

XVI legislatura

**Schema di decreto ministeriale
concernente la sperimentazione
volta a realizzare il passaggio, nella
predisposizione del bilancio
annuale di previsione e degli altri
documenti contabili dello Stato,
dalla redazione in termini di
competenza e cassa alla redazione
in termini di sola cassa
(Atto del Governo n. 290)**

Dicembre 2010
n. 41



servizio del bilancio
del Senato



Servizio del Bilancio

Direttore dott. Clemente Forte

tel. 3461

Segreteria

tel. 5790

Uffici

Documentazione degli effetti finanziari dei testi legislativi

dott.ssa Chiara Goretti

tel. 4487

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di entrata

dott. Luca Rizzuto

tel. 3768

Verifica della quantificazione degli oneri connessi a testi legislativi in materia di spesa

dott. Renato Loiero

tel. 2424

Il presente dossier è destinato alle esigenze di documentazione interna per l'attività degli organi parlamentari e dei parlamentari.

Si declina ogni responsabilità per l'eventuale utilizzazione o riproduzione per fini non consentiti dalla legge.

INDICE

1. Cenni introduttivi sulle caratteristiche dei diversi sistemi contabili in relazione alle esigenze della Amministrazione statale.....	1
2. I criteri generali della "Competenza" e della "Cassa" nella contabilità di Stato e i potenziali vantaggi e limiti derivanti dall'adozione dei relativi metodi di rilevazione.....	2
3. La delega contenuta all'articolo 42 della legge n. 196/2009 e le modalità applicative del nuovo modello contabile sin dalla sperimentazione.....	9
4. Le indicazioni contenute nello schema di decreto A.G. n. 290 e l'avvio della sperimentazione presso le Amministrazioni dell'Interno, della Difesa e dei Trasporti e delle Infrastrutture.....	13
4.1. <i>I contenuti dello schema A.G. n. 290 e le prime valutazioni della Corte dei Conti.</i>	13
4.2. <i>L'avvio della sperimentazione presso le Amministrazioni dell'Interno, della Difesa e dei Trasporti e delle Infrastrutture: le prime annotazioni tecniche e gestionali.</i>	21
SINTESI E CONCLUSIONI	29

1. Cenni introduttivi sulle caratteristiche dei diversi sistemi contabili in relazione alle esigenze della Amministrazione statale.

La disciplina del bilancio dello Stato e della relativa contabilità generale, come iscritta nella nuova legge di contabilità n. 196/2009, è destinata a produrre sensibili ripercussioni sulle classiche procedure erariali e sugli stessi profili gestionali delle Amministrazioni statali, per effetto del passaggio al criterio della "cassa" previsto dall'articolo 42 della medesima legge.

La delega ivi prevista prevede, infatti, sia pure graduale, dopo un periodo di prima sperimentazione, il passaggio ad un bilancio redatto in termini di sola cassa in luogo dell'attuale bilancio, che come noto è basato sul doppio schema "misto", della competenza e della cassa.

Il cambiamento dovrebbe completarsi entro tre anni dall'entrata in vigore della nuova legge di contabilità.

Una riflessione preliminare si impone su alcuni aspetti di carattere tecnico e metodologico, ai fini di una migliore comprensione della portata della succitata innovazione e del suo valore innovativo rispetto all'approccio contabile gestionale che ha permeato sino ad ora l'Amministrazione erariale dello Stato.

Nell'ambito degli organismi pubblici il sistema contabile di riferimento nell'esperienza italiana più recente, tenendo conto dell'esperienza storica che segna l'evoluzione della contabilità pubblica, è la contabilità improntata al concetto della "competenza" finanziaria.

Si tratta di un sistema tipicamente "preventivo", che è connaturato all'esigenza di pervenire alla puntuale determinazione delle entrate e delle uscite di un determinato periodo, le quali possono essere rilevate, ora secondo il criterio della competenza pura, ora secondo quello misto con quello della cassa, fornendosi *ex ante* il quadro delle grandezze contabili che scaturiscono dalla gestione pianificata ed autorizzata all'esecutivo, con apposito atto legislativo, dal Parlamento¹.

¹ Di norma per le pubbliche Amministrazioni si prediligono sistemi contabili improntati sulla contabilità finanziaria, di per sé più adatti ad uniformarsi ad una logica giuridico-autorizzatoria e di "preventivo", piuttosto che economica e gestionale. Ciò, a maggior ragione, dovrebbe valere per l'Amministrazione dello Stato. E' chiaro infatti che la natura e la finalità propria della Amministrazione statale, agendo perlopiù al di fuori dalle logiche di mercato, non necessiterebbe di rilevazioni contabili analoghe a quelle delle imprese private, mirate esclusivamente a misurarne il profitto, sebbene la partecipazione alla Unione europea, abbia indotto nell'ultimo decennio a porre sempre maggiore enfasi anche sulla dimensione "economica" della spesa pubblica.

Il bilancio dello Stato, da ormai oltre trenta anni, è basato per l'appunto su di un sistema di contabilità ispirato alla competenza finanziaria c.d. "mista", essendo redatto al contempo secondo sia il criterio della competenza (giuridica) e della cassa, e confermandosi in tal senso le tecniche di rilevazione dei fenomeni gestionali in corso d'anno.

Tuttavia, come si avrà modo di rilevare più in dettaglio, se in linea teorica l'impianto di previsione e rilevazione del bilancio e della contabilità generale dello Stato si presenta in sé chiaro, non altrettanto soddisfacente è stato il risultato della sua concreta attuazione, che ha ingenerato, in particolare, diffuse critiche sulla reale significatività, in particolare, delle autorizzazioni di cassa.

2. I criteri generali della "Competenza" e della "Cassa" nella contabilità di Stato e i potenziali vantaggi e limiti derivanti dall'adozione dei relativi metodi di rilevazione

Per quanto concerne anzitutto i vantaggi e gli svantaggi di un sistema di rilevazione per cassa, oltre che le conseguenze di un suo innesto su di un sistema di rilevazione improntato tradizionalmente alla competenza giuridica, anzitutto non va sottaciuto che alla contabilità finanziaria, ordinata secondo il criterio della competenza giuridica pura o "mista" (competenza - cassa) vanno ascritti indubbi limiti: a partire dalla produzione, in certa misura "fisiologica", del fenomeno contabile dei residui attivi e passivi, alla necessità di tenere due distinti i gruppi di rilevazione per la gestione della competenza e per quella dei residui, per cui non è mai di immediata evidenza la "massa" complessivamente spendibile per un dato esercizio, distintamente per le due componenti.

Quand'anche superabili, tali difficoltà appaiono corroborate dalle ricadute che ne conseguono in termini di rigidità del bilancio, in quanto derivanti dall'iscrizione di spese che si andranno a realizzare soltanto in esercizi successivi rispetto a quello della "prima" registrazione contabile.

In altri termini, sotto il profilo tecnico-gestionale, se è indubbio che il criterio della competenza finanziaria impone l'esigenza di predisporre anticipatamente la copertura finanziaria anche di oneri che, sebbene

E' altresì evidente poi la constatazione di come il ruolo storico della contabilità c.d. di competenza, nell'accezione giuridico-finanziaria, almeno in linea di principio, sia stato legato all'esigenza, da lungo tempo avvertita come prioritaria delle regole contabili applicate al settore pubblico, di garantire uno stretto controllo delle dinamiche della spesa pubblica e di individuarne le relative responsabilità gestionali.

impegnati nell'esercizio, saranno in tutto o in parte erogati negli esercizi successivi, è altresì vero che, in tal modo, si conferisce "certezza" e prevedibilità ai flussi, ma si favoriscono anche alcuni comportamenti, corretti: come, ad esempio, quelli connessi a previsioni non realistiche, da cui si determinano o una sottovalutazione o una sopravvalutazione della spesa o delle entrate rispetto al loro ragionevole e prevedibile svolgimento.

D'altro canto è fuor di dubbio che all'adozione del criterio della "cassa" è di norma associato il vantaggio di avere rilevazioni senz'altro più semplici e di più immediata comprensione, atteso che la nozione di incasso e pagamento risulta più intelligibile e, soprattutto, certa, rispetto invece alle fasi delle entrate e delle spese, su cui si impernia il tradizionale principio di competenza giuridica.

Ciò, oltre alla significativa possibilità, almeno teorica, di un controllo preventivo migliore anche sulla gestione di tesoreria, e dunque sulla prevedibile formazione del fabbisogno, rende meglio programmabile anche la sua copertura in corso d'anno.

In aggiunta, ed è una questione centrale per la transizione in esame, il passaggio al criterio della cassa dovrebbe recare in sé una rappresentazione della dinamica finanziaria e gestionale più realistica e aderente ad una maggiore flessibilità, permettendo un più diretto ed immediato raccordo con le rilevazioni di contabilità nazionale.

Ciò avviene, soprattutto, ma non solo, per il tramite di una rappresentazione più realistica degli investimenti, ad esempio, che si intendono realizzare in futuro, atteso che, per molti di essi, i tempi di esecuzione sono sovente molto lunghi e l'iscrizione di un'uscita per la realizzazione di un'opera pubblica in un bilancio redatto secondo il principio della competenza di rado si trasforma a fine esercizio in effettiva erogazione della somma stanziata. In ciò, potendo verificarsi che sovente il processo di spesa non venga nemmeno avviato, con la conseguente formazione di rilevanti economie di c.d. "stanziamento".

A rigore, in definitiva, la rilevazione secondo il criterio della cassa dovrebbe dunque consentire anche di attutire il fenomeno della contabilizzazione dei residui, ma ciò non vuol dire affatto, come si avrà modo di sottolineare, che le dinamiche da cui essi traggono origine non si formino o che non esistano più, come del resto lo stesso schema di decreto in esame dimostra.

E' indubbio, tuttavia, che anche in un sistema di rilevazione per cassa non mancano altresì alcune gravi problematicità, a partire dalla circostanza che esso non consente l'individuazione, immediata e trasparente, dell'esercizio di riferimento delle operazioni gestionali, proprio in quanto le movimentazioni di cassa possono di per sé riferirsi tanto alla competenza dell'esercizio quanto ai c.d. residui.

Ne segue che la rilevazione di cassa, a meno di sistemi contabili di registrazione degli obblighi, come peraltro conferma il legislatore delegato per lo schema in esame, presenta in sé anche il grosso limite che non consente di rilevare compiutamente le conseguenze delle scelte preventive sugli esercizi futuri: in altre parole, pur a fronte di ipotetici risultati misurati come positivi in dati anni, potrebbero ben essere associati *deficit* consistenti per gli esercizi degli anni successivi.

D'altra parte, va considerato che l'esperimento di reintrodurre il bilancio di cassa, dettato dalla legge 468 del 1978, non può dirsi essere stato coronato da successo. Ciò sia per una costante sottostima iniziale dei residui, sia per una tecnica di stima degli stanziamenti di cassa basata su meri automatismi e non frutto di una valutazione di tipo manageriale ed oggettivo caso per caso, tant'è che presto la vera previsione di cassa finì con l'essere contenuta in un ulteriore aggregato, la stima di cassa, che non aveva però una valenza formale. Il tutto è stato aggravato dalla crescita delle dimensioni della Tesoreria, frutto tra l'altro di una gestione non del tutto soddisfacente della cassa di bilancio. Una riflessione si imporrebbe pertanto sui motivi per i quali l'esperimento introdotto con la riforma del 1978 non ha sortito i risultati sperati.

Va nondimeno osservato come, in un sistema contabile come quello italiano, che vede una diretta riferibilità degli stanziamenti di spesa alle autorizzazioni legislative e agli atti amministrativi che ne disciplinano, in termini analitici, le procedure di formazione ed erogazione, troverebbe difficile conciliazione l'adozione di un sistema di previsione a carattere tipicamente "gestionale", come è quello della cassa, il quale, si adatta, piuttosto a sistemi in cui non si palesa questo diretto e assai vincolante raccordo tra fattori legislativi e stanziamenti, o, perlomeno, non si evidenzia in maniera così elevata.

La cassa in altre parole sembra più legata ad un contesto istituzionale in cui scarso e solo a grandi linee sia il modello decisionale che passa per l'approvazione di una legge.

In aggiunta, in termini di assoluta significatività per valutare gli esiti della futura nuova disciplina del bilancio dello Stato per "cassa", occorre soffermarsi sulla distinzione delle statuizioni di bilancio indicata dall'articolo 21, commi 5-7 della nuova legge di contabilità, laddove è indicata la portata definitoria degli stanziamenti di spesa, in ordine alla natura dei fattori legislativi che ad esso riconducibili: cioè, la distinzione tra stanziamenti accesi ad oneri di spesa c.d. "rimodulabili" e ad oneri "non rimodulabili".

La suddetta distinzione assume una certa rilevanza anche per l'avvio della sperimentazione del bilancio per cassa, dal momento che la qualifica di non rimodulabilità di uno stanziamento, tracciata secondo le coordinate

indicate dal comma 6 del citato articolo 21, espone, evidentemente, al rischio che, a fronte di previsioni di pagamento annuali non conformi rispetto ai relativi fabbisogni di spesa, debbano poi provvedersi interventi di adeguamento finanziario indispensabili a preservare la propria natura normativa della spesa finanziata (spesa giuridicamente obbligatoria ovvero onere inderogabile).

Sul punto, che chiama in causa la corretta programmabilità dei pagamenti ed il ruolo insostituibile che dovrà avere l'apposito piano finanziario o "cronoprogramma", si avrà modo di ritornare nei successivi paragrafi.

Sul punto, nel merito delle questioni tecniche concernenti, in particolare, alcuni strumenti di spesa, corre obbligo di anticipare alcuni elementi di riflessione che interesseranno, in particolare, le modalità di definizione degli stanziamenti e la determinazione dei flussi di spesa in termini di cassa e che riguarderanno alcune voci della spesa in conto capitale, a partire, ad esempio, dalla strumentazione dei fondi iscritti nel fondo aree sottoutilizzate (FAS).

Per tale strumenti finanziari, infatti, la normativa vigente stabilisce la programmazione delle destinazioni di spesa in capo al comitato interministeriale per la programmazione economica (CIPE), il quale, considerando le assegnazioni annuali in conto competenza, provvede a modularne periodicamente il relativo utilizzo, sulla sola base delle priorità stabilite di volta in volta dal Governo, spesso predeterminando con largo anticipo quella che dovrà essere l'effettiva utilizzazione delle risorse: di talché, convenzionalmente, se ne trae la prassi secondo cui l'attuazione dei relativi progetti determina, sul piano della effettiva realizzazione annuale, un rapporto all'incirca di 1 a 3 rispetto alle risorse stanziata nella competenza dell'anno, con ciò, intendendosi che i ritmi di realizzazione di tale spesa presentano di norma un impatto per cassa annuo pari a 1/3 delle risorse stanziata per competenza nel bilancio dello Stato.

Con il passaggio progressivo alla cassa si determinerà con tutta probabilità un profondo mutamento delle modalità di contabilizzazione delle previsioni di spesa, dovendo le medesime essere calibrate sui soli fabbisogni di cassa effettivi attesi per l'esercizio, per cui appare evidente che la definizione delle stesse risorse dovrà tener conto, nel nuovo modello contabile, dei soli cicli di realizzazione effettiva degli interventi e delle opere, per cui occorrerà che le nuove procedure di spesa siano integrate da stringenti procedure di verifica e monitoraggio circa l'utilizzo effettivo delle risorse in relazione all'avanzamento delle opere: ciò anche allo scopo di prevederne l'immediato definanziamento, in caso di mancato utilizzo delle risorse, in tutto o in parte, come del resto stabilito dalla delega indicata

all'articolo 9, in particolare, alla lettera g). In sostanza, quello che potrebbe andare perso è il momento programmatico della decisione di spesa.

Un discorso simile, ma leggermente diverso, potrà valere per le autorizzazioni di spesa sotto forma di c.d. "limiti d'impegno", per cui al di là della misura della autorizzazione che verrà prevista per ciascun anno, come attualmente stabilito dall'ordinamento contabile che è informato al principio della competenza, varrà, col nuovo sistema di previsione per sola cassa, il momento della loro prevista e reale c.d. "attivazione", da cui si determinerà l'effettivo pagamento annuo a carico dello Stato, in favore delle Amministrazioni beneficiarie.

Un ulteriore profilo di interesse sistemico attiene alla stessa significatività e portata del risultato di esercizio in un bilancio di cassa, dal momento che la misura dell'avanzo/disavanzo risultante dalle scritture dell'anno, potrebbe in teoria costituire un fattore da riportare a nuovo nell'esercizio successivo, il che però va valutato sotto l'aspetto del principio di annualità.

In tal senso, è chiaro che, per le dinamiche proprie del bilancio dello Stato, la misura del saldo di esercizio dovrà chiaramente essere letta alla luce degli impegni che saranno stati assunti nel corso dell'anno.

Un esame preliminare va infine formulato in merito ai riflessi che derivano dalla adozione del bilancio di cassa per quanto concerne il versante delle entrate.

In proposito, fermo restando la definizione di un *timing* degli incassi sulla base di un calendario che consideri gli adempimenti tributari (in particolare, per quanto concerne il versamento delle imposte), alcuni aspetti specifici si presentano per quanto riguarda le entrate del titolo IV ovvero quelle relative all'accensione dei prestiti².

La circostanza appare in sé comunque di interesse, per i profili in esame, in quanto anche la sola possibilità di rimodulare in corso d'anno le emissioni a medio lungo termine, anziché la quota di debito a breve e brevissimo termine, si riflette comunque (o per la componente di *stock* e interessi, o per la componente di soli interessi) anche sulle previsioni di incassi e pagamenti iscritti in bilancio per l'esercizio.

² E' noto, in proposito, che la contabilizzazione del netto ricavo derivante dall'emissione di debito pubblico, interessa il bilancio dello Stato solo allorché la natura dei titoli in emissione riguarda scadenze di medio e lungo termine (BTP o CCT), rimanendo la quota di emissione infrannuali relative ai BOT componente di governo del fabbisogno (copertura) di liquidità, e quindi non direttamente influente sul bilancio annuale, se non per la componente di spesa relativa agli interessi corrisposti ai sottoscrittori.

In proposito, può essere utile rammentare che la preventiva definizione del programma delle emissioni da fare nell'anno, che vede invece di norma sensibili variazioni di trimestre in trimestre in corso di esercizio, potrebbe costringere poi a modificare in correzione gli incassi stimati inizialmente nel programma degli introiti, considerando anche che la variabilità delle grandezze potrebbe interessare o l'aumento del ricorso al debito a breve a discapito di quello a medio lungo, o viceversa.

Il passaggio al criterio della cassa non costituisce peraltro una novità assoluta anche per l'ordinamento contabile dello Stato, dal momento che - poste le esperienze XIX secolo - sia la precedente legge di contabilità del 1978, che i principi e gli istituti riconducibili al R.D. n. 2440 del 1923 e al R.D. n. 827 del 1924 già fornivano un quadro chiaramente ispirato al suddetto binomio della competenza "mista", giuridico autorizzatoria e, appunto, di "cassa".

Un passaggio assai significativo, in tal senso, ben aldilà del graduale passaggio al criterio della "cassa", si può rinvenire all'articolo 21 comma 3, lettera d), della legge di contabilità, laddove in relazione alle unità di voto del bilancio di previsione si afferma che le relative previsioni di cassa, (intese nell'ambito del sistema di competenza "mista") debbano scontare incassi e pagamenti, così come essi risultino riflessi da versamenti ed erogazioni effettuate dalla tesoreria. Ora, aldilà di una esigenza di coordinamento quando si sarà passati ad un bilancio di sola cassa, per la parte in cui si prevede il voto sulla competenza, la questione, alle luce delle considerazioni innanzi riportate, rappresenta il vero passaggio decisivo verso un più stringente profilo di aderenza delle registrazioni ai flussi monetari realmente prodotti dal bilancio e postula importanti innovazioni sul terreno procedurale e legislativo, che si tenterà di lumeggiare.

D'altro canto, anche il passaggio graduale al bilancio di cassa, come si avrà modo di argomentare in dettaglio nel prossimo paragrafo, postula l'eliminazione progressiva anche delle gestioni tecniche "fuori" bilancio che hanno sinora contribuito decisamente ad alterare le risultanze, ed il ripristino della stessa significatività, in termini di preventivo, delle previsioni di cassa di bilancio, così come previste dal sistema di competenza misto introdotto dalla legge n. 468/1978.

In tal senso, va annotato che anche il tentativo previsto dalla legge n. 94/1997 di procedere verso la unificazione della gestione di tesoreria con quella di cassa di bilancio non ha sortito grandi conseguenze, di talché è apparso al legislatore di oggi necessario vagliare l'opzione del definitivo passaggio, sia pure solo dopo una fase di transizione sperimentale, al criterio della cassa, al fine di pervenire ad un maggiore controllabilità e programmabilità del fabbisogno nella sua formazione.

Nei fatti, è infatti rimasto inevaso il tentativo precedente di cui alla delega prevista dall'articolo 5, comma 1, lettera f), della citata legge n. 94/1997, laddove si stabiliva che il governo avrebbe dovuto riorganizzare i conti di Tesoreria in modo che essi fossero raccordabili con la gestione dei capitoli di bilancio e delle unità previsionali di base. Al riordino avrebbe dovuto peraltro accompagnarsi la riorganizzazione della prospettazione dei conti riassuntivi mensili del Tesoro, che avrebbe dovuto consentire il raccordo, da effettuare nella ex relazione di cassa di cui all'articolo 30 della

legge 5 agosto 1978, n. 468 e successive modificazioni e integrazioni, tra il conto di cassa del settore statale e l'indebitamento netto della pubblica Amministrazione.

Il contenuto dispositivo della citata delega, rimasta di fatto inattuata, ha trovato conferma nella nuova legge di contabilità, laddove all'articolo 40, comma 2, lettera o), nell'ambito del conferimento della delega per il completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, si è infatti prevista l'esigenza di procedere alla revisione del conto riassuntivo del tesoro, allo scopo di garantire maggiore chiarezza e significatività delle informazioni in esso contenute attraverso l'integrazione dei dati contabili del bilancio dello Stato e di quelli della tesoreria.

Nel complesso, ferme restando le comprensibili difficoltà che intervengono nella programmazione dei pagamenti relativi alle spese di parte corrente, che in buon misura sembrano invero superabili con una attenta pianificazione, quello che desta maggiori incognite è invece il modo in cui il nuovo sistema di rilevazione potrà riflettersi nella gestione della spesa per investimenti, il cui sistema binario di competenza-cassa, forse meglio si prestava alla evidenziazione del momento tecnico procedurale ed amministrativo (impegno) rispetto alla effettuazione del pagamento delle opere³.

E' altresì necessario sottolineare che, ancor prima della creazione delle c.d. gestioni "fuori" bilancio con la legge n. 1041/1970, la gran parte delle dinamiche di cassa gestite attraverso posizioni contabili *extra* bilancio si era via via sviluppata proprio in relazione alle specifiche esigenze di gestione delle autorizzazioni di spesa in conto capitale, onde consentirne la flessibilizzazione nell'utilizzo rispetto ai rigorosi canoni della contabilità generale dello Stato.

In proposito, a riprova della criticità della disciplina di contabilità generale dello Stato per la gestione di investimenti, va considerata anche l'espressa previsione indicata all'articolo 30, comma 11, della nuova legge di contabilità, laddove si prevede espressamente che al fine di evitare possibili contenziosi, con conseguenti oneri, si possa prorogare di un ulteriore anno il termine stabilito dall'articolo 36 della legge di contabilità generale dello Stato, per il mantenimento dei residui passivi relativi a stanziamenti di parte capitale.

Un ulteriore elemento di deroga che, evidentemente, contribuisce a consolidare la difficile programmabilità finanziaria delle opere, e la relativa disciplina dei profili contabili di stanziamento e autorizzazione da iscrivere

³ Va rammentato che, proprio a ragione di questa specificità procedurale già la legge di contabilità generale dello Stato all'articolo 36 del r.d. 2440/1923, così come modificato in seguito, aveva stabilito differenti e più tempi limite del mantenimento in bilancio dei residui, all'uopo prevedendosi anche il mantenimento in bilancio di risorse non ancora formalmente impegnate (i c.d. residui di "stanziamento" o "impropri").

nei singoli bilanci annuali. Sul punto si avrà modo di tornare proprio in relazione alla sperimentazione del passaggio alla cassa.

3. La delega contenuta all'articolo 42 della legge n. 196/2009 e le modalità applicative del nuovo modello contabile sin dalla sperimentazione.

Il testo della riforma della contabilità prevede una delega al Governo per l'adeguamento del bilancio annuale di previsione e degli altri documenti contabili dello Stato da un sistema contabile di competenza e cassa a quello della sola cassa.

La delega deve attuarsi nel rispetto dei seguenti principi:

- affiancamento - a fini conoscitivi - al bilancio di cassa di un corrispondente prospetto redatto in termini di competenza;
- adozione di sistemi contabili di rilevazione che assicurino la disponibilità dei dati relativi alle posizioni debitorie e creditorie dello Stato;
- raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle Amministrazioni pubbliche;
- previsione di un sistema di controlli preventivi di legittimità contabile e amministrativa;
- obbligo del dirigente responsabile di predisporre un apposito piano finanziario;
- previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina e lo smaltimento dei residui passivi;
- considerazione dei risultati della sperimentazione;
- definizione di limiti all'assunzione di obbligazioni da parte del dirigente responsabile in relazione all'autorizzazione di cassa;
- graduale estensione del bilancio di cassa alle altre Amministrazioni pubbliche.

Prima del definitivo passaggio al bilancio di cassa è prevista una fase di sperimentazione (comma 2), della durata massima di due esercizi finanziari, condotta dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato secondo modalità da definirsi con successivo decreto. I risultati di tale sperimentazione saranno riportati in apposito rapporto da trasmettersi al Parlamento e alla Corte dei conti (comma 3).

L'esercizio della delega (comma 4) deve attuarsi nel rispetto del meccanismo del doppio parere parlamentare: il Governo, qualora non intenda conformarsi ai pareri parlamentari, ritrasmette il testo alle Camere con le proprie osservazioni e/o eventuali modificazioni e rende comunicazioni davanti a ciascuna Camera.

Infine, data la portata della disposizione e le possibili ricadute in termini organizzativi, si prevede (comma 5) la possibilità per il Governo di adottare - entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti delegati di cui al comma 1 - disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi, attraverso le medesime procedure già sancite nei principi di delega.

L'impianto, così come si prefigura, non è privo di alcune criticità e di elementi il cui approfondimento si rende essenziale a chiarificarne la portata ed il grado di effettiva innovazione.

Anzitutto, deve osservarsi come il passaggio ad un sistema di sola cassa risulti solo in parte coerente con l'intero impianto della riforma, che sostanzialmente conferma il sistema contabile previgente mediante l'istituzionalizzazione di talune prassi recentemente introdotte ma non formalmente recepite dall'ordinamento contabile.

In particolare, la nuova legge di contabilità recepisce l'assetto del bilancio misto previsto dalla legge 468/78, istituzionalizzandolo nella versione funzionale introdotta in via sperimentale a partire dall'esercizio 2008, e ripropone in buona sostanza gli istituti tipici della contabilità di stato.

L'evoluzione verso un sistema di sola cassa, invece, richiederebbe di rivedere l'assetto complessivo delle norme della contabilità pubblica, con particolare riguardo al ciclo della spesa e al sistema dei controlli; ma probabilmente comporterà anche la necessità di rivedere per taluni aspetti gli assetti organizzativi dell'Amministrazione.

In particolare, sul piano dei rapporti tra comando legislativo ed azione esecutiva, va rilevato che in corso di gestione, non avendosi vincoli sulla fase di assunzione degli impegni, potrebbero contrarsi obbligazioni verso terzi anche in mancanza dei corrispondenti stanziamenti di cassa, ed ovviamente nel successivo esercizio in fase di formazione del nuovo bilancio il Parlamento potrebbe trovarsi costretto a "ratificare" impegni precedentemente assunti deliberando le relative autorizzazioni di cassa con conseguenti ripercussioni sugli equilibri tra i poteri.

Del resto, tale rischio non sarebbe scongiurato né dalla previsione in norma di un sistema di rilevazioni delle posizioni debitorie e creditorie né dalla fissazione di limiti all'assunzione degli impegni da parte del dirigente responsabile della spesa.

In proposito, la stessa Corte dei conti non ha mancato di osservare come il passaggio del vincolo parlamentare di bilancio alla sola cassa

costituisca una “semplificazione non convincente”, soprattutto perché esso potrebbe risolversi, in fase gestionale, in un affievolimento del rigore in termini di obbligazioni assunte⁴.

L'esame che segue si sofferma sullo schema di decreto per l'avvio della sperimentazione, nel tentativo di individuarne i primi effetti e le conseguenze sul piano amministrativo e gestionale per le Amministrazioni in essa coinvolte, avvalendosi anche del parere formulato dalle SS.RR. della Corte dei Conti.

Un cruciale aspetto applicativo, di decisiva importanza, ai fini della transizione al bilancio di cassa, è quello iscritto nella delega di cui all'articolo 40, comma 1, lettera p), della legge di contabilità.

Ivi è stabilita la progressiva eliminazione, entro il termine di ventiquattro mesi dall'entrata in vigore della legge, delle gestioni contabili operanti a valere su contabilità speciali o conti correnti di tesoreria, i cui fondi - comunque costituiti mediante il versamento di somme originariamente iscritte in stanziamenti di spesa del bilancio dello Stato (salvo le eccezioni ivi indicate) - dovranno essere riversati in conto entrata al bilancio, per la nuova assegnazione delle somme nella competenza delle inerenti imputazioni di spesa da cui essi hanno tratto origine.

La suddetta norma di delega, iscritta nella delega più articolata volta e al completamento della revisione della struttura del bilancio dello Stato, è chiaramente finalizzata a porre le condizioni affinché anche in futuro non si ricreino le condizioni per la sottrazione alla disciplina contabile di bilancio, di quota parte delle risorse in esso originariamente iscritte, e si raccorda chiaramente con l'articolo 51, comma 2, della medesima legge di contabilità, laddove si stabilisce che, con le eccezioni previste all'articolo 40, comma 2, lettera p), della legge di contabilità, sono abrogate tutte le disposizioni di legge che autorizzano l'apertura di contabilità speciali di tesoreria a valere su fondi iscritti in stanziamenti del bilancio dello Stato e riferibili alla gestione di soggetti ed organi comunque riconducibili alla Amministrazione centrale e periferica dello Stato, ove tali contabilità non siano espressamente autorizzate da specifiche norme legislative che ne disciplinano l'autonomia contabile rispetto al bilancio dello Stato.

E' altresì stabilito nella delega che, al fine di garantire, nel rispetto dei principi generali della presente legge, l'operatività dello strumento militare, le contabilità speciali autorizzate da disposizioni di legge per il funzionamento dei reparti e degli enti delle Forze armate dovranno operare fino all'adeguamento delle procedure di spesa di cui all'articolo 42, comma 1, lettera f), ossia sino alla fine del un periodo transitorio prima del passaggio

⁴ Cfr. Corte dei conti, Sezioni riunite in sede di controllo, *Indagine conoscitiva concernente il disegno di legge A.C. 2555 “Legge di contabilità e finanza pubblica”* (V Commissione Bilancio Camera dei Deputati, 22 settembre 2009, pag. 8.

definitivo alla cassa, previsto dalla delega al fine del progressivo smaltimento dei residui passivi "effettivamente" accertati, ovvero, fino al loro riordino, da realizzare, previa sperimentazione, entro il termine di cui alla predetta lettera *f*).

Un ulteriore passaggio normativo che appare di per sé funzionale alla progressiva transizione al criterio della cassa per il bilancio dello Stato è quello che emerge all'articolo 30 della nuova legge di contabilità e, in particolare, relativamente ai commi 1 e 2, e alla delega contenuta ai commi 8 e 9, concernenti la spesa in conto capitale.

In particolare, appare di cruciale importanza la previsione per cui, in relazione alle leggi pluriennali di spesa in conto capitale, si debba: *a*) provvedere alla quantificazione annuale della spesa complessiva, l'onere per competenza relativo al primo anno di applicazione, nonché delle quote di competenza attribuite a ciascuno degli anni considerati nel bilancio pluriennale, ovvero, alla rimodulazione annuale delle quote previste per ciascuno degli anni considerati nel bilancio pluriennale, nei limiti dell'autorizzazione complessiva ai sensi dell'articolo 11, comma 3, lettera *e*) (comma 1); *b*) prevedere la facoltà delle Amministrazioni pubbliche di stipulare contratti o comunque assumere impegni nei limiti dell'intera somma indicata dalle leggi di cui al comma 1, ovvero, nei limiti indicati nella legge di stabilità, ma prevedendosi che però i relativi pagamenti debbano, comunque, essere contenuti nei limiti delle autorizzazioni annuali di bilancio (comma 2).

Inoltre, al comma 8 del medesimo articolo 30 è prevista invece la delega volta a garantire la razionalizzazione, la trasparenza, l'efficienza e l'efficacia delle procedure di spesa relative ai finanziamenti in conto capitale destinati alla realizzazione di opere pubbliche, ivi prevedendosi, al successivo comma 9, i principi direttivi che ne dovranno disciplinare l'attuazione.

4. Le indicazioni contenute nello schema di decreto A.G. n. 290 e l'avvio della sperimentazione presso le Amministrazioni dell'Interno, della Difesa e dei Trasporti e delle Infrastrutture.

4.1. I contenuti dello schema A.G. n. 290 e le prime valutazioni della Corte dei Conti.

Le prime indicazioni su portata e contenuti dell'avvio della sperimentazione per le tre Amministrazioni selezionate sono rinvenibili nella relazione illustrativa annessa allo schema di decreto.

Ivi emerge anzitutto che, nelle sue finalità complessive, la sperimentazione per il passaggio al criterio della cassa stabilita dalla legge di contabilità dovrà avere lo scopo di "anticipare" una futura gestione per cassa del bilancio statale, dal momento che lo stesso, per il medesimo periodo di sperimentazione, dovrà essere ancora approvato in termini di competenza e cassa e, quindi, con i limiti gestionali di spesa, riferiti anzitutto all'impegno contabile, prima che all'ordinazione del pagamento.

La sperimentazione del passaggio alla cassa per il bilancio dello Stato dovrà dunque limitarsi, almeno in una prima fase, a "simulare" una gestione per sola cassa, finalizzata alla futura redazione e conseguente approvazione parlamentare del bilancio, in termini di sola cassa, uniformandosi ai principi e ai criteri direttivi dettati dal legislatore nella nuova normativa contabile (articolo 1).

Il già richiamato comma 1 dell'articolo 42 della legge di contabilità ne fa una puntuale elencazione. Tra essi possono essere individuati quelli che, per la loro peculiarità, dovrebbero costituire anche i cardini nell'avvio della sperimentazione.

E' chiaro, che un passaggio centrale, ai fini del successo della sperimentazione, sarà dato dagli strumenti che si rendono necessari per integrare la gestione per cassa con la contabilità delle obbligazioni dell'Amministrazione.

In tal senso, lo schema di decreto (all'articolo 4) stabilisce che l'adozione di sistemi contabili di rilevazione dovrà assicurare la disponibilità dei dati relativi alle posizioni debitorie e creditorie dello Stato anche al fine della compilazione di un elenco degli impegni in modo da evitare la formazione di situazioni debitorie, come peraltro dettato dalla lettera *b)* del ripetuto comma 1 dell'articolo 42.

L'articolo 5 prevede l'obbligo, a carico del dirigente responsabile della spesa, di predisporre un apposito piano finanziario (il c.d. "cronoprogramma") che tenga conto della fase temporale di assunzione delle

obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese, come previsto alla lettera e) del medesimo comma 1.

Come richiesto alla lettera h) dello stesso comma 1 dell'articolo 42 della legge di contabilità, andranno anche definiti i limiti all'assunzione di obbligazioni da parte del dirigente responsabile in relazione all'autorizzazione di cassa disponibile, con previsione di appositi correttivi che tengano conto delle diverse tipologie di spesa.

Dalle informazioni desumibili dai menzionati sistemi, procedure e documenti contabili, una volta che essi saranno attuati, conseguirà, poi, la possibilità di adempiere al precetto di cui alla lettera a) della delega riguardo all'affiancamento al bilancio di cassa, a fini conoscitivi, di un corrispondente prospetto redatto in termini di competenza.

La sperimentazione, dovrà, dunque, prevedibilmente incentrarsi sulla predisposizione, da parte del responsabile della spesa, di un "piano finanziario dei pagamenti", il già citato "cronoprogramma" per l'appunto.

Esso costituirà il principale strumento di gestione e di programmazione mediante il quale, tenendo conto della data di assunzione e di scadenza delle obbligazioni, saranno graduati nel tempo i pagamenti, disposti nel limite massimo delle autorizzazioni di cassa del bilancio pluriennale.

Detti piani finanziari saranno alimentati dai dati e dalle informazioni fornite da un apposito sistema contabile costituito da "conti" che dovranno essere aperti per ogni postazione di spesa, verosimilmente con riferimento al capitolo quale attuale unità elementare del bilancio, ovvero al piano gestionale (articolo) in esso compreso.

I detti conti saranno organizzati in modo da poter accogliere le scritture contabili ritenute necessarie ai fini della costruzione del "piano finanziario" e dovranno quindi essere intestati ad ogni capitolo/articolo di spesa e recare, per gli anni del bilancio pluriennale interessati, le relative dotazioni di cassa autorizzate (articolo 5).

L'estensione negli anni, rispetto a quello di riferimento, delle annotazioni contabili, ovviamente, resterà legata alla natura ed alla durata della spesa relativa.

Occorrerà prevedere, peraltro, apposite scritture per le postazioni di spesa corrispondenti ad autorizzazioni legislative pluriennali, al fine di poterle puntualmente monitorare, nonché per poter evidenziare, in modo inequivocabile, i relativi limiti di spesa (importo massimo per le assunzioni di obbligazioni) rispetto ai pagamenti programmati per l'esercizio.

Con tali scritture saranno infatti annotate le obbligazioni giuridiche, via via assunte dal gestore della spesa, nonché gli atti di programmazione, con progressione cronologica e con l'indicazione dei pagamenti da effettuare nel tempo (nell'anno di riferimento ed in quelli successivi, fino all'estinzione

del debito), nel limite degli stanziamenti di cassa riferiti ai vari anni del pluriennale, come autorizzati a legislazione vigente.

Nel complesso, il sistema contabile che si prefigura per effetto dell'avvio del nuovo modello, ed il piano finanziario che lo integra, dovrà dunque evidenziare anche il computo delle posizioni debitorie in essere o da costituire e gli atti presupposti dei pagamenti da programmare, distinti in atti derivanti da vere e proprie obbligazioni ovvero atti amministrativi di semplice programmazione.

In sede di sperimentazione, sembra altresì necessario che in ogni atto di pagamento debba essere definito formalmente, il richiamato atto presupposto, destinato a sostituire, in vigore del bilancio di cassa, il "decreto d'impegno", attualmente riferito alla competenza giuridica, nella veste di atto formale da trasmettere agli Uffici di controllo.

Sul documento medesimo, infatti, potrà a ben vedere essere incentrato il controllo preventivo sulla legittimità contabile e amministrativa delle obbligazioni assunte dal dirigente responsabile, anch'esso oggetto di delega al comma 1, lettera *d*), dell'articolo 42 della legge di contabilità.

Il c.d. conto degli "obblighi" dovrà consentire di evitare che il definitivo superamento della contabilità di competenza possa poi determinare effetti devastanti sul piano della trasparenza della reale situazione finanziaria della Amministrazione statale, la quale è chiaramente da associare al sistema delle obbligazioni giuridiche perfezionate o in corso di perfezionamento, che evidentemente vincolano l'Amministrazione verso i terzi, e non al dato dei soli pagamenti da realizzare, la cui utilità informativa si può circoscrivere solo entro i termini di una maggiore trasparenza e governabilità del fabbisogno di cassa.

In proposito, con specifico riferimento alle obbligazioni giuridiche assunte anteriormente all'introduzione dei suddetti conti - in pratica, quelle corrispondenti ai residui passivi provenienti da esercizi precedenti - va precisato che dovranno anch'esse costituire oggetto delle scritture contabili da effettuare, venendo inserite nel piano finanziario, in relazione alle "scadenze" di cassa ad esse connesse.

Andranno quindi annotati, oltre che gli elementi identificativi di ciascuna obbligazione già a carico dell'Amministrazione, anche gli importi che corrispondentemente si intendono pagare negli anni 2011 e 2012 fino alla loro completa estinzione.

Ciò, tra l'altro, consentirà, per ogni conto, di distinguere, ed eventualmente raggruppare, secondo criteri di omogeneità, i pagamenti che verranno effettuati in conto "competenza", da quelli invece riconducibili al conto dei "residui".

Non di meno, fermo restando il limite massimo dei pagamenti costituito dalle autorizzazioni di cassa, a legislazione vigente, approvate per ciascun anno del bilancio pluriennale, il funzionario responsabile dovrà, entro il predetto limite, graduarne i pagamenti, attribuendo agli stessi individuate priorità, e pervenendo in tal modo alla costituzione del "piano finanziario" che dovrà quindi costituire, sulla base del nuovo impianto, lo strumento tecnico gestionale di riferimento.

I pagamenti programmati e così definiti, dovranno quindi costituire vere e proprie "prenotazioni" (accantonamenti) a valere degli stanziamenti di cassa dei vari capitoli, e la loro esecuzione nel tempo produrrà, quindi, la riduzione delle relative disponibilità.

In considerazione dei tempi previsti per la durata della sperimentazione (massimo due esercizi finanziari), e perché possa compiutamente procedersi all'introduzione del bilancio per sola cassa, l'articolo 1 dello schema di decreto stabilisce che sin dal secondo semestre del 2010 debbano essere predisposti gli strumenti contabili occorrenti all'implementazione della sperimentazione (piano finanziario dei pagamenti e cronoprogramma), a far data dal primo gennaio 2011.

Si specifica che al fine di consentire la redazione del piano finanziario, sarà reso disponibile, per ciascuna Amministrazione coinvolta, un supporto informatico di grande flessibilità che, fermo restando l'attuale sistema informativo della RGS, consisterà, sostanzialmente, nell'adozione di una scheda informatica che realizza il piano finanziario, integrando i dati e le informazioni relativi alle obbligazioni, in essere o da costituire, con le corrispondenti previsioni dei pagamenti.

E' previsto dall'articolo 42, comma 3, della legge di contabilità, in relazione all'avvio della sperimentazione, per gli esercizi 2011 e 2012, al termine di ciascuno di detti anni, si darà luogo al rapporto sullo stato di attuazione e sulle risultanze della sperimentazione medesima, da trasmettere alle competenti Commissioni parlamentari ed alla Corte dei conti.

* * *

Quanto alle prime difficoltà operative ipotizzabili in relazione all'avvio della sperimentazione, pare opportuno soffermarsi su alcune questioni.

La necessità di effettuare una puntuale graduazione dei pagamenti, porterà necessariamente le Amministrazioni interessate a riconsiderare, nel loro complesso, quelli corrispondenti ad obbligazioni già assunte in precedenza.

In tal senso, ben aldilà di ogni problema di natura procedurale e contabile, si renderà invece anzitutto necessaria la valutazione della "effettiva" consistenza dei residui passivi, radiando, eventualmente, quelli a fronte dei quali, per intervenute circostanze, non sono più dovuti i pagamenti, ed introducendo, invece, annotazioni contabili al fine di evitare la formazione di debiti "fuori" bilancio (ed. debiti pregressi), la cui eliminazione costituisce espressamente principio di delega indicato alla lettera *b*) del comma 1 dell'articolo 42.

Per quanto riguarda poi le entrate del bilancio statale, anche qui la sperimentazione verrà avviata all'inizio dell'anno 2011 e riguarderà, inizialmente, i capitoli/articoli di pertinenza dei soli Ministeri coinvolti.

Nel complesso, sul piano delle ricadute gestionali, la questione metodologica-cardine consisterà nel fatto che con la sperimentazione si procederà all'individuazione di nuovi limiti all'assunzione di obbligazioni giuridiche, secondo quanto indicato all'articolo 42, comma 1, lettera *h*) della ripetuta legge n. 196 del 2009, in relazione a ciascun anno del bilancio pluriennale, nonché alla verifica della loro efficacia, che sarà condizionata dalla loro sola compatibilità per cassa.

In altri termini, l'eliminazione del limite agli impegni contabili, consentirà di rappresentare l'importo dell'autorizzazione di spesa, quale espressione al contempo del limite massimo erogabile nel triennio.

In proposito, una questione cruciale della sperimentazione è che con essa dovrà intendersi, in linea generale, che il limite all'assunzione di obbligazioni giuridiche da parte del dirigente responsabile, sarà da individuare: per le spese correnti, nella stessa autorizzazione di cassa, riferita a ciascun anno del bilancio pluriennale; per le spese in conto capitale, e per quelle relative a leggi di spesa pluriennali, nell'importo complessivo dell'autorizzazione pluriennale di spesa, come previsto dall'articolo 30, comma 2, della legge di contabilità, che al momento sembra porsi in termini di competenza.

Dalla sperimentazione deriverà, inoltre, anche la definizione di una "nuova" clausola di copertura finanziaria dei provvedimenti legislativi che, in relazione al bilancio redatto in termini di sola cassa, espliciterà la compensazione delle nuove o maggiori spese ovvero delle minori entrate (articolo 6).

Lo schema di decreto in esame provvede inoltre alla indicazione di talune Amministrazioni tenute alla sperimentazione, indicandole all'articolo 2 dello schema.

La relazione illustrativa riferisce che la selezione sarebbe avvenuta sulla base delle specifiche competenze, delle diverse tipologie di spesa gestite e della rappresentatività delle stesse, come campione, rispetto alla globalità delle fattispecie riferite all'intero comparto ministeriale, e ha

condotto alla individuazione del Ministero dell'interno, del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti e del Ministero della difesa.

Preziose valutazioni sulle prevedibili criticità riconducibili all'avvio della sperimentazione sono anche contenute nel parere reso dalla Corte dei Conti sullo schema di decreto in esame.

E' da segnalare, anzitutto, la necessità ravvisata dalla Corte dei conti di un raccordo della sperimentazione in questione, con quanto previsto dall'art. 4 del decreto legislativo 150/2009 nell'ambito del ciclo di gestione delle *performances*.

La sperimentazione, peraltro, non può risolversi, come avvenuto in passato per altre significative innovazioni contabili, nella mera riclassificazione di una gestione delle risorse finanziarie che continua sostanzialmente a svolgersi, anche nel periodo stesso della sperimentazione, sulla base del vigente bilancio per competenza e cassa.

Tale evenienza, secondo l'organo di controllo, dovrebbe essere evitata dalla formulazione dell'articolo 3 dello schema, con cui si dispone che la sperimentazione si realizzi attraverso le fasi della previsione, della gestione e della rendicontazione dei pagamenti, anche mediante l'utilizzo del sistema contabile di cui all'articolo 4.

L'avvio della sperimentazione, nelle parole della Corte, dovrà dunque simulare - come evidenziato peraltro anche dalla relazione illustrativa - una gestione per cassa, finalizzata alla futura redazione e conseguente approvazione del bilancio in termini di sola cassa, uniformandosi ai principi e ai criteri direttivi dettati dal legislatore della riforma contabile.

Il comma 1 dell'art. 42 della legge di contabilità ne fa una puntuale elencazione e alcuni di essi vengono posti a base della sperimentazione.

In tale quadro è prevista (all'articolo 4 dello schema di decreto) la già segnalata adozione di sistemi contabili di rilevazione che assicurino la disponibilità dei dati relativi alle posizioni debitorie e creditorie dello Stato, anche al fine della elencazione degli impegni, in modo da evitare la formazione di situazioni debitorie; si tratta di uno strumento essenziale da cui non si può prescindere per garantire la governabilità dei conti pubblici.

Del pari rilevante e condivisibile risulta, per la Corte dei conti, l'obbligo posto a carico del dirigente responsabile della spesa, di predisporre un apposito "piano finanziario dei pagamenti" (articolo 5) che tenga conto della temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese.

Vengono, infine, definiti i limiti all'assunzione di obbligazioni da parte del dirigente responsabile in relazione all'autorizzazione di cassa disponibile, compatibilmente con i saldi di finanza pubblica e tenuto conto delle caratteristiche delle diverse tipologie di spesa (articolo 6).

In proposito, osserva la Corte dei Conti, la sperimentazione sarà incentrata, come si è già detto, sulla predisposizione, da parte dei responsabili della spesa, di un "piano finanziario dei pagamenti".

Anche per la Corte, esso costituirà il principale strumento di gestione e di programmazione mediante il quale, tenendo conto della data di assunzione e di scadenza delle obbligazioni, saranno graduati nel tempo i pagamenti disposti nel limite massimo delle autorizzazioni di cassa del bilancio pluriennale. Detti piani finanziari saranno alimentati dai dati e dalle informazioni forniti da un sistema contabile costituito da "conti" che dovranno essere aperti per ogni posta di spesa (a livello di capitolo o piano gestionale).

La Corte dei conti sottolinea poi l'esigenza che il complesso di tali attività sia strettamente correlato al quadro programmatore generale di riferimento ed, in particolare, al nuovo sistema di classificazione del bilancio per missioni e programmi, il quale è destinato ad incidere in modo sempre più significativo sugli assetti organizzativi e sugli schemi operativi dell'Amministrazione.

In sede di sperimentazione dovrà, fra l'altro, essere definito formalmente l'atto presupposto dei pagamenti, destinato a sostituire, in vigore del bilancio di cassa, il decreto d'impegno attualmente riferito alla competenza giuridica, e su cui si dovrà concentrare il già citato sistema di controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa delle obbligazioni assunte.

Al riguardo la Corte - ferme restando le sue attribuzioni in materia di controllo e di referto - ritiene indispensabile che i dati e le informazioni concernenti l'atto presupposto e le connesse situazioni debitorie costituiscano una specifica area di dati informatica, condivisa nell'ambito del sistema informativo integrato Ragioneria generale dello Stato - Corte dei conti.

Perciò, al fine di consentire la redazione in chiaro del piano finanziario - con gli organi erariali e la medesima Corte dei conti - dovrà esser resa disponibile, per ciascuna Amministrazione coinvolta, una scheda informatica che realizzi il piano finanziario, integrando i dati e le informazioni relative alle obbligazioni, in essere o da costituire, con le corrispondenti previsioni dei pagamenti.

Anche la Corte dei conti si sofferma infine sulla definizione all'articolo 6 del contributo che il nuovo sistema darà alla individuazione di una "nuova" clausola copertura finanziaria degli oneri recati dai provvedimenti legislativi in vigore del bilancio, dal momento che questo sarà redatto in termini di sola cassa.

Riguardo a questo specifico profilo, la Corte dei conti si è riservata espressamente di valutare in seguito gli esiti della sperimentazione con

riferimento ai criteri prescritti dall'art. 17, comma 3 della stessa legge di contabilità (cd. copertura sui tre saldi).

Ad avviso della Corte, inoltre, il percorso verso l'introduzione del bilancio di cassa dovrà riguardare contestualmente la parte attiva e quella passiva del bilancio e consentire lo smaltimento dei residui (attivi e passivi) esistenti.

Si tratta, nel parere dell'organo di controllo, di una questione di rilevante problematicità che non può essere affatto elusa, atteso che le risultanze del rendiconto sull'esercizio finanziario 2009 espongono residui attivi per 194 miliardi di euro e residui passivi per 97 miliardi di euro.

Il periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina, compreso lo smaltimento dei residui, è infatti espressamente contemplato dall'art. 42 comma 1, lettera *l*) della legge delega, con riferimento alla spesa; analogamente, occorrerà procedere anche per l'entrata, per evitare possibili asimmetrie - anche in termini di saldi di bilancio - nel momento dell'effettivo passaggio al bilancio di sola cassa.

Una riflessione della Corte dei conti è inoltre dedicata anche all'effetto che il bilancio di cassa produrrà, una volta a regime, sulle funzioni di controllo della Corte dei conti e sullo stesso procedimento di parificazione del Rendiconto generale dello Stato.

Tali profili, ad avviso della Corte, non vengono presi in considerazione nella fase di sperimentazione e dal decreto che ne dispone il primo avvio.

A titolo esemplificativo, essa evidenzia l'obbligo attualmente vigente di sottoposizione dei decreti di accertamento residui al controllo preventivo di legittimità dalla Corte dei conti (art. 3, comma 1, lettera *h*), della legge 20/1994) secondo le coordinate metodologiche e le procedure stabilite dall'articolo 275 e seguenti del R.D. 827 del 1924.

Infine, la Corte ha evidenziato l'esigenza di estendere la sperimentazione anche al profilo dei necessari raccordi tra il conto del bilancio di soia cassa e il conto del patrimonio soprattutto con riferimento ai punti di concordanza tra i due conti segnalando che non emergerebbero, infatti, dalle disposizioni del decreto in esame, le modalità tecniche per la evidenziazione dei riflessi sul conto patrimoniale delle fasi giuridiche della spesa.

4.2. L'avvio della sperimentazione presso le Amministrazioni dell'Interno, della Difesa e dei Trasporti e delle Infrastrutture: le prime annotazioni tecniche e gestionali.

L'avvio del passaggio al bilancio di "cassa," sia pure a titolo solo sperimentale, implica che le Amministrazioni coinvolte saranno tenute ad adeguare, sin dal 2011, i loro moduli procedurali e stesse pratiche di programmazione degli interventi, delle principali come delle più minute funzioni di spesa.

La nuova definizione delle procedure di programmazione conseguenti alla nuova impostazione, in specie quelle ricadenti dalla attivazione di una analitica previsione dei flussi di spesa che discendono dalle ordinarie attività di un dicastero, impone quindi un prima riflessione sulle ricadute che il nuovo paradigma contabile sarà, prevedibilmente, suscettibile di determinare nel concreto operare delle Amministrazioni coinvolte nella prima fase, in considerazione della loro "specificità" operativa e delle particolari condizioni gestionali che le contraddistinguono.

In particolare, premesso che due delle tre Amministrazioni coinvolte sono caratterizzate da una comune flessibilità gestionale, in particolare, dovuta alla gestione di contabilità speciali di tesoreria (l'Amministrazione della Difesa e quella dell'Interno) - circostanza, peraltro, richiamata anche dalla stessa Corte dei Conti nel parere formulato allo schema di decreto - si può ben ritenere che tale circostanza non appaia casuale, bensì il frutto di una attenta valutazione delle ricadute che un massimale alle spesa in termini di erogazioni può determinare rispetto al tradizionale criterio della competenza, sia pure con una soluzione "mista", come sinora attuato.

La questione chiama in causa la stessa principale conseguenza dell'adozione di previsioni in termini di sola "cassa", ossia la necessaria puntuale definizione, a preventivo, dei fabbisogni gestionali e, soprattutto, la loro effettiva traduzione in flussi di pagamenti da realizzare, con una esatta cronologia, per ciascun esercizio del bilancio triennale, dal momento che nel nuovo modello adottato dalla legge n. 106/2009 quest'ultimo assume valenza interamente gestionale.

In proposito, è chiaro dunque che una prima questione da chiarire attiene alla piena prevedibilità e programmabilità dei flussi di cassa, in una prima fase, per le Amministrazioni coinvolte, sia in relazione alle componenti riconducibili a ciascun esercizio (i pagamenti derivanti dalla "competenza" di ciascun anno) che in relazione alle gestioni di procedimenti di spesa che si presenteranno "gradualmente" nelle varie fasi di formazione (erogazioni per lavori pubblici per c.d. "stati di avanzamento"), ovvero, ad obbligazioni che siano state già perfezionate sulla base del sistema della

competenza, e dunque già iscritte in conto residui del bilancio per il loro intero ammontare (debiti pregressi).

In tal senso, sotto il profilo contabile, è chiaro che la dinamica dei residui, per come emerge dal vigente sistema della rilevazione per competenza, è in grado solo "in parte" di rappresentare la vicenda evolutiva delle obbligazioni già formatesi o in corso di perfezionamento: ciò, in quanto può ben darsi ad oggi il caso o di un impegno assunto solo in via "contabile" in assenza di una obbligazione giuridicamente perfezionata, oppure di fattispecie obbligatorie già perfezionate, ma che ciò nonostante non trovino più una adeguata evidenza in contabilità finanziaria (ad esempio, per effetto di "perenzione" amministrativa); inoltre, può ben darsi persino il caso di risorse che risultino già transitate dal bilancio in contabilità speciali di tesoreria, e dunque oggettivamente poste "fuori" bilancio - a seguito di ciclo di competenza finanziaria "virtualmente" concluso -, ancorché non risultino ancora associabili ad obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Il tutto senza considerare l'ammontare di obbligazioni giuridicamente perfezionate che non trovano alcuna evidenza nel sistema delle scritture contabili.

E' chiaro, venendo agli aspetti di specifico interesse, che l'esistenza di consistenti giacenze in ambito di tesoreria, perlomeno nel caso del Ministero dell'Interno e della Difesa, potrebbe oggi consentire, in qualche misura, di stemperare la difficoltà di contenere i flussi di pagamento nei soli limiti della quota riconducibile agli impegni che originano nella competenza e nei residui iscritti nelle scritture di contabilità finanziaria.

In altri termini, attraverso l'attingimento alle liquidità giacenti in tesoreria su conti correnti o contabilità speciali, non sempre associabili a specifiche obbligazioni già giuridicamente perfezionate secondo le coordinate di definizione fornite dall'articolo 34 della legge di contabilità, si potrà "stemperare", da parte delle Amministrazioni coinvolte nella prima sperimentazione, la difficoltà di far seguire ad una programmazione puntuale dei flussi di cassa l'andamento dei rispettivi fabbisogni effettivi di spesa.

La questione chiama in causa il principale problema del metodo da adottare nella costruzione delle previsioni di "cassa" - che in realtà sarebbe sorto già all'atto dell'inserimento di tali autorizzazioni nel bilancio c.d. "misto" con la legge n. 468/1978 - e cioè quello della possibilità di prevedere, puntualmente, la quota di pagamenti da realizzare nell'anno, distinguendo la parte imputabile alla "competenza" del medesimo da quella riconducibile ai "residui".

Ebbene, l'esperienza maturata sinora dimostra come in realtà, proprio l'avvenuto "assorbimento" della gestione di cassa del bilancio, da parte della gestione c.d. di "tesoreria", anche per effetto dei più volte richiamati

strumenti di contabilità speciale o conti correnti, ha fatto sì che negli anni le previsioni di cassa di bilancio si siano svuotate di un reale contenuto di significato, divenendo solo la gestione (e la rilevazione) dei movimenti di tesoreria, il vero quadro di sintesi dei flussi di incassi e pagamento.

In termini analoghi, nella sostanza, a quelli innanzi descritti per la Difesa e l'Interno, la selezione anche del ministero dei Trasporti e delle Infrastrutture per l'avvio della sperimentazione appare anch'essa giustificata, considerando l'esistenza di una cospicua gamma di autorizzazioni di spesa in conto capitale ad esso riferibili che, connessa alla modulabilità degli impegni annui da effettuare sulle stesse, riferibili all'intero triennio con il nuovo sistema - anziché a ciascun esercizio, come per le spese di natura corrente - potrà permettere di meglio gestire le implicazioni di un passaggio al bilancio di cassa, per effetto di una conseguente, maggiore flessibilità dei programmi di pagamento.

Va considerato che alle suesposte problematicità di natura, per così dire, solo "contabile", nella costruzione di un cronoprogramma di tutti i pagamenti che si andranno a realizzare in un dato esercizio e nei due successivi - trattandosi, nel nuovo impianto contabile, di bilancio triennale avente natura "gestionale" - per le Amministrazioni coinvolte, si addizionano anche le specifiche difficoltà, che sono ben raccordabili ai loro peculiari statuti normativi e gestionali.

In linea di principio, le questioni che qui si richiamano sono raggruppabili nelle due aree di gestione contabile che di norma contraddistinguono le Amministrazioni in argomento, così come tutte le Amministrazioni centrali: la quota di risorse annualmente destinata a spese correnti, e la quota da quelle invece riconducibile invece agli investimenti.

Se, in ordine alla prima ripartizione, sembra obiettivamente, almeno ad un primo esame, più agevole la predeterminazione dei flussi di pagamento, soprattutto in virtù della più agevole definizione della gamma degli obblighi che risultano già "perfezionati" in capo al c.d. "fattore" legislativo (oneri inderogabili ex articolo 21, comma 5, lettera a), della legge di contabilità e, in particolare, alle spese giuridicamente obbligatorie), assai più problematica appare invero la programmabilità della quota di pagamenti riconducibili alla realizzazione di investimenti, il cui *iter* di "formazione", in termini di flussi di cassa, risente giocoforza di una serie di meccanismi procedurali (avanzamenti progettuali e dei lavori, revisioni in corso delle opere etc.) non prevedibili in buona parte, che ne rendono incerto l'ammontare nonché oltremodo complicato stimarne con puntualità, e in forte anticipo, la ricaduta in termini di pagamenti.

Il rischio, in altri termini, per la spesa in conto capitale - il che coinvolge in *primis* il dicastero dei Trasporti e delle Infrastrutture (per i Lavori Pubblici), ma anche la Difesa (per gli Armamenti), è che il passaggio

alla sola cassa, prefigurati di fatto un eccessivo "irrigidimento", se non proprio un "ingessamento", delle procedure di avanzamento delle opere nei soli limiti di quanto stimato in termini di programmazione dei pagamenti *ab initio* di esercizio, scontando, evidentemente, i fabbisogni di spesa, una certa gamma di procedure di avanzamento dei lavori che potrebbero, o meno, trovare effettiva realizzazione nell'anno.

In tal senso, sebbene, sul piano operativo, per la spesa in conto capitale, l'autorizzazione di cassa vada considerata unicamente quella complessiva "triennale" - consentendo, la legge di contabilità, di rimodularne *ex ante* i pagamenti per ciascun esercizio - è chiaro che ciò sottopone al rischio che, proprio per i fattori "sostanziali" a monte di eventuali velocizzazioni, o meno, delle procedure, il *plafond* degli impegni programmati possa essere raggiunto prima del termine del triennio, col rischio del blocco poi dei lavori rispetto alla dimensione finanziaria complessiva dell'opera.

Ciò detto, anche considerato che l'articolo 30, comma 2, secondo periodo, della legge di contabilità espressamente prevede che i pagamenti connessi all'avanzamento delle opere debbano rispettare il limite della autorizzazione annuale, nulla impedendo che detto limite possa essere interamente concentrato, in termini di cassa, su uno o due anni, anziché sul triennio.

La questione, in altri termini, rinvia per le spese in conto capitale chiaramente alla reale possibilità di programmare, con un certo grado di "certezza", i flussi di pagamento che discendono dal conto degli obblighi, anche con notevole anticipo rispetto alla loro maturazione, e richiama il contenuto della specifica delega prevista all'articolo 30, comma 8, della legge di contabilità, laddove, alla lettera a), ove si prevede l'introduzione di criteri di valutazione nella fase di pianificazione delle opere, al fine di consentirne la definizione delle rispettive "priorità": circostanza che, evidentemente, dovrebbe riflettersi sul piano finanziario dei pagamenti.

Del resto, sotto tale profilo, alcune criticità sembrano palesarsi anche per quanto concerne la stessa spesa corrente, allorché non si consideri la sola quota di spese "fisse" e di norma giuridicamente obbligatorie, ma anche quella riconducibile alle fisiologiche esigenze di funzionamento di Amministrazioni "speciali" come la Difesa o l'Interno.

E' chiaro, infatti, che la prevedibilità dei flussi dei pagamenti, anche correnti, va considerata solo alla luce delle effettive esigenze che, pure per la quota di risorse destinata al finanziamento di spese correnti, rimodulabili *ex* articolo 21, comma 5, lettera b), della legge di contabilità, si renderanno indispensabili al fine di assicurare l'operatività dello strumento militare (Difesa) o di *enforcement* della pubblica sicurezza (Interno) in determinate e

non sempre prevedibili circostanze. Ciò vale anche per l'adeguatezza delle strumentazioni per l'operatività dei vigili del fuoco (Interno).

In tal senso, appare evidente che prevedere con due anni, ma anche con un solo anno di anticipo, la quota di risorse che saranno pagate, ad esempio, per le esigenze addestrative, di munizionamento, per le dotazioni individuali, la cui stima *ex ante* è da associare a fabbisogni "operativi" che saranno maturati necessariamente solo in un secondo momento, è un obiettivo che si presenta come oltremodo complicato, se non si intende correre il rischio di irrigidire l'attività delle Amministrazioni nell'ambito del piano finanziario predisposto e compromettere, in tal modo, i livelli di operatività dei sistemi (difesa e sicurezza) coinvolti.

In definitiva, sembrerebbe che il successo dell'adozione di un meccanismo gestionale calibrato sulla "cassa" vada pertanto necessariamente visto alla luce della obiettiva e certa prevedibilità dei flussi di spesa di volta in volta considerati, nel loro effettivo tradursi in pagamenti al termine delle procedure di formazione delle obbligazioni, secondo i tempi indicati nel piano finanziario dei pagamenti, la cui criticità è naturalmente da rapportarsi alle specificità operative e gestionali delle singole Amministrazioni.

E' evidente, in proposito, che tanto maggiore risulterà l'"imprevedibilità" dei tempi di realizzazione di una data spesa in termini di cassa effettiva, tanto maggiore sarà il rischio che, in corso di gestione, la quota dei relativi pagamenti programmati necessiti poi di un adeguamento rispetto ai fabbisogni inizialmente previsti, allorché essi troveranno effettiva realizzazione.

Oltretutto, va considerato anche il rischio che l'adozione del sistema di rilevazione di cassa potrà produrre sul ruolo dell' assestamento del bilancio (articolo 33 della legge di contabilità), laddove quest'ultima sede potrebbe diventare l'unica per effettuare quegli adeguamenti alle previsioni che si rendessero necessari, in corso d'anno, a dimensionare nuovamente le previsioni iniziali di cassa, sugli effettivi fabbisogni manifestatisi nell'esercizio.

Ciò senza considerare anche il ruolo che già oggi presentano nel bilancio dello Stato, i vari fondi "scorta" o fondi "spesa", presenti in quasi tutti gli stati di previsione della spesa, laddove proprio il passaggio al criterio della cassa potrebbe incentivarne l'utilizzo in corso d'anno, rendendo oltremodo complessa anche la ricostruzione delle dinamiche di spesa *ex post*, nella loro parificazione con le previsioni iniziali.

La questione, ovviamente correlata ad un sistema di rilevazione gestionale quale quello improntato alla cassa, impone che necessariamente la contabilizzazione *ex ante* dei movimenti a carico dei fondi di riserva attualmente iscritti in bilancio, sia calibrata sulla base dei prevedibili

prelevamenti in favore delle dotazioni che avranno la maggiore probabilità di sfioramento rispetto alle previsioni di pagamento.

E' chiaro, in tal senso, come sia assai difficile calibrare il piano finanziario dei pagamenti per questi strumenti di flessibilità del bilancio, la cui attivazione deve essere raccordata alle voci di spesa che presentino fabbisogni eccedenti rispetto alle previsioni per esse iscritte in bilancio.

Non di meno un'altra questione cruciale nel successo della sperimentazione del passaggio al bilancio di cassa, dovrà passare anzitutto per la salvaguardia di ogni trasparenza dei dati concernenti il sistema delle posizioni debitorie (e creditorie) di ciascun centro di spesa (conto degli obblighi di cui all'articolo 42, lettera b)), con la contestuale adozione di un sistema di controlli preventivi (lettera d)).

A ben vedere, la riforma prefigura la costituzione di un sistema di cassa - competenza piuttosto che di sola cassa, in cui tutte le informazioni circa i flussi di pagamento attesi possano, comunque, essere chiaramente e puntualmente ricostruibili, in ogni momento, anche in ordine alla loro originazione e alla natura delle autorizzazioni che vi sono poste a monte: nei fatti, un sistema molto simile alla competenza-cassa (sistema c.d. "misto") attualmente vigente, allorché la sua attuazione avesse però trovato realizzazione secondo le rigorose sue rigorose coordinate metodologiche.

Una questione di interesse a sé stante si pone poi per le problematiche che sorgeranno in relazione all'istituto delle spese finanziate con entrate c.d. riassegnate, dal momento che, in particolare, per l'Amministrazione dell'Interno e dei Trasporti, queste sono di norma sostenute nei soli limiti delle risorse che sono effettivamente incassate.

E' chiaro che la difficile prevedibilità degli introiti annui di tali entrate per le Amministrazioni citate pone a rischio la stessa sostenibilità delle spese ad esse correlate, con il rischio che una programmazione dei pagamenti non coerente con l'ammontare degli introiti che saranno realizzati possa produrre o una sovrastima dei flussi di pagamento rispetto alle risorse che saranno incassate o, viceversa - determinandosi "involontarie" economie di spesa, rispetto agli effettivi fabbisogni dell'Amministrazione - allorché le somme introitate in eccedenza rispetto ai fabbisogni stimati inizialmente, saranno acquisite al bilancio in quanto i pagamenti risulteranno esser stati programmati, nel piano finanziario, in misura inferiore alla reale disponibilità di risorse.

Oltretutto, vanno considerate alcune questioni attinenti alle ricedute organizzative del nuovo modulo nelle Amministrazioni coinvolte nella sperimentazione, dal momento che se l'articolo 5 della schema in esame attribuisce al solo dirigente responsabile della spesa il compito di redigere il piano finanziario dei pagamenti (il c.d. "cronoprogramma"), non sempre è chiara, sotto il profilo organizzativo, la distinzione, tra dirigenti, in ordine ai

compiti di programmazione della spesa ed ai compiti di esecuzione dei pagamenti.

La questione, oltre a porre interrogativi circa la persona chiamata a redigere il piano finanziario, chiama ovviamente in causa anche i profili di responsabilità amministrativa e contabile della dirigenza in ordine ai *budget* loro assegnati, richiamata anche dalla Corte dei conti, sia pur indirettamente, nel richiamo alla pianificazione e programmazione delle *performances* di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 150/2009.

In proposito, anche a prescindere dalla tecnica redazionale, si può sin da subito rilevare che lo schema in esame pone anche delicate questioni circa gli effetti che ne conseguiranno sul piano della gestione delle strutture amministrative.

E' chiaro, infatti, che il passaggio, sia pure graduale, al criterio della cassa, implicherà senza dubbio anche una profonda innovazione nei comportamenti dei Dirigenti e nella programmazione delle loro azioni, in quanto tese a realizzare gli obiettivi gestionali assegnati.

In tal senso, occorre perciò che il periodo di sperimentazione del nuovo impianto contabile, almeno per l'Amministrazione centrale, sia accompagnato anche da un attento monitoraggio delle implicazioni che esso comporta, anzitutto sul piano della assunzione di obblighi e impegnativi di spesa di cui non risulti una adeguata evidenza contabile, circostanza che rischierebbe - tra gli altri effetti - di pregiudicare il grado di trasparenza delle risultanze gestionali, sul piano sia delle micro come delle macro strutture, allorché le valutazioni delle *performances* vengano effettuate, almeno per i profili connessi all'utilizzo delle risorse finanziarie, in base alle mere evidenze dei flussi di cassa generati, anziché da una attenta e puntuale ricognizione dei dati ottenuti in chiave di contabilità economica, cioè sul come e in che modo sia state impiegate le risorse finanziarie assegnate.

Il rischio, in definitiva, è che in futuro con l'abbandono della competenza "finanziaria" si determini anche la perdita di preziose informazioni di sintesi concernenti il dato della esposizione debitoria verso terzi, sia per le micro come per le macro strutture, che nel nuovo sistema si evidenzia solo nel piano finanziario del Dirigente.

Infatti, nel sistema attuale di rilevazione per competenza mista, sempre ad una applicazione rigorosa e coerente dei suoi principi, è possibile trarre informazioni complete in via "contabile" circa il conto degli obblighi dell'Amministrazione, che con il passaggio alla cassa sarà possibile trarre solo dai piani finanziari dei singoli dirigenti.

Controverso è poi se la transizione ad una rilevazione per cassa imporrà o meno di rafforzare contestualmente, quando non di impiantare *ex novo* ed avviare in concreto, la rilevazione economico patrimoniale.

Un ulteriore profilo critico, concerne l'effetto che il criterio della cassa potrà produrre in ordine al rischio di comportamenti discrezionali senza controlli nell'utilizzo delle risorse finanziarie assegnate da parte del dirigente: appare evidente, in buona sostanza, che la sperimentazione dell'avvio del passaggio al criterio della cassa impone perciò stesso un controllo più stringente almeno sulla fase della contrazione degli "impegni" verso terzi.

In tal senso, è altresì evidente che la responsabilità gestionali del Dirigente, in ordine alle obbligazioni che egli verrà effettivamente ad assumere nel periodo di incarico di una data struttura, si dovranno estendere anche agli esercizi futuri, quando emergeranno - per effetto del criterio della "cassa" - le relative ricadute in termini di esborsi per l'Amministrazione.

Un'ultima riflessione metodologica occorre infine formulare in merito alla qualità dei fattori legislativi sottesi agli stanziamenti di spesa, secondo le coordinate indicate all'articolo 21, commi 5-7, della legge di contabilità, e alla ricaduta che su di essi potrà avere il passaggio al bilancio di cassa, sia nella fase *ex ante*, rispetto cioè alla programmazione dei pagamenti da sostenere nell'anno, che soprattutto *ex post*, in ordine al tema della adeguatezza delle previsioni rispetto al rispetto del vincolo giuridico normativo che risale alle autorizzazioni di spesa.

In tal senso, se appare chiaro che se alcun problema potrà rivelarsi in ordine agli oneri c.d. "rimodulabili", comunque essi siano, se derivanti da "fattori legislativi" o da "adeguamento al fabbisogno", ben diversa è la questione allorché ci si troverà in presenza di oneri di spesa "non rimodulabili", sia che essi siano componenti giuridicamente "obbligatoria" sia che siano invece associabili a oneri c.d. "inderogabili".

E' chiaro che la fissazione di un vincolo-limite ai pagamenti dovrà necessariamente trovare, in presenza di errori nella programmazione dei pagamenti che ben possono realizzarsi, strumenti e procedure che salvaguardino comunque la realizzazione del dettato normativo, dal momento che quest'ultimo riconosce posizioni giuridicamente qualificate (diritti soggettivi "perfetti") da cui consegue la "non rimodulabilità" dello stanziamento.

Se per la spesa obbligatoria ciò potrà avvenire mediante il ricorso all'apposito fondo di riserva, occorrerà trovare il modo di assicurare comunque le erogazioni anche per la componente degli oneri inderogabili.

SINTESI E CONCLUSIONI

In definitiva, poiché l'esame del decreto di sperimentazione offre l'occasione per una riflessione sul passaggio ad un sistema di sola cassa, va ricordato in sintesi che quest'ultimo comporta teoricamente vantaggi in termini di

- a) facilità di comprensione per il legislatore e per l'opinione pubblica e maggiore evidenza degli effetti finanziari delle politiche pubbliche;
- b) maggiore controllo del Parlamento che autorizza la spesa effettiva e non solo il limite alla sua impegnabilità;
- c) maggiore attenzione da parte delle amministrazioni al momento della realizzazione della spesa piuttosto che a quello della "prenotazione" delle risorse con l'impegno;
- d) *favor* per il controllo e la programmazione dei flussi finanziari ai fini della gestione del debito;
- e) ragionevole prospettiva di riduzione dell'ammontare dei residui.

Per contro, gli svantaggi che si possono prevedere riguardano

- a) per le entrate, la mancanza di informazioni sugli introiti che si realizzeranno sulla base di somme già accertate, ma non ancora incassate; per le spese, la mancanza di informazioni sulle risorse necessarie per soddisfare negli esercizi futuri obbligazioni già assunte in annualità precedenti (*per risolvere questo problema sarebbe necessario predisporre apposite scritture o registri degli accertamenti/impegni/obbligazioni; questa soluzione appare diffusa nei paesi che adottano sistemi di bilancio di cassa*);
- b) la mancanza di informazioni contabili relative ai "costi" dell'attività svolta e dei servizi prodotti, con conseguenti difficoltà per la valutazione dell'efficienza e della economicità della gestione (*per avere tali informazioni si ricorre a forme di contabilità parallele di tipo economico*);
- c) la necessità di disporre di informazioni supplementari ai fini del raccordo con i criteri previsti dal Sec95 per la compilazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche;
- d) l'estrema complessità, soprattutto nel caso italiano, di un'eliminazione automatica dei residui: sarebbe infatti ancora possibile assumere impegni/obbligazioni cui non seguono pagamenti nel corso dello stesso esercizio finanziario e di cui bisogna tenere nota nelle scritture contabili (*per evitare ciò in alcuni paesi si sono introdotti limiti al riporto delle somme non spese agli anni successivi che comunque devono rientrare, salvo alcune eccezioni, entro i limiti*

di spesa stabiliti per tali anni; in altri paesi si ricorre alla possibilità di imputare all'esercizio precedente i pagamenti relativi a tale periodo effettuati nel primo mese dell'anno);

- e) il rispetto al sistema di competenza giuridica attualmente adottato, necessità di notevoli adeguamenti delle procedure di bilancio e dei sistemi informativi su cui esse trovano supporto e conseguentemente dei comportamenti delle amministrazioni.

Per ipotizzare un corretto funzionamento di un bilancio di sola cassa e affinché quest'ultimo possa dunque produrre gli effetti auspicati fondamentale appare inoltre una rigida applicazione di quanto previsto dalla legge n. 196 del 2009 per

- a) ridurre notevolmente il peso ed il ruolo della tesoreria, riportando in bilancio la gestione delle risorse finanziarie, nonché la dimensione dei fondi indistinti, con particolare riguardo al “Fondo di riserva per l'integrazione delle autorizzazioni di cassa”;
- b) eliminare le gestioni fuori bilancio, con particolare riferimento alle contabilità speciali, prevedendo al contempo gli opportuni strumenti di flessibilità per la gestione (con le criticità che possono riguardare importanti settori come difesa, forze di polizia, sovrintendenze beni culturali, ecc.);
- c) definire i limiti all'assunzione delle obbligazioni in particolare con riferimento alle operazioni che hanno effetto sul bilancio pluriennale, per evitare irrigidimenti di spesa.

Più in particolare si segnala l'importanza del fatto che

- la rilevazione di cassa, a meno della scrupolosa tenuta di sistemi contabili di registrazione degli obblighi, presenta il limite di non consentire di rilevare compiutamente le conseguenze delle scelte preventive sugli esercizi futuri: in altre parole, pur a fronte di ipotetici risultati misurati come positivi (avanzi di cassa) in dati anni, potrebbero ben essere associati *deficit* consistenti per gli esercizi degli anni successivi;
- nel metodo, sul piano dei rapporti tra comando legislativo ed azione amministrativa, il problema essenziale del passaggio alla cassa, non essendovi vincoli sulla fase di assunzione degli impegni, è che potrebbero contrarsi obbligazioni verso terzi per il bilancio anche in mancanza dei corrispondenti stanziamenti di cassa, ed ovviamente nel successivo esercizio in fase di formazione del nuovo bilancio il Parlamento potrebbe trovarsi costretto a “ratificare” impegni precedentemente assunti deliberando le relative autorizzazioni di cassa con conseguenti ripercussioni sugli equilibri tra i poteri;

- pertanto, in ossequio a quanto previsto dalla lettera *h)* dello stesso comma 1 dell'articolo 42 della legge di contabilità, andrebbero approfonditi, nell'ambito della sperimentazione, i limiti all'assunzione di obbligazioni da parte del dirigente responsabile in relazione all'autorizzazione di cassa per esso disponibile, con previsione di eventuali appositi correttivi che tengano conto delle diverse tipologie di spesa. E' chiaro, al riguardo, che solo allorché saranno disponibili le informazioni dai menzionati sistemi, si concretizzerà, poi, la possibilità di adempiere al precetto di cui alla lettera *a)* della delega riguardo all'affiancamento al bilancio di cassa, a fini conoscitivi, di un corrispondente prospetto redatto in termini di competenza;
- il cd. "cronoprogramma", integrato anche dalle informazioni sugli "obblighi", consente di evitare che il superamento della contabilità di competenza possa poi determinare effetti sul piano della trasparenza della reale situazione finanziaria delle Amministrazioni statali, dal momento che questa è chiaramente da associare al sistema delle obbligazioni giuridiche perfezionate o in corso di perfezionamento - che evidentemente vincolano l'Amministrazione verso i terzi - e non al dato dei soli pagamenti da realizzare, la cui utilità informativa si può circoscrivere solo entro i soli termini di una maggiore trasparenza e governabilità del fabbisogno di cassa;
- i suddetti piani finanziari vadano quindi annotati, oltre che con gli elementi identificativi di ciascuna obbligazione già a carico dell'Amministrazione, anche con gli importi che corrispondentemente si intende pagare negli anni 2011 e 2012 fino alla loro completa estinzione, con la possibilità di distinguere, ed eventualmente raggruppare, secondo criteri di omogeneità, i pagamenti che verranno effettuati in conto "competenza" dell'esercizio di riferimento, da quelli invece riconducibili al conto dei "residui";
- in sede di avvio della sperimentazione, venga necessariamente definito formalmente anche l'atto presupposto dei pagamenti, destinato a sostituire, allorché si prevede la transizione al solo bilancio di cassa, il decreto d'impegno attualmente riferito alla competenza giuridica, e su cui si dovrà incentrare il sistema di controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa delle obbligazioni assunte previsto all'articolo 42, comma 1, lettera *d)*.

Appare dunque rilevante:

- a) la individuazione dell'atto del dirigente responsabile della spesa, che costituirà il presupposto dei pagamenti, in luogo dell'attuale decreto d'impegno;

- b) dare evidenza, sia nei documenti ufficiali sia nei collegamenti telematici con il Parlamento sia in riferimento alla Corte dei conti, dell'elenco degli impegni e dell'insieme degli atti-presupposto dei pagamenti;
- c) dare evidenza del profilo dei raccordi tra il conto del bilancio, i conti di tesoreria e il conto del patrimonio.

Essenziale sarà altresì conciliare l'attenzione alla tenuta e al controllo della gestione di cassa con la conoscenza (almeno) delle effettive disponibilità di cassa su cui il singolo dirigente potrà contare nel corso dell'anno, presupposto, questo, per la costruzione di un efficace "cronoprogramma". Del resto l'articolo 21, comma 17, secondo periodo, della legge n. 196 del 2009, prevede che le risorse debbono essere assegnate entro 10 giorni dalla pubblicazione della legge di bilancio ai responsabili della gestione.

Da sottolineare infine l'esigenza di un riordino del sistema dei controlli.

Il testo del presente dossier è disponibile in formato elettronico sulla url
<http://www.senato.it/documentazione/bilancio>