisive modifiche di ordine organizzativo. Si tratta, infatti, di una impostazione particolarmente innovativa per l’ordinamento italiano, anche se adottata agli inizi dello Stato unitario, che presenta implicazioni di rilevante impatto connesse ai profili gestionali ed alla responsabilità dei dirigenti che non può non incidere sugli assetti organizzativi e sui comportamenti delle amministrazioni.

Difatti, mentre le dotazioni di competenza quantificano l’entità prevista delle entrate che le amministrazioni statali acquisiranno il diritto di percepire (entrate che si prevede di accertare) e l’entità prevista delle spese che le amministrazioni statali assumeranno l’obbligo di effettuare (spese che si prevede di impegnare), le dotazioni di cassa quantificano l’entità prevista delle entrate che saranno incassate (vale a dire versate in Tesoreria) e delle spese che saranno pagate (erogate dalla Tesoreria)¹⁴.

In merito al bilancio di cassa, si contrappongono fondamentalmente due orientamenti ermeneutici inclini ad evidenziarne, rispettivamente,

le potenzialità o i rischi. Alla stregua del primo il bilancio di cassa “*ha il pregio di permettere una valutazione più realistica dell’entità delle entrate e della spesa pubblica, grazie alla conoscenza diretta di quale sarà la somma che verrà introitata o spesa, e comporta l’effetto non secondario di provocare il superamento del fenomeno dei residui, che sono destinati quasi completamente a sparire*”¹⁵ ed inoltre “*oltre ad essere più semplice, appare particolarmente utile per la programmazione ed il monitoraggio dei flussi finanziari, per valutare il reale impatto dei tributi e delle spese pubbliche sul sistema economico e, infine, per consentire una maggiore flessibilità gestionale*”¹⁶. A fortiori si sostiene, altresì, che “*il bilancio di cassa sarebbe la naturale conseguenza di un sistema statale organizzato su programmi di spesa, il cui esito è valutato da parametri di risultato, e di un sistema di finanza decentrata organizzata sulla base di costi e fabbisogni standard, ragion per cui quasi tutti i Paesi OCSE adottano il bilancio di cassa*”¹⁷.

A ciò si aggiunge “*la complessa questione dei residui attivi*¹⁸ *e passivi*¹⁹ *che il bilancio di competenza fa sorgere*”²⁰.

Alla stregua del secondo indirizzo “*il controllo dei flussi di cassa diverrebbe l’unico imperativo del dirigente titolare di un programma di spesa che non terrebbe conto degli effetti nefandi che potrebbero emergere solo negli esercizi futuri, con la conseguente necessità di affiancare la contabilità redatta in termini di cassa con quella redatta in termini di competenza*”²¹. Infatti il bilancio di competenza assolve “*più pienamente del bilancio di cassa la funzione di limitare l’attività di spesa delle amministrazioni e, conseguentemente, permette al*

potere legislativo un controllo più efficace dell'azione dell'esecutivo. Esso infatti, vincola la capacità delle amministrazioni di contrarre obbligazioni passive e, sia pure, indirettamente, agisce da freno sull'erogazione dei pagamenti. Il bilancio di competenza, inoltre, permette di tenere ben distinti i fatti della gestione attinenti ad ogni singolo esercizio nonché di conoscere l'effettivo impegno finanziario per programmi e servizi pubblici”²².

I due sistemi contabili adottati dallo Stato italiano, entrambi redatti in termini finanziari, si diversificano in ordine alla fase di spesa considerata al momento della contabilizzazione che, per il bilancio di competenza, è il momento iniziale dell'accertamento (quando si acquista il diritto all'entrata) o dell'impegno (quando si realizza l'obbligo di pagare), mentre per il bilancio di cassa è quello del versamento e del pagamento (momenti dell'effettivo e materiale movimento, rispettivamente, in entrata e in uscita).

La competenza, pertanto, tiene conto del momento in cui sorge il titolo giuridico dal quale deriva l'entrata o la spesa; la cassa, invece, si riferisce al compimento, di fatto, delle operazioni di incasso e di pagamento²³.

Risulta evidente, quindi, che il passaggio ad un bilancio redatto in termini di sola cassa implichi lo spostamento dell'attenzione, per le entrate, dal momento in cui sorge il diritto a riscuotere (fase dell'accertamento) al momento in cui le risorse sono effettivamente riscosse (fase del versamento) e, per le spese, dal momento in cui sorge l'obbligo di pagare (fase dell'impegno) al momento in cui le spese sono effettivamente erogate (fase del pagamento). Ne consegue

che, nel bilancio di cassa, il momento formale della rilevazione contabile è quello delle variazioni monetarie.

Invero, un sistema basato sul principio della “cassa” si concentra sul momento in cui le risorse vengono effettivamente incassate ed erogate dallo Stato piuttosto che sul momento in cui sorge un diritto a riscuotere o a spendere.

In estrema sintesi, l’invocato approdo al bilancio di cassa trae origine dall’abnorme cumulo di residui passivi che caratterizza il bilancio dello Stato. Difatti il ricorso al bilancio di cassa in via esclusiva, o congiuntamente ad una contabilità di competenza, ha trovato, fin dalla riforma della contabilità generale dello Stato del 1978, la ragione giustificatrice nel tentativo di arginare il fenomeno connaturato ad un sistema contabile di competenza della formazione dei residui attivi (entrate accertate ma non riscosse) e passivi (spese impegnate ma non ancora pagate).

E’ dato incontrovertibile che la formazione dei residui sia un fenomeno fisiologico connaturato al sistema di bilancio di competenza giuridica, che si riferisce, appunto, al momento in cui sorge il diritto o l’obbligo.

Tuttavia, come evidenziato dalle Sezioni Riunite in sede di controllo della Corte dei Conti, *“il patologico accumulo dei residui passivi è legato peraltro alle caratteristiche della legislazione di spesa, alla farraginosità delle procedure, alle reiterate misure di slittamento di pagamenti, ad errori previsionali nell’impostazione del bilancio, alla scarsa capacità di spesa”* ²⁴.

In sede attuativa, infatti, gli effetti del bilancio di cassa affiancato a quello di competenza con legge 468/1978, si sono rilevati notevolmente inferiori alle attese e non solo in termini di gestione del bilancio, ma anche in ordine al governo della finanza pubblica. D'altronde, non può sottovalutarsi il ruolo anomalo assunto dalla gestione di Tesoreria, fenomeno che non ricorre negli altri paesi dove è vigente il bilancio di cassa.

Il raccordo tra bilancio e conti di Tesoreria implica il corrente correggere, da parte del saldo di tesoreria (anche in misura rilevante) del saldo di cassa del bilancio e quindi la conseguente tendenziale marginalità del bilancio dello Stato. Il bilancio di cassa, proprio a causa di tale connubio con le operazioni di Tesoreria è finora risultato privo di significato economico.

Preferibile sarebbe quindi una sostituzione graduale, a livello di vincolo decisionale, dell'attuale sistema finanziario della competenza giuridica e della cassa, che garantisca ponderate ed approfondite disamine delle diverse problematiche, così da assicurare adeguate soluzioni tecnico-giuridiche che rendano l'innovazione meno traumatica possibile, a tutela della complessiva tenuta dei conti pubblici.

Alla luce di quanto esposto, sembra potersi affermare che la novella, nel rivedere la scelta forse troppo semplicistica di adottare in breve tempo la redazione del bilancio in termini di sola cassa, depotenzia sostanzialmente tale transizione prevista nella riforma del 2009, e conferma la rilevanza delle implicazioni di un mero e repentino

passaggio al bilancio di sola cassa nonché delle connesse problematiche che sarebbero potute emergere in sede applicativa.

Se è vero che un bilancio redatto secondo il principio di cassa consente una maggiore responsabilizzazione del dirigente che gestisce le risorse pubbliche, incoraggiandolo a porre attenzione al momento della programmazione ed erogazione della spesa²⁵, tra i vantaggi del bilancio di competenza non può non annoverarsi la capacità di limitare maggiormente le facoltà dell'esecutivo nel campo delle spese pubbliche²⁶.

Inoltre, non si può trascurare di rilevare che già in seno al dibattito all'Assemblea Costituente, dal rapporto della Commissione economica²⁷, si evince che *“il bilancio di competenza è certamente meno semplice di quello di cassa ma presenta notevoli vantaggi in quanto permette una valutazione più esatta e più completa delle condizioni generali della finanza pubblica”* e che con il bilancio di competenza *“il controllo interviene nella cognizione e nella valutazione dei servizi e dei bisogni riferiti ai costi effettivi e reali”*. Si legge ancora dal rapporto *“con il bilancio di cassa il controllo si limita all'apprezzamento del movimenti attivo e passivo della cassa e della sua consistenza finale in relazione al fabbisogno dei servizi”*.

La Commissione economica adduce, altresì, a favore ed a sostegno del bilancio di competenza che *“esso si adatta meglio all'indole dello Stato costituzionale, poiché limita la facoltà del Governo ad accertare le entrate e a impegnare le spese, mentre con il bilancio di cassa il Governo potrebbe impegnarsi oltre i limiti stabiliti per i pagamenti. Questi impegni poi verrebbero alla discussione parlamentare quando*

nei successivi esercizi il Governo si vedrebbe costretto a chiedere i fondi per farvi fronte. “ A tal proposito si evidenzia che il sistema contabile basato sulla sola cassa, atteso che gli accertamenti e gli impegni sono privi di valore, non consente di individuare contabilmente i diritti e gli obblighi e l’esercizio finanziario in cui essi si formano, con la conseguenza di sottovalutare le obbligazioni assunte.

La summenzionata Commissione economica conclude asserendo che *“il bilancio di competenza è più veritiero perché fornisce una valutazione dei servizi e dei bisogni riferiti ai costi effettivi e reali, e dunque pone meglio in rilievo la situazione reale dell’azione statale”²⁸.*

Come precedentemente illustrato, in dottrina non si registrano orientamenti uniformi in ordine alla superiorità di un sistema contabile sull’altro. Di conseguenza, la Corte dei Conti²⁹ ha asserito che *“La coesistenza dei due criteri, tuttavia, offre vantaggi almeno sotto due aspetti principali.*

In primo luogo, l’esigenza fondamentale della costruzione di conti pubblici secondo i criteri della contabilità nazionale e della competenza economica, ai fini delle verifiche europee, trae grande vantaggio dalla disponibilità sia dei dati di competenza (essenziali per la valutazione degli oneri correnti) che di quelli di cassa (adottati per la stima delle spese in conto capitale).

In secondo luogo il mantenimento del conto degli impegni costituisce una garanzia di un più rigoroso controllo dei conti pubblici, tanto più in presenza di fenomeni (come quello della crescente evidenza dei

debiti sommersi) che incidono negativamente sulla tenuta delle risultanze contabili “.

Alla luce degli effetti positivi del bilancio di cassa, rivelatisi notevolmente inferiori alle attese sia sotto il profilo del governo della finanza pubblica sia in termini di gestione, la Corte dei Conti³⁰, non ha mancato di prospettare un’ulteriore soluzione: la sostituzione graduale dell’attuale sistema finanziario della competenza giuridica e della cassa, con un sistema basato sulla competenza economica³¹ che tenga conto del momento in cui maturano i ricavi o i costi.

La Corte ha, altresì, asserito che il previsto passaggio alla redazione del bilancio dalla competenza giuridica alla sola cassa, potrebbe condurre, in fase gestionale, ad un affievolimento del rigore in termini di obbligazioni assunte e, conseguentemente, far sorgere problemi a livello europeo. Per la Corte il summenzionato passaggio è stato visto come una tappa intermedia verso il bilancio di competenza economica in linea con il SEC 95, la cui adozione costituirebbe, invece, una base per la soluzione delle attuali difficoltà³².

Luana Tolomeo

¹ Proposta di legge A.C. 3921 “*Modifiche alla legge 31 dicembre 2009, n. 196, conseguenti alle nuove regole adottate dall’Unione europea in materia di coordinamento delle politiche economiche degli Stati membri*”, presentata il 1° dicembre 2010, approvata alla Camera il 9 febbraio 2011 e trasmessa dal Presidente della Camera dei deputati alla Presidenza del Senato il 10 febbraio 2011; approvata con modificazioni al Senato (AS 2555) il 23 marzo 2011, trasmessa alla Camera (AC 3921 B) il 24 marzo 2011, approvata definitivamente, in terza lettura, il 6 aprile 2011, è divenuta legge n. 39 del 7 aprile 2011 (G.U. n. 84 del 12 aprile 2011) ed è entrata in vigore il 13 aprile 2011.

² Per «semestre europeo» si intende l’introduzione di una procedura organica, volta alla realizzazione di un coordinamento comunitario preventivo delle politiche economiche e di bilancio degli Stati membri, da realizzare attraverso una discussione, a livello europeo, sulle politiche nazionali e sui principali interventi di riforma, che ne anticipi gli effetti economico-finanziari. Il «semestre europeo» che copre tutti gli aspetti della sorveglianza economica, comprese le politiche intese a garantire la disciplina di bilancio e la stabilità macro-economica, è volto a favorire la crescita e la competitività, conformemente alla strategia Europa 2020 per una crescita «intelligente, sostenibile e inclusiva» (di cui alla comunicazione della Commissione, COM(2010) 2020, del 3 marzo 2010).

Il semestre europeo avviato per la prima volta nel 2011, in base ad una decisione del Consiglio ECOFIN del 7 settembre 2010, consiste in un ciclo di procedure volte ad assicurare un coordinamento *ex-ante* delle politiche economiche nell'Eurozona e nell'UE.

Il ciclo include le seguenti fasi: gennaio: presentazione da parte della Commissione dell'analisi annuale della crescita (*con riferimento al semestre in corso, appena iniziato, il 12 gennaio 2011 la Commissione ha già presentato la sua prima indagine annuale*); febbraio/marzo: il Consiglio europeo elabora le linee guida di politica economica e di bilancio a livello UE e a livello di Stati membri; metà aprile: gli Stati membri sottopongono contestualmente i Piani nazionali di riforma (PNR, elaborati nell'ambito della nuova Strategia UE 2020) ed i Piani di stabilità e convergenza (PSC, elaborati nell'ambito del Patto di stabilità e crescita), tenendo conto delle linee guida dettate dal Consiglio europeo; inizio giugno: sulla base dei PNR e dei PSC, la Commissione europea elabora le raccomandazioni di politica economica e di bilancio rivolte ai singoli Stati membri; giugno: il Consiglio ECOFIN e, per la parte che gli compete, il Consiglio Occupazione e affari sociali, approvano le raccomandazioni della Commissione europea, anche sulla base degli orientamenti espressi dal Consiglio europeo di giugno; seconda metà dell'anno: gli Stati membri approvano le rispettive leggi di bilancio, tenendo conto delle raccomandazioni ricevute. Nell'indagine annuale sulla crescita dell'anno successivo, la Commissione dà conto dei progressi conseguiti dai Paesi membri nell'attuazione delle raccomandazioni stesse.

L'obiettivo del nuovo meccanismo, secondo quanto indicato dal Consiglio e dalla Commissione, non è quello di sottoporre i bilanci nazionali ad una sorta di valutazione o approvazione preventiva, prima che vengano presentati ai Parlamenti nazionali, bensì di fornire elementi per una discussione *ex-ante* sulle politiche di bilancio.

³ La legge di contabilità e finanza pubblica n. 196/2009 aveva delegato il Governo (articolo 42 "*Delega al governo per il passaggio al bilancio di sola cassa*") ad adottare, entro tre anni dalla data di entrata in vigore della legge stessa, uno o più decreti legislativi, prevedendo, tra l'altro, l'affiancamento al bilancio di cassa, a fini conoscitivi, di un corrispondente prospetto redatto in termini di competenza, la previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina e lo smaltimento dei residui passivi accertati al momento dell'effettivo passaggio al bilancio di cassa e la graduale estensione dell'applicazione al bilancio di cassa alle altre amministrazioni.

⁴ A. Monorchio, L. G. Mottura, *Compendio contabilità di Stato*, Bari, 2010, p. 164.

⁵ G. Vegas, *Il nuovo bilancio pubblico*, Bologna, 2010, p. 124.

⁶ Novellato articolo 42 (*Delega al Governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento della funzione del bilancio di cassa*)

1. Ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza, il Governo è delegato ad adottare, entro quattro anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

a) razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili;

b) ai fini del potenziamento del ruolo del bilancio di cassa, previsione del raccordo, anche in appositi allegati, tra le autorizzazioni di cassa del bilancio statale e la gestione di tesoreria;

c) ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese;

d) revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento, tenendo anche conto di quanto previsto alla lettera c);

e) previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina;

f) considerazione, ai fini della predisposizione del decreto legislativo di cui al presente comma, dei risultati della sperimentazione condotta ai sensi del comma 2;

g) previsione della graduale estensione delle disposizioni adottate in applicazione delle lettere a), c) e d) alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con quanto disposto dall'articolo 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42, nonché dall'articolo 2 della presente legge;

h) rilevazione delle informazioni necessarie al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche secondo i criteri adottati nell'ambito dell'Unione europea.

2. Ai fini dell'attuazione del comma 1, il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato avvia un'apposita sperimentazione della durata massima di due esercizi finanziari. Il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Commissioni parlamentari competenti per materia e alla Corte dei conti un rapporto sull'attività di sperimentazione.

3. Lo schema di decreto di cui al comma 1 è trasmesso alla Camera dei deputati e al Senato della Repubblica affinché su di esso sia espresso il parere delle Commissioni parlamentari competenti entro sessanta giorni dalla trasmissione. Decorso tale termine, il decreto può essere comunque adottato. Qualora il termine per l'espressione del parere scada nei trenta giorni che precedono la scadenza del termine finale per l'esercizio della delega o successivamente, quest'ultimo è prorogato di novanta giorni. Il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, ritrasmette i testi alle Camere con le proprie osservazioni e con eventuali modificazioni e rende comunicazioni davanti a ciascuna Camera. Decorsi trenta giorni dalla nuova trasmissione, il decreto può essere comunque adottato dal Governo.

4. Entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo di cui al comma 1 possono essere adottate disposizioni integrative e correttive del medesimo decreto, nel rispetto dei principi e criteri direttivi e con le medesime modalità previsti dal presente articolo.

⁷ A. Monorchio, L. G. Mottura, *op.cit.*, p. 165.

⁸ L'articolo 42 della legge 96/2009 prevedeva infatti il passaggio alla redazione in termini di sola cassa in tre anni e l'affiancamento a scopo conoscitivo di un corrispondente prospetto redatto in termini di competenza. Ulteriori criteri direttivi attenevano: all'adozione di sistemi contabili di rilevazione dei dati, che assicurassero la disponibilità di quelli relativi alle posizioni debitorie e creditorie dello Stato, anche al fine di compilare un elenco degli impegni che impedisse la formazione di situazioni debitorie; al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche, secondo quanto previsto a livello comunitario; alla previsione di un sistema di controlli preventivi di legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione contratta dal dirigente responsabile e l'obbligo per quest'ultimo di predisporre un apposito piano finanziario finalizzato a scandire le fasi temporali di assunzione delle obbligazioni, sempre relativamente al dirigente responsabile, limiti all'assunzione di obbligazioni in relazione all'autorizzazione di cassa disponibile; all'adeguamento della disciplina per il passaggio al solo bilancio di cassa e previsione di un periodo transitorio, al momento del passaggio, per lo smaltimento dei residui passivi accertati al momento dell'effettivo passaggio; alla considerazione dei risultati della sperimentazione; alla graduale estensione del bilancio di cassa alle altre amministrazioni pubbliche.

La gradualità del passaggio doveva essere effettuata attraverso un primo periodo di sperimentazione, della durata massima di due esercizi finanziari e avviata dalla Ragioneria generale dello Stato.

Le modalità e le amministrazioni coinvolte sono state definite nello schema di decreto del Ministro dell'economia n. 30016/2010 nel quale si è previsto che: la sperimentazione prende avvio a decorrere dal 1 gennaio 2011, con attività propedeutica al 1 luglio 2010 e che i Ministeri coinvolti sono Interno, Difesa, Infrastrutture e Trasporti; nonché che la gestione sperimentale è affiancata a quella ordinaria, quindi, senza comportare deroghe alla vigente normativa e alle regole contabili di gestione del bilancio.

A tal proposito si evidenzia che le Camere nel dicembre scorso, si sono espresse sullo schema del decreto ministeriale concernente la sperimentazione del passaggio dalla redazione del bilancio dello Stato e degli altri documenti contabili in termini di competenza e cassa alla redazione in termini di sola cassa.

⁹ Ci si riferisce alle due audizioni sulla riforma della legge di contabilità e finanza pubblica, rispettivamente tenute presso il Senato della Repubblica (aprile 2009) e presso la Camera dei Deputati (settembre 2009). Si veda anche Corte dei Conti, Inaugurazione anno giudiziario 2011, p. 8.

¹⁰ Nel corso dell'esame al Senato è stato aggiunto, alla legge n. 39 del 2011 (composta di otto articoli) un nuovo articolo (art. 5) che ha novellato l'art. 42 della legge n. 196/2009, cosicché in luogo della previgente delega al Governo per il passaggio al bilancio di sola cassa, è introdotta una nuova delega tesa a potenziare la funzione del bilancio di cassa, ferma restando, tuttavia, la redazione del bilancio anche in termini di competenza.

¹¹ Senato della Repubblica, Legislatura 16° - 5ª Commissione permanente - Resoconto sommario n. 487 del 22 febbraio 2011.

¹² Senatore A. Azzollini, Presidente della 5ª Commissione permanente (Bilancio).

¹³ Senato della Repubblica, Legislatura 16° - 5ª Commissione permanente - Aula- Resoconto stenografico della seduta n. 523 del 22 marzo 2011.

¹⁴ M. Orefice, *Manuale di contabilità pubblica*, Roma, 2010, p. 31.

¹⁵ G. Vegas, *op. cit.*, p.126.

¹⁶ A. Monorchio, L.G. Mottura, *op.cit.*, p. 167.

¹⁷ P. Santoro, *Manuale di contabilità e finanza pubblica*, Rimini, 2010, p. 110.

¹⁸ I residui attivi sono l'espressione di entrate accertate ma non ancora riscosse nonché di entrate riscosse ma non ancora versate al termine dell'anno finanziario di riferimento (articolo 152 Regio Decreto del 22 gennaio 1924, n. 827); essi rappresentano i crediti dello Stato nei confronti dei terzi.

¹⁹ I residui passivi sono l'espressione di spese già impegnate e non ancora ordinate ovvero ordinate ma non ancora pagate (articolo 152 Regio Decreto del 22 gennaio 1924, n. 827); essi si configurano come debiti dello Stato nei confronti dei terzi.

²⁰ A. Monorchio, L.G. Mottura, *op. cit.*, p. 167.

²¹ P. Santoro, *op.cit.*, p. 110.

²² A. Monorchio, L.G. Mottura, *op. cit.*, p. 166.

²³ M. Orefice, *op.cit.*, p. 31.

²⁴ Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, *Elementi per l'audizione in materia di passaggio dal bilancio di competenza al bilancio di cassa*, Commissione Bilancio del Senato della Repubblica, 21 dicembre 2010, p. 6.

²⁵ Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, *“La riforma della contabilità e della finanza pubblica, novità, riflessioni e prospettive”*, 2010, p. 92.

²⁶ G. Pisauro, *“Il bilancio tra cassa e competenza”*, Seminario RGS 7 aprile 2010, p.6.

²⁷ G. Pisauro, *op. cit.*, p. 4.

²⁸ G. Pisauro, *op. cit.*, p. 5.

²⁹ Corte dei Conti, *Elementi per l'audizione in materia di contabilità e finanza pubblica nonché delega al Governo in materia di adeguamento dei sistemi contabili, perequazione delle risorse, efficacia della spesa e potenziamento del sistema dei controlli (A.S. 1397) V Commissione programmazione economica, bilancio Senato della Repubblica*, 8 aprile 2009, p. 24.

³⁰ Corte dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, *Elementi per l'audizione in materia di passaggio dal bilancio di competenza al bilancio di cassa*, Commissione Bilancio del Senato della Repubblica, 21 dicembre 2010, p. 4.

³¹ Il criterio della competenza economica è stato fatto proprio dal Sistema europeo dei conti -SEC 95- approvato con Regolamento del Consiglio comunitario, CE 2223 del 25 giugno del 1996 e adottato dall'Istituto statistico delle Comunità europee (Eurostat).

I principi applicati sono quelli contenuti in norme di contabilità pubblica e privata internazionalmente riconosciute (IPSAS, *international public sector accounting standards*, IAS, *international accounting standards* e IFRS, *international financial reporting standards*); essi consentono di pervenire alla elaborazione, tra gli altri, di tre documenti espressivi, rispettivamente, della situazione finanziaria di cassa, del risultato economico e della situazione patrimoniale dell'UE.

Il criterio della competenza economica rileva operazioni di natura economica, prendendo a riferimento il momento in cui maturano i costi e i ricavi. In particolare, con tale criterio le transazioni sono registrate nel momento in cui il valore economico è creato, trasformato, scambiato, trasferito o estinto, indipendentemente dal fatto che l'introito di cassa sia ricevuto o il pagamento effettuato, determinando in tal modo la possibilità che determinati importi siano imputati a un esercizio in assenza di corrispondenti flussi finanziari. La rilevazione e valutazione delle voci di costo sono regolate dai principi contabili nazionali ed internazionali, i quali stabiliscono che si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalle date dell'incasso e del pagamento. (A. Monorchio, L.G. Mottura, *op. cit.*, p. 165).

³² Corte Dei Conti, Sezioni Riunite in sede di controllo, *Indagine conoscitiva concernente il disegno di legge C. 2555 “Legge di contabilità e finanza pubblica”*, V Commissione Bilancio Camera dei Deputati, 22 settembre 2009, p. 7; Corte dei Conti, Inaugurazione anno giudiziario 2011, p. 8.