



Corte dei Conti

Sezioni riunite in sede giurisdizionale,
consultiva e deliberante

Via Antonio Baiamonti, 25 - 00195 ROMA

Ufficio di supporto
SEGRETERIA

Tel. 06/3876-3321

e-mail: sezioni_riunite.sc.dc.giur@corteconti.it
sezioni_riunite.sede.giur@corteconticert.it

Al Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio del Coordinamento Legislativo
Ufficio Legislativo - Economia
Via XX Settembre, 97

ROMA

CORTE DEI CONTI



0000359-19/03/2015-SSRGI-AR38-P

OGGETTO: *Parere N. 377/D - Schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".*

Si trasmette, allegata alla presente, copia conforme all'originale del parere n. 1/2015/CONS reso dalla Corte dei conti, a Sezioni riunite, nell'adunanza del 2 marzo 2015.

(dott. Pietro Montibello)



Corte dei conti

A

SEZIONI RIUNITE

Nell'adunanza del 2 marzo 2015



OGGETTO: *Schema di "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n.91".*

Vista la nota n. 14258 del 3 dicembre 2014 con la quale la Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza ha trasmesso alla Corte dei conti, per acquisire il parere delle Sezioni riunite, uno schema del regolamento in oggetto;

Visto il decreto del Presidente della Corte dei conti n.38/2015 del 5 febbraio 2015, con il quale è stato convocato il Collegio per la seduta odierna, nella sua composizione consultiva;

Udito all'odierna adunanza il Dott. Gianfranco Tanzi, Ispettore Generale Capo di Finanza in rappresentanza della Ragioneria Generale dello Stato;

Udito il Procuratore Generale Aggiunto Eugenio Francesco Schlitzer;

Esaminati gli atti ed uditi i relatori Presidenti di Sezione Angelo Buscema e Luigi Gallucci;

Considerato:

I - Premessa

1. Lo schema di regolamento in esame, predisposto dal Ministro dell'economia e delle finanze e trasmesso alla Corte dei conti per il prescritto parere, unitamente alla relazione illustrativa e alla relazione tecnica, reca disposizioni in materia di amministrazione e contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b, del d.lgs. 31 maggio 2011 n. 91.

Sono destinatari delle nuove norme – per effetto di successivi rinvii, dell'articolo 1, comma 1, dello schema di regolamento, all'articolo 1, comma 1, lettera a, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91 e, di quest'ultimo, all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 - le amministrazioni pubbliche, diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato, che adottano una contabilità finanziaria, cui si affianca una contabilità economico-patrimoniale secondo quanto previsto, in origine, dal d.p.r. 27 febbraio 2003, n. 97 e, quindi, in attuazione delle regole dettate dagli articoli 4 e 6 del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, il piano dei conti integrato e il sistema integrato di scritturazione contabile.


Sono, altresì, destinatarie del regolamento in parola, limitatamente però ai principi in esso contenuti, le amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità civilistica, ove ricomprese nell'ambito di riferimento del citato art. 1, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica del 2009.

È infatti da considerare come l'articolo 4, comma 3, lettera b, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, nel prevedere la revisione delle disposizioni di cui al d.p.r. 27 febbraio 2003, n. 97 – cioè del vigente regolamento di amministrazione e contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 – abbia riferimento, quanto all'ambito di applicazione, alle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a, del medesimo decreto legislativo e, dunque, alle amministrazioni indicate, a fini di contabilità nazionale, nell'elenco predisposto dall'Istat e alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Sono, invece, escluse dall'ambito di applicazione delle disposizioni in parola, per espresso disposto dell'articolo 1, comma 1, lettera a, del d.lgs. 31 maggio 2011, n. 91, oltre alle amministrazioni centrali dello Stato, le regioni, gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali, gli enti del Servizio sanitario nazionale.

Lo schema di regolamento sottoposto al parere della Corte, con una scelta da condividere – in termini di chiarezza e certezza applicativa di un corpo normativo di particolare complessità tecnica –, riscrive interamente le disposizioni di cui il legislatore delegato chiede la revisione e ne dispone la contestuale abrogazione.

Da quanto appena detto, consegue che l'ambito di applicazione del regolamento in parola è, in armonia del resto con le disposizioni comunitarie, solo in parte corrispondente con il regolamento di amministrazione e contabilità del 2003, comprendendo soggetti di natura giuridica sia pubblica, sia privata ed anche soggetti, quali le casse previdenziali dei professionisti, privatizzati dalla legislazione medio tempore intervenuta.



Appare, comunque, condivisibile, perché coerente con il complesso delle disposizioni recate dal d.lgs n. 91 del 2011, la scelta compiuta con lo schema di regolamento di operare un discrimine, quanto agli ambiti della sua applicazione, tra amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica.

È, infatti, ragionevole, oltre che conforme alla legge, l'aver salvaguardato, pur nel percorso di armonizzazione degli schemi contabili e degli schemi di bilancio, i margini di autonomia di soggetti, di natura giuridica privata, che proprio in ragione dello *status* ad essi riconosciuto dalla legge, adottano la contabilità civilistica.

Percorso, in particolare, coerente con quanto previsto nel Titolo IV del d. lgs. n. 91 del 2011 (articolo 16, comma 2) che affida a un decreto, di natura non regolamentare del Ministro dell'economia e delle finanze, criteri e modalità di predisposizione del budget economico (pluriennale e annuale) al fine di raccordare lo stesso documento con gli analoghi documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche che adottano la contabilità finanziaria. Nonché di definire una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio, volta a consentire la trasformazione dei dati economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria (relativamente agli enti e alle società che non abbiano adottato le codifiche SIOPE).

Decreto, quest'ultimo, adottato in data 27 marzo 2013, in forza del quale gli enti in parola sono tenuti a predisporre, oltre al budget economico in sede previsionale, il rendiconto previsto dalla normativa civilistica e un rendiconto finanziario in termini di liquidità. Quanto, sempre, agli ambiti soggettivi di applicazione dello schema di regolamento, è da sottolineare come l'articolo 2, comma 4, rechi un'ulteriore distinzione, prevedendo, per le amministrazioni non direttamente destinatarie del provvedimento, la semplice facoltà di adeguare i propri regolamenti di amministrazione e contabilità alle nuove disposizioni.

Previsione, quest'ultima che, se pure coerente con il quadro legislativo d'insieme, in quanto riferibile ad amministrazioni pubbliche estranee agli ambiti di riferimento dell'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica, indurrebbe tuttavia ad un ripensamento per quegli enti che, proprio in quanto pubblici e ancorché non inseriti nell'elenco predisposto annualmente dall'Istat, sarebbe auspicabile operassero - almeno quanto "ad un insieme di principi" cui fare riferimento - con un sistema di regole contabili armonico a quello della generalità delle pubbliche amministrazioni. Una siffatta previsione, infatti, potrebbe garantire una più ampia applicazione dei principi di armonizzazione dei bilanci verso la generalità delle amministrazioni pubbliche, e potrebbe rafforzare l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 2 della legge di delega n. 196 del 2009, intesa a garantire il consolidamento e il monitoraggio dei conti delle amministrazioni pubbliche.

È poi da aggiungere come l'adeguamento dei sistemi contabili ai principi in parola si collocherebbe in quel processo di ricognizione delle amministrazioni pubbliche comprese nell'elenco Istat, così da consentire che il sistema contabile di ciascuna amministrazione pubblica, con il sopravvenire delle condizioni di cui all'articolo 1, comma 3, della legge di contabilità e finanza pubblica, possa agevolmente essere adeguato alla disciplina generale della legge n. 91 del 2011 e relativi provvedimenti attuativi.

2. Lo schema di regolamento rappresenta indubbiamente, pur se adottato a distanza di oltre tre anni dall'entrata in vigore d.lgs. n. 91 del 2011, un tassello importante nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni

pubbliche. L'esigenza di migliorare la conoscenza dei fenomeni, cui è preordinata l'armonizzazione trova, del resto, corrispondenza nella normativa comunitaria (direttiva n. 2011/85/UE del Consiglio, in data 8 novembre 2011), relativa ai requisiti sui quadri di bilancio degli Stati membri, secondo cui "gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme del SEC" (art. 3).

Il rispetto degli equilibri richiede, infatti, una base conoscitiva omogenea, con principi e regole contabili uniformi per tutti i soggetti che, a vario titolo, sono inclusi nel concetto di amministrazione pubblica, ferma restando l'esigenza di consolidamento dei conti tra enti e organismi partecipati.

Processo di riforma che ha avuto riguardo all'universo delle pubbliche amministrazioni: agli enti territoriali con il d.lgs n. 118 del 23 giugno 2011, di attuazione della legge 5 maggio 2009, n. 42, come modificato e integrato dal d.lgs 10 agosto 2014, n. 126; alle università con il d.lgs 27 gennaio 2012, n. 18, di attuazione della legge 30 dicembre 2010, n. 240; agli altri enti non territoriali con il d.lgs n. 91 del 2011, di cui, proprio, è attuazione il regolamento in esame.

Percorso attuativo, peraltro, che – per limitare il campo di analisi agli enti non territoriali – si è dimostrato non agevole, come reso evidente dalle successive proroghe, disposte per legge, del termine di emanazione dei decreti regolamentari, inizialmente fissato in sei mesi dall'entrata in vigore del d.lgs n. 91 del 2011.


Da ultimo, è da porre in rilievo come il legislatore nazionale – in attuazione della Legge europea 2013-bis – abbia di recente attribuito alla Corte dei conti, nell'ambito delle sue funzioni di controllo, significative competenze in materia di rispondenza della normativa contabile delle amministrazioni pubbliche alle regole di bilancio (legge 30 ottobre 2014, articolo 30).

Al fine di collocare lo schema di regolamento in esame nell'ambito più generale del percorso attuativo già compiuto dal Governo, occorre ricordare come il decreto legislativo da ultimo citato, introduca, innovando il quadro normativo vigente, il Piano dei conti integrato per gli enti che adottano un regime di contabilità finanziaria. Piano che consiste nell'elenco delle unità elementari di bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, basato su una struttura gerarchica a più livelli.

Con d.p.r. 4 ottobre 2013, n. 132 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 28 novembre 2013, n. 279) è stato adottato, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, lettera a, della legge n. 91 del 2011, il regolamento concernente le modalità di attuazione del piano, le cui disposizioni sono state soggette per tutto il 2014 ad un periodo di sperimentazione per verificare l'effettiva rispondenza del sistema classificatorio delineato dal piano dei conti, in termini di esaustività e coerenza delle voci incluse nei moduli finanziario, economico e patrimoniale.

Altro aspetto qualificante delle disposizioni contenute nella legge n. 91 del 2011 è la prescrizione di un generale obbligo per le amministrazioni pubbliche di adottare una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa secondo una omogenea classificazione per missioni e programmi.

Detta rappresentazione è diretta a privilegiare l'aspetto ed il contenuto funzionale della spesa, al fine di conoscere le finalità e gli scopi da perseguire e gli obiettivi da conseguire, e nel contempo evidenziare i profili connessi alla struttura organizzativa nella quale risiede la



“responsabilità” per l’impiego delle risorse assegnate e la conseguente misurazione e verifica dei risultati raggiunti.

A tale riguardo è stato adottato il d.p.c.m 12 dicembre 2012 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 19 dicembre 2012, n. 295) che stabilisce le linee guida per una rappresentazione dei dati di bilancio che evidenzia le finalità della spesa, secondo l’articolazione per missioni e programmi, al fine di assicurare il consolidamento e il monitoraggio dei conti pubblici, nonché la maggiore trasparenza nel processo di allocazione delle risorse pubbliche.

Altro aspetto di rilievo contenuto nella legge n. 91 del 2011, è la definizione di un sistema di indicatori ai fini della misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio. Con d.p.c.m. 18 settembre 2012 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 226 del 27 settembre 2012) sono state dettate le linee guida per la predisposizione da parte delle amministrazioni pubbliche del piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio, al fine di illustrare gli obiettivi della spesa, misurare i risultati e monitorare l’effettivo andamento in termini di servizi.

È, infine, da ricordare come, in attuazione dell’articolo 25 del decreto legislativo n. 91 del 2011 - che prevede, a partire dal 1° gennaio 2015, la disciplina di un periodo di sperimentazione al fine di valutare gli effetti derivanti dall’avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale - è stato adottato il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 1 ottobre 2013 (in Gazzetta Ufficiale 5 novembre 2013, n. 259), con il quale si individua l’oggetto della sperimentazione, sulla base di una definizione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l’amministrazione pubblica di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con l’imputazione all’esercizio nel quale esse vengono a scadenza¹. Con il medesimo decreto (articolo 8) sono state impartite, alle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria, disposizioni riguardo la classificazione del bilancio per missioni e programmi.

L’attuazione del sistema di adeguamento e armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche dovrà, comunque, trovare completamento con l’adozione di almeno due provvedimenti di particolare rilievo voluti dal d.lgs n. 91 del 2011. L’uno è il regolamento di cui all’articolo 4, comma 3, lettera c, in materia di principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione; l’altro è il decreto interministeriale richiamato dall’articolo 18, con il quale deve essere individuato lo schema tipo di bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati.

3. In questo contesto normativo e di attuazione delle diverse disposizioni che compongono il d.lgs n. 91 del 2011, si collocano i 97 articoli dello schema di regolamento su cui la Corte è chiamata ad esprimere il proprio parere e che, rispetto al decreto n. 97 del 2003 (di cui è disposta l’abrogazione), appaiono maggiormente coerenti con le esigenze di coordinamento della finanza pubblica, del legislatore comunitario e nazionale.

Il regolamento si inserisce, dunque, come precisato nella relazione illustrativa che l’accompagna, nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche voluto dalla legge di contabilità e finanza pubblica del 2009, con riguardo, come

¹ A tale riguardo occorre ricordare come la Corte dei conti abbia espresso forti perplessità – da ultimo nella relazione sul rendiconto generale dello Stato 2013 - sull’istituto della competenza finanziaria c.d. “potenziata” per l’evidente discrasia con il consolidato criterio della competenza giuridica, che trova sostanziale conferma nella legge 24 dicembre 2012, n. 243 di attuazione del principio costituzionale del pareggio di bilancio.

già innanzi si è detto, a soggettività giuridiche pubbliche ben diverse da quelle considerate dal citato decreto n. 97 del 2003, perché delimitata dalla nozione di amministrazione pubblica, come individuata dall'art. 1, comma 2, della legge n. 196 del 2009.

Ed è proprio a questa nuova nozione di amministrazione pubblica ed alla necessità, anche solo a livello di principi, di armonizzare sistemi contabili e schemi di bilancio di enti di diversa natura giuridica, pubblici o privati, ancor prima che tenuti a gestire le proprie risorse con i sistemi della contabilità finanziaria ovvero della contabilità economica, che risiede la complessità delle norme in parola.

Resta da dire come, per il resto, la relazione illustrativa che accompagna lo schema di regolamento si sostanzia nella mera trasposizione del contenuto degli articoli, senza fornire, come sarebbe stato opportuno, elementi di valutazione ulteriori rispetto al testo della norma.

II- Osservazioni sugli articoli

1. Il provvedimento è suddiviso in Titoli (a loro volta suddivisi in Capi e Articoli) che recano in rubrica uguale denominazione di quella contenuta nell'abrogando d.p.r. n. 97 del 2003 e, quindi, quanto alle materie trattate è sovrapponibile al testo normativo di cui il legislatore delegato ha disposto la revisione.

Per il resto e nelle linee generali, è da dire che le norme siano esse riferibili alle Disposizioni generali (Titolo I) o al Bilancio di previsione, gestione economico-finanziaria, rendicontazione (Titolo II), appaiono in sintonia con il mutato quadro normativo di riferimento, anche laddove dettano alle amministrazioni pubbliche regole di conformazione espressione dei medesimi principi generali.

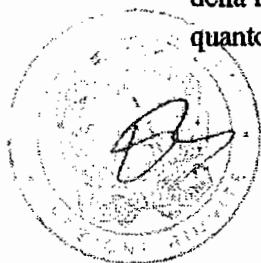
Così, ad esempio, l'articolo 3 in materia di indirizzo politico-amministrativo e gestione delle risorse e di separazione tra indirizzo politico, da una parte, programmazione e gestione delle risorse, dall'altra, in attuazione dei principi di cui all'articolo 4 del d.lgs 30 marzo 2001, n. 165, laddove alla lettera a) definisce le linee strategiche e le politiche di settore. In particolare, ferma restando la formulazione del bilancio di previsione in termini di competenza e di cassa (articolo 5, comma 5), è la diversa classificazione delle entrate (in relazione ai titoli, alle tipologie e alle categorie) e delle spese (per missioni, programmi e macroaggregati) ad essere da guida alla nuova formulazione delle disposizioni relative ai processi di pianificazione e programmazione (articoli 6 e 7), al bilancio pluriennale (articolo 8), al preventivo finanziario (articolo 12), alla classificazione delle entrate e delle spese del preventivo finanziario (articolo 13) ed in genere a tutti gli altri articoli del Capo I, del Titolo II, riferito ai documenti previsionali. Le disposizioni in parola assumono rilievo anche con riguardo alle amministrazioni in contabilità civilistica in ragione di quanto disposto dall'articolo 13 del d.lgs n. 91 del 2011 secondo il quale le società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica debbono predisporre, in sede di redazione del budget, un apposito prospetto della spesa complessiva aggregata per missioni e programmi, accompagnata dalla corrispondente classificazione secondo la nomenclatura COFOG.

2. Circa l'ambito di applicazione del regolamento (articolo 2) già si è detto nelle Premesse del presente parere. Resta da dire come l'ultimo periodo del comma 2, nel fare salve per le Università le disposizioni di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2012, n. 18, sul sistema di contabilità economico-finanziario, non chiarisce se ad esse siano applicabili, in quanto

49

amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge di contabilità e finanza pubblica, le disposizioni del regolamento ivi non disciplinate, quali quelle contenute nel Titolo IV in materia di attività negoziale. Detto chiarimento è tanto più opportuno nel presente decreto che, come detto in precedenza, è diretto ad uniformare principi e regole contabili per tutte le "amministrazioni pubbliche", in coerenza con le esigenze di coordinamento della finanza pubblica, del legislatore nazionale e comunitario.

3. Con riguardo all'articolo 5, che reca i principi informatori per la gestione e la formazione del bilancio di previsione, deve essere posto in evidenza come il comma 13 rechi la disciplina delle amministrazioni pubbliche tenute alla redazione del bilancio di previsione consolidato, strutturato per missioni programmi e macroaggregati. Disposizione, questa, che trova corrispondenza in sede di rendicontazione nelle norme contenute nell'articolo 74. In coerenza con i principi che regolano la predisposizione di questo documento, si suggerisce di sostituire, al medesimo comma 13, la locuzione "viene evitata", con quella "è esclusa".
4. Nell'ambito delle disposizioni contenute nell'articolo 6, il comma 3 facoltizza il direttore generale a proporre all'organo di vertice la rimodulazione delle risorse economiche e finanziarie disponibili, non solo tra programmi diversi nell'ambito di ciascuna missione, ma anche tra programmi di diversa missione. Su questa maggiore flessibilità, rispetto a quanto disposto dall'articolo 23 della legge n. 196 del 2009, non si hanno, in linea di principio, osservazioni da formulare, in quanto essa appare coerente con l'evoluzione del quadro normativo (articolo 2, comma 1, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122) finalizzato, tra l'altro, ad evitare la formazione di debiti fuori bilancio. Si riterrebbe, però, necessario che, nel rispetto della normativa primaria, all'ultimo periodo del medesimo comma, dopo la locuzione "sulla base" venissero inserite le parole "e nei limiti", così da fare intendere che la rimodulazione della spesa tra programmi di diversa missione non possa essere disposta al di fuori dell'ambito di applicazione dell'articolo 21, comma 7, della legge n. 196 del 2009.
5. Quanto agli strumenti generali di programmazione, particolare rilievo assume l'articolo 7, che sostituisce la relazione programmatica di cui al d.p.r. n. 97 del 2003 con il documento unico di programmazione (DUP). Da sottolineare come questo documento, oltre a indicare gli indirizzi di governo, a descrivere le linee politiche e sociali e la puntuale descrizione delle fonti di finanziamento, deve contenere una apposita sezione (comma 7) relativa al programma triennale delle opere da realizzare, annualmente aggiornato.
6. L'articolo 8, nell'ambito delle attività programmatiche, reca la disciplina del bilancio pluriennale e, prevede innovando il quadro normativo vigente (commi da 4 a 7), che allo stesso siano allegati un piano finanziario dei pagamenti e un preventivo economico triennale.
7. L'articolo 9 del regolamento dispone che, ai fini del consolidamento dei conti pubblici, le amministrazioni di cui all'articolo 2 si conformano alle disposizioni contenute nel Titolo IV della legge n. 196 del 2009. Le norme contenute nell'articolo 9 sono da porre in relazione con quanto disposto dall'articolo 90 dello schema regolamento sulle modalità di implementazione



della banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge n. 196 del 2009 e all'articolo 24, comma 2, del d.lgs n. 91 del 2009. A tale riguardo, si osserva come, tenuto conto della rilevanza delle disposizioni cui si fa rinvio, che hanno riguardo alle esigenze di controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, questa disposizione sia da intendere come norma di principio, con valore vincolante, quindi, nei confronti (almeno) delle amministrazioni pubbliche di cui agli articolo 2, commi 1 e 3, del medesimo regolamento. A fini di omogeneità di esposizione e di conformità a quanto disposto all'articolo 1, lettera a, si suggerisce di sostituire la frase "le amministrazioni di cui all'articolo 2" con "le amministrazioni pubbliche". Quanto sopra, in ragione anche di quanto esposto al punto 23 del presente parere, con riferimento all'articolo 52 dello schema di regolamento.

8. Rilievo centrale, anche per quanto detto nelle Premesse di questo parere, assume l'articolo 10 che, attraverso il Piano integrato dei conti, disciplina mediante rinvio al d.p.r. n.132 del 2013, la contestuale rilevazione, da parte delle pubbliche amministrazioni in contabilità finanziaria, delle entrate e delle spese in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale. In armonia con quanto disposto dall'articolo 5 del citato d.p.r., l'articolo 10, comma 4 dispone che, in esito agli eventuali aggiornamenti del piano dei conti, siano effettuati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, gli schemi di bilancio allegati al regolamento. Queste disposizioni assumono rilievo anche con riguardo alle amministrazioni pubbliche in contabilità civilistica, tenuto conto che l'articolo 17 del d.lgs. n. 91 del 2011, impone in sede di bilancio di esercizio la predisposizione di un conto consuntivo di natura finanziaria conforme alle regole di riclassificazione di cui al Titolo II del medesimo decreto legislativo, che definisce il Piano integrato dei conti.
9. L'articolo 11, comma 1, disciplina i termini di approvazione del bilancio di previsione, attraverso uno specifico riferimento al disposto dell'articolo 24, commi 1, lettera a), e 3, del d.lgs 31 maggio 2011, n. 91, cioè il 31 dicembre dell'anno precedente (ovvero 31 ottobre per i bilanci soggetti ad approvazione da parte delle amministrazioni vigilanti), facendo salve eventuali diverse previsioni derivanti da norme di legge o da statuti. La previsione di una riserva statutaria nella materia (ancorché già contenuta nel corrispondente articolo 10, comma 1, del regolamento del 2003) potrebbe, tuttavia, consentire l'adozione da parte delle amministrazioni pubbliche di termini non coerenti con il processo di armonizzazione dei sistemi contabili delle pubbliche amministrazioni.
10. Gli articoli 12 e 13 disciplinano la struttura del bilancio di previsione finanziario e le relative disposizioni. Oltre a confermare la distinzione tra bilancio preventivo decisionale e gestionale, le norme in questione prevedono (articolo 13, comma 2) che le tipologie per le entrate e i programmi per le spese siano affidati alla gestione di un unico centro di responsabilità amministrativa, in conformità con i principi contenuti nella legge di contabilità e finanza pubblica.
11. L'articolo 15, nel disciplinare il preventivo economico, risponde alle finalità informative della competenza economica ed è, nelle sue linee generali, sovrapponibile all'articolo 14 del regolamento del 2003. È da rilevare piuttosto (almeno in via di presunzione, tenuto conto

104
che nulla in proposito è detto nella relazione illustrativa) come, per effetto delle rilevazioni delle voci di entrata e di spesa contestualmente in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale (piano integrato dei conti), l'articolo in esame non riproponga l'operatività differita del preventivo economico rispetto alla previa autorizzazione del preventivo decisionale.

12. L'articolo 16 prevede, innovando rispetto alla precedente disciplina in un quadro di maggiore chiarezza e trasparenza, la specifica evidenziazione, nella relazione al bilancio, dei vincoli e dei relativi utilizzi in cui si articola il risultato di amministrazione.
13. L'art. 17, anch'esso espressione del mutato quadro di riferimento in cui si colloca lo schema di regolamento, dispone sul piano degli indicatori e dei risultati di bilancio attesi, di cui all'articolo 19 del d.lgs. n. 91 del 2011. Questo documento, che ha il fine precipuo di illustrare gli obiettivi della spesa, di misurarne i risultati e monitorarne l'effettivo andamento, è da ritenere debba essere predisposto da tutte le pubbliche amministrazioni, siano esse in contabilità finanziaria o civilistica. Quanto ai criteri di elaborazione del piano, il comma 2 del medesimo articolo rinvia al d.p.c.m. 18 settembre 2012 con il quale sono dettate le relative linee guida.
14. L'articolo 22 dispone su assestamento, variazioni e storni di bilancio e, in ragione delle disposizioni legislative nel contempo intervenute, preclude al comma 2 l'utilizzo degli stanziamenti in conto capitale per finanziare le spese correnti, nonché degli stanziamenti destinati a spese non rimodulabili.
15. L'articolo 23 disciplina il budget per centro di responsabilità. Sebbene questo articolo sia collocato nel medesimo ordine dell'analogo articolo del sopprimendo regolamento del 2003, se ne suggerisce l'inserimento dopo l'articolo 15 (Il preventivo economico), al fine di una coerente collocazione delle norme del Titolo II in relazione alla materia trattata.
16. Con riguardo agli articoli contenuti nel Capo II, del Titolo II, non si hanno, almeno nelle linee generali, osservazioni da formulare, non senza sottolineare come le relative disposizioni paiano saldamente ancorate al percorso di affinamento degli strumenti di cui l'ordinamento si è dotato per il controllo della spesa pubblica, ovvero al rinnovato assetto della struttura del bilancio secondo i principi della legge n. 196 del 2009. In tal senso sono la lettera i, del comma 3, dell'articolo 28 e la lettera l, del comma 2 dell'articolo 34, ove si dispone, rispettivamente, che l'ordinativo di incasso e il mandato di pagamento debbano contenere la codifica SIOPE. Ancora, l'articolo 30, laddove affida ai responsabili del centro di responsabilità dell'amministrazione pubblica (e non ai responsabili delle unità previsionali di base, come disponeva il corrispondente articolo 30 del sopprimendo regolamento) la vigilanza sulla gestione delle entrate.
17. Quanto all'articolo 32 dedicato agli impegni di spesa, il comma 5 prevede la possibilità che possano essere assunte prenotazioni di impegno globale e opportunamente elenca le condizioni che devono sussistere per l'esercizio della facoltà in parola. A maggiore



chiarimento di quanto ivi disposto si suggerisce di aggiungere all'alea del comma, dopo la parola "se", la frase "sussistono congiuntamente le seguenti condizioni:".

18. L'articolo 34 prevede, tra l'altro, in un quadro di maggiore chiarezza e trasparenza, l'indicazione nei titoli di pagamento delle codifiche relative alle missioni, ai programmi, ai macroaggregati, alle classificazioni funzionali della spesa, nonché alla banca dati SIOPE.
19. All'articolo 35, 36 e 38, commi 1, a fini di omogeneità di esposizione e di conformità a quanto disposto all'articolo 1, lettera a, si suggerisce di sostituire, rispettivamente, le frasi "Le pubbliche amministrazioni", "Le amministrazioni pubbliche destinatarie del presente regolamento" "Le amministrazioni pubbliche assoggettate alla disciplina del presente regolamento", con la locuzione "Le amministrazioni pubbliche".
20. Le disposizioni del Capo III, del Titolo II, sono relative alle risultanze della gestione economico-finanziaria e per esse valgono le medesime considerazioni formulate con riguardo alle norme del Capo II. In particolare:
- l'articolo 39 integra il contenuto del rendiconto generale prevedendo sia un nuovo documento, il rapporto sui risultati (il cui contenuto è esplicitato nel successivo articolo 48), sia l'allegazione dei prospetti SIOPE;
 - l'articolo 40 (Il conto di bilancio) armonizza il proprio contenuto alla struttura del bilancio per missioni programmi e macroaggregati e uguale adeguamento è da rinvenire nel comma 7, dell'art. 42 (Il conto economico);
 - all'articolo 41, comma 4, le parole "o sindacale" devono essere sostituite con quelle "o al collegio sindacale";
 - l'articolo 42 nell'indicare le componenti positive e negative evidenziate nel conto economico ha a riferimento i ricavi/proventi e i costi/ oneri secondo quanto si intende nell'articolo 1, comma 1, rispettivamente alla lettere u) e g);
21. L'articolo 44 trova il proprio riferimento negli articoli 2 e 4 del d.lgs n. 91 del 2011 e rinvia, quanto alla conformazione dei regolamenti di contabilità delle singole amministrazioni ai principi contabili di cui al comma 2, dell'articolo 2 citato, ai criteri di contabilizzazione da definire con il regolamento di cui alla lettera c, comma 3, dell'articolo 4, del citato decreto legislativo (come già si è detto, non ancora adottato). Criteri di contabilizzazione, occorre ricordarlo, che costituiscono specifico allegato del d.p.r. n. 97 del 2003. Con riguardo al comma 2, dello stesso articolo 44, deve osservarsi come le medesime disposizioni siano contenute - e più utilmente collocate - nell'articolo 95 e, quindi, se ne suggerisce l'eliminazione.
22. L'articolo 49, oggetto di succinto commento nella relazione illustrativa, tratta del controllo affidato ai revisori dei conti o al collegio sindacale. Il comma 2, in particolare, nell'elencare i contenuti obbligatori dell'attività dell'organo di controllo, dispone, nell'alea, che esso "deve dare evidenza della vigilanza sull'adozione dei controlli effettuati sulle strutture periferiche...". Per maggiore chiarezza, si ritiene che il periodo potrebbe così essere scritto "devono dare

evidenza nell'esercizio della propria attività della vigilanza sull'adozione dei controlli effettuati sulle strutture periferiche...".

23. L'articolo 52 disciplina l'affidamento del servizio di cassa o di tesoreria e costituisce indubbiamente una norma di principio. Nel comma 1 si è ritenuto di esplicitare come le relative disposizioni vincolino sia le amministrazioni in contabilità finanziaria, sia quelle che adottano la sola contabilità civilistica. Questa specificazione se, da una parte, è ragione di chiarezza, dall'altra può creare incertezze nell'individuazione delle altre norme o del combinato di disposizioni del regolamento che costituiscono principi e che, in quanto tali, astringono anche le amministrazioni pubbliche in contabilità di diritto comune. Così da poter fare intendere – erroneamente – che solo l'individuazione esplicita dei destinatari della norma esaurisca l'ambito dei principi. Valuterà l'estensore del regolamento l'opportunità di sostituire la frase "amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e di quelle che adottano solo la contabilità civilistica" con le parole "amministrazioni pubbliche". Va, inoltre, esplicitato l'obbligo del tesoriere di presentazione, entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, all'amministrazione il conto della propria gestione di cassa.
24. Il Titolo IV del regolamento è dedicato all'attività negoziale e le relative disposizioni (articoli da 57 a 63) sono in larga parte sovrapponibili a quelle del vigente regolamento n.97 del 2003, fatto salvo, come è ovvio, l'adeguamento al quadro normativo primario, oggi, rappresentato dal codice dei contratti pubblici, approvato con il d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163 e relativo regolamento di attuazione. Tenuto conto dell'evoluzione del quadro normativo, parrebbe opportuno anche un rinvio alla disciplina prevista nell'articolo 1, commi 16 e seguenti, della legge 6 novembre 2012, n. 190 "Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione". In particolare, si richiama l'attenzione sugli obblighi di pubblicazione sui rispettivi siti web delle informazioni inerenti la scelta del contraente per l'affidamento di lavori, forniture e servizi, anche con riferimento alla modalità di selezione prescelta ai sensi del codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture.
25. Il comma 2, dell'articolo 57, in particolare, dispone sul programma triennale delle opere delle forniture e dei servizi e sul suo aggiornamento annuale nei limiti delle risorse finanziarie disponibili. Da rilevare come, rispetto all'analoga norma contenuta nel d.p.r. del 2003, il comma 2, contenga elementi di maggior dettaglio sulle modalità di predisposizione del programma, in armonia con quanto dispone l'articolo 128 del codice dei contratti pubblici.
26. L'articolo 59 disciplina i lavori pubblici e l'acquisizione di beni e servizi e, in conformità con il quadro normativo primario, detta in materia una disciplina univoca, innovando l'abrogando regolamento del 2003 che regola la materia in due distinti articoli (il 57 e il 58, rispettivamente, i "Lavori pubblici" e "L'acquisto di beni e fornitura di servizi"). Dal combinato disposto dei commi 1 e 2, risulta evidente come ciascuna pubblica amministrazione debba, in materia, conformare il proprio regolamento di contabilità a tutte le disposizioni di cui al codice dei contratti pubblici e al relativo regolamento di esecuzione. Il comma 3 tratta delle procedure unificate di acquisto di beni e servizi ed ha riferimento ad una normativa stratificata ma che, parrebbe opportuno, non fosse regolata con il solo rinvio

(almeno quanto alle convenzioni quadro definite da CONSIP spa) all'articolo 26, della legge 23 dicembre 1999, n. 488 e successive modificazioni. A tale riguardo, ove buona regola di *drafting* normativo, voglia evitare il rinvio ad un generico quadro normativo vigente, appare necessario che al comma 3, primo periodo, dopo la locuzione "e successive modificazioni", venga aggiunta la frase "nonché dall'articolo 1, del decreto legge 6 luglio 2012, n. 95, convertito dalla legge 7 agosto 2012, n. 135".

27. L'articolo 60 detta norme sulla congruità dei prezzi e dispone al comma 2, integrando il disposto dell'articolo di uguale numerazione del regolamento vigente, che ove sia nominata un'apposita commissione per l'accertamento della congruità dei prezzi praticati, essa può essere integrata da componenti esterni solo nell'ipotesi in cui risultasse accertata la carenza in organico di personale dotato di specifica professionalità.
28. In coerenza con quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 60, l'eventuale integrazione con componenti esterni della commissione di aggiudicazione di cui all'articolo 61, comma 1, va ugualmente disciplinata. La frase "da esperti esterni, qualora l'ente non disponesse di specifiche professionalità." va, pertanto, sostituita con la frase "da soggetti esterni aventi le necessarie competenze, nell'ipotesi di carenza accertata in organico di personale dotato di specifica professionalità." Le disposizioni contenute nel comma 3 del medesimo articolo laddove si dispone l'esclusione da successivi incarichi di componenti nei cui confronti sia accertato nella sede giurisdizionale, con sentenza non sospesa, aver concorso, con dolo o colpa grave, all'approvazione di atti dichiarati illegittimi - si riterrebbe debbano essere espunte in quanto si tratta di disciplina di natura sanzionatoria non disponibile alla sede regolamentare in esame.
29. Il Capo I e II del Titolo V, trattano, rispettivamente delle spese delegate e resa dei conti e degli uffici decentrati, con norme sovrapponibili a quelle del vigente regolamento del 2003. Al comma 1 dell'articolo 64 (del Titolo V, Capo I), la locuzione "degli enti" deve essere sostituita, in conformità con le disposizioni dell'intero corpo normativo, con quella "delle pubbliche amministrazioni".
30. Quanto alla disciplina del rendiconto consolidato di cui all'articolo 74 del Capo III del medesimo Titolo, va posto in evidenza come la predisposizione di questo documento astringa le amministrazioni pubbliche tenute a redigere il bilancio di previsione consolidato (articolo 5, comma 13). Si tratta delle amministrazioni con organi dotati di autonomia amministrativa-contabile, ovvero a carattere associativo o federativo ed in questa corrispondenza è da rinvenire, presumibilmente (tenuto conto che alcunché è in proposito specificato nella relazione illustrativa), la circostanza che esso, ai sensi del comma 6, non possa sostituire il bilancio consolidato di cui all'articolo 18 del d.lgs. n. 91 del 2011. Quest'ultimo documento - il cui schema tipo è da adottare con decreto interministeriale allo stato non ancora emanato - risponderebbe alla diversa finalità di consolidamento del bilancio di tutte le amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società partecipate ed altri organismi controllati. In assenza del decreto interministeriale di cui all'articolo 18, comma 1, del d.lgs. n. 91 del 2011 e di indicazioni sul suo ambito soggettivo di applicazione (tutte le amministrazioni pubbliche ovvero

AL

soltanto quelle in contabilità economica) non si è nelle condizioni di esprimere un compiuto parere sulla disposizione in parola. Può soltanto richiamarsi l'attenzione sulla necessità di evitare che la norma, nei suoi profili applicativi, possa comportare un aggravio di adempimenti, senza conseguire una concreta utilità, da parte delle pubbliche amministrazioni tenute a predisporre due diversi documenti di bilancio consolidato. In ogni caso, sotto il profilo del *drafting* normativo, si suggerisce, tenuto conto di quanto disposto dal citato comma 6, di eliminare la frase del primo periodo, del comma 1, "Ferma restando la disciplina normativa di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

31. Il Titolo VI del regolamento è dedicato al sistema delle scritture contabili e, in quest'ambito, particolare rilievo assumono le disposizioni di cui agli articoli 76 e 77, rispettivamente, sul sistema contabile integrato e sul sistema di contabilità economico-patrimoniale, che costituiscono l'attuazione dell'articolo 6, del d.lgs n. 91 del 2011. Di quest'ultimo articolo è attuazione anche l'articolo 78, che regola il sistema di contabilità economica analitica, fondato sulle rilevazioni analitiche per centro di costo, di cui già si occupa l'articolo 21 del vigente regolamento n. 93 del 2007.
32. Quanto ai sistemi di controllo (Titolo VII), l'articolo 81 si occupa del sistema di controllo interno avuto riferimento alla conformazione dei regolamenti di contabilità delle pubbliche amministrazioni alle norme di settore nel frattempo intervenute: non solo, quindi, al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, ma anche ai decreti legislativi 27 ottobre 2009, n. 150 e 30 giugno 2011, n. 123. A tale proposito parrebbe opportuno anche il riferimento, almeno con riferimento ai principi, alle disposizioni di cui al d.lgs. 14 marzo 2013, n. 33, riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni.
33. L'articolo 82 è dedicato ai compiti del collegio dei revisori dei conti e dei collegi sindacali e modalità di controllo. In proposito, si ritiene che in fine al secondo periodo del comma 1 debba essere aggiunta la frase "con le modalità previste dal medesimo articolo", così da rendere esplicita l'applicabilità delle disposizioni di cui ai commi 4 e seguenti dell'articolo 20, del d.lgs n. 123 del 2011.
34. Al comma 1 degli articoli 83 e 84, le locuzioni, rispettivamente, "o sindacale" e "o sindacali" vanno sostituite con quelle "o del collegio sindacale" e "o dei collegi sindacali". All'articolo 84, comma 3, la frase "nei casi previsti dall'articolo 90" va sostituita con quella "nei casi previsti dall'articolo 91".
35. Tra le disposizioni di cui al Capo III dedicate al controllo di gestione non sono previste le "modalità di controllo di gestione", già disciplinate dall'articolo 85 del regolamento n. 97 del 2003. A tale riguardo appare opportuna l'indicazione di criteri omogenei di riferimento per tale attività, diretta alla verifica dell'efficacia, dell'efficienza e dell'economicità dell'azione amministrativa.



36. L'articolo 88 esaurisce le disposizioni del Capo I (Bilanci tecnici) del titolo VIII. Esso reca in rubrica "Bilancio tecnico-finanziario a capitalizzazione". A questo riguardo, in assenza di ulteriori elementi valutativi contenuti nella relazione illustrativa, è da ritenere che destinatari della norma, indicati negli enti previdenziali e assistenziali pubblici, siano l'INPS e l'INAIL e non anche, dunque, le casse previdenziali dei professionisti di cui decreti legislativi n. 509 del 30 giugno 1994 e n. 103 del 10 febbraio 1996. Occorre, comunque, rilevare come il regolamento per l'amministrazione e la contabilità dell'INPS approvato nel 2005, agli articoli 153 e 154 già disponga, in termini analoghi a quelli previsti nella norma in esame, sull'obbligo di predisporre bilanci tecnici, rispettivamente a ripartizione e a capitalizzazione, in corrispondenza con i sistemi previdenziali delle diverse gestioni che fanno capo all'ente previdenziale. Anche in ragione di ciò si ritiene che dalla rubrica dell'articolo 88 vada espunta la locuzione "a capitalizzazione". Quanto all'INAIL il regolamento di amministrazione e contabilità non prevede l'adozione di un bilancio tecnico, ancorché l'Istituto predisponga alla fine di ciascun anno un saldo finanziario attuariale. Si ritiene, altresì, opportuno specificare in apposito comma che i bilanci tecnici delle casse previdenziali dei professionisti di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103, restano disciplinati dalle vigenti norme di settore ed, in particolare, dall'articolo 24, comma 24 del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.
37. All'articolo 91, commi 1 e 3 le parole "o sindacale" vanno sostituite, rispettivamente, con "o al collegio sindacale" e "o dal collegio sindacale".
38. L'articolo 92 disciplina la facoltà e limiti delle amministrazioni pubbliche di accendere mutui e acquistare partecipazioni azionarie. Il comma 1, nel confermare quanto già disposto all'articolo 91 del vigente regolamento del 2003, circa la possibilità di contrarre mutui esclusivamente per finanziare spese di investimento, ne condiziona la facoltà all'accertamento da parte del collegio dei revisori o del collegio sindacale della sussistenza per l'anno in riferimento dell'equilibrio di bilancio ai sensi dell'articolo 5, comma 10. A questo riguardo non si hanno osservazioni da formulare, fatta eccezione per l'errato rinvio all'articolo 84, comma 1, da riferire correttamente all'articolo 82, comma 1. Il comma 3 regola l'assunzione di partecipazioni societarie da parte delle pubbliche amministrazioni e le consente ove strettamente necessarie al perseguimento delle finalità istituzionali, tenendo comunque conto delle limitazioni previste dalla normativa in materia. Questa disposizione appare coerente con in quadro normativo primario ed, in particolare, con quanto disposto dall'articolo 3, comma 27, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, del quale, potrà valutarsi l'opportunità di un diretto rinvio da parte della disposizione in esame.
39. L'articolo 95, infine, regola le modalità con le quali possono essere apportati aggiornamenti (e, dunque, modifiche) ai principi contabili applicati ed agli schemi di bilancio allegati al regolamento, nonché in relazione agli esiti della sperimentazione di cui all'articolo 25 del d.lgs. n.91 del 2011 (cd "competenza finanziaria potenziata"). Queste modifiche è previsto possano essere effettuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che si ritiene non abbia forza regolamentare, secondo quanto previsto dall'articolo 17, comma 3,

49

della legge 23 agosto 1988, n. 400. A tale riguardo si esprime il parere che, mentre gli schemi di bilancio allegati al regolamento possano ben essere modificati con le indicate modalità, in quanto diretta esecuzione della norma che li prevede, appaia molto dubbio possa procedersi in ugual modo con riferimento ai principi contabili ed agli esiti dell'attività di sperimentazione di cui sopra si è detto. Con riguardo ai principi contabili, infatti, essi sono individuati e regolati, nei loro profili generali, dall'articolo 2, comma 2, del d.lgs n. 91 del 2011 e, quanto a quelli "applicati", al regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, del medesimo decreto legislativo. Ne consegue che alla modifica dei principi in parola dovrebbe potersi provvedere, rispettivamente, con atto avente forza di legge ovvero natura regolamentare. Ugualmente, quanto agli effetti della sperimentazione di cui all'articolo 25 del d.lgs. n.91 del 2011, essi - in quanto suscettibili di modificare le disposizioni del regolamento all'esame, relativamente, peraltro, ad assetti di non secondario rilievo - si ritiene debbano essere apportati con norma di livello uguale a quella che si modifica.

40. Si osserva, da ultimo, come i prospetti allegati al provvedimento paiano coerenti con le disposizioni cui fanno rinvio e non si hanno, pertanto, al riguardo rilievi da formulare.

P.Q.M.

Nelle ragioni suesposte è il parere delle Sezioni Riunite.

I Relatori

Agostino Pavesi
Carlo Melloni

Il Presidente

Roberto Merisio

Depositato in Segreteria il 19 MAR. 2015

Il Direttore della Segreteria

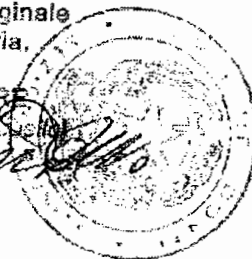
Maria Laura Loris

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE
CONSULTIVE E DELIBERANTE

La presenta è copia conforme all'originale
esistente agli atti della Segreteria.
Roma, 19 MAR. 2015

IL DIRETTORE

(coll. Pietro Morici)
Pietro Morici



RG/47 Disa Bresconi UE



CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
UFFICIO DEL COORDINAMENTO LEGISLATIVO
Ufficio Legislativo Economia

13 DIC. 2017

Prot. n. 17043

CORTE DEI CONTI



0001000-06/12/2017-SSRRCI-BA38-P

Al Ministero dell'Economia e delle Finanze

Ufficio di coordinamento legislativo

Via XX Settembre, 97

ROMA

alla c.a. Cons. Francesca Quadri

Oggetto. Richiesta di parere su:

n. 390/D – Schema del decreto del Presidente della Repubblica recante –“Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91”.

Si trasmette, in allegato, copia conforme all'originale del parere n. 2/2017/Cons. reso dalla Corte dei conti a Sezioni riunite nell'Adunanza del 29 novembre 2017.

5462

(dott. Pietro Montibello)



N. 2/2017/Cons.

Corte dei Conti

A



SEZIONI RIUNITE

Nell'adunanza del 29 novembre 2017

AB
MB

OGGETTO: *parere sullo schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".*


Vista la nota n. 14278 dell'11 ottobre 2017, dell'Ufficio del coordinamento legislativo del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con la quale è stato chiesto il parere della Corte dei conti sullo schema di decreto in oggetto indicato;

Visto il decreto n. 176 del 15 novembre 2017 con il quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato l'odierna adunanza delle Sezioni riunite, in sede consultiva, per deliberare sul parere richiesto;

Visti la legge ed il regolamento sull'amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato emanati, rispettivamente, con il regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440 e con il regio decreto 23 maggio 1924, n. 827;

Presente il Vice Procuratore Generale Sergio Auriemma;

Esaminati gli atti e uditi i rappresentanti del Ministero dell'economia e delle finanze Roberto Alessandrini e Rossana Tirone,



nonché i relatori Maria Teresa D'Urso e
Giuseppe Maria Mezzapesa

Premesso

E' stato trasmesso alla Corte dei conti, ai fini del prescritto parere, lo schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

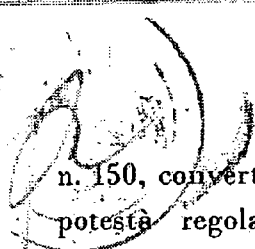
Il provvedimento all'esame si inserisce a pieno titolo nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, ponendo un ulteriore tassello regolamentare.

L'ambito soggettivo del regolamento, come ampiamente illustrato nel precedente parere n. 1 del 2 marzo 2015, è individuato dall'articolo 1, comma 1, lettera a), ove, fatta eccezione per le amministrazioni centrali dello Stato – che trovano disciplina nella delega contenuta all'articolo 40 della legge n. 169 del 2009 – si fa riferimento a tutte le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Quest'ultimo articolo, a sua volta, rinvia alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, con esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, che a loro volta sono soggetti alle previsioni di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Pertanto, destinatarie del regolamento sono le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, quindi i soggetti inclusi nel cd. "elenco ISTAT", le Autorità indipendenti, e comunque le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 e successive modificazioni diverse da quelle sopra indicate ed espressamente escluse. Per esplicita previsione del regolamento (articolo 2, comma 1), inoltre, le Università sono tenute a conformare le regole di amministrazione e gestione ai principi dallo stesso posti.

Queste Sezioni riunite in sede consultiva hanno già reso il parere n. 1 del 2 marzo 2015 su un precedente schema di Regolamento, avente medesimo oggetto, inviato con nota n. 14258 del 3 dicembre 2014 dalla Ragioneria Generale dello Stato, nel quale sono contenuti l'inquadramento generale del provvedimento regolamentare nel sistema ordinamentale, con osservazioni al precedente articolato normativo alle quali si fa rinvio in questa sede.

Il termine fissato per l'adozione di detto provvedimento, più volte differito, da ultimo, al 31 dicembre 2014, dall'articolo 9, comma 7 del decreto legge 30 dicembre 2013,



n. 150, convertito con legge 27 febbraio 2014, n. 15, risulta essere scaduto. La relativa potestà regolamentare deve, tuttavia, ritenersi non essere venuta meno nella considerazione del carattere ordinatorio di detto termine, come affermato anche nella relazione illustrativa annessa al provvedimento che richiama una consolidata giurisprudenza amministrativa (tra le altre pronunce, cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 7 maggio 2012, n. 2621).

Considerato

Il nuovo schema di regolamento, per il quale viene formulata la richiesta di parere, riproduce il testo già sottoposto all'esame e alla pronuncia di queste Sezioni riunite, fatte salve puntuali modifiche, introdotte a seguito del recepimento delle osservazioni formulate in tale occasione ovvero in ragione di modifiche normative *medio tempore* intervenute.

Pertanto, nel rispetto del principio dell'economia degli atti procedimentali, queste Sezioni riunite, rinviando a tutto quanto già espresso nel citato parere n. 1 del 2 marzo 2015, integrano la precedente deliberazione con le osservazioni di seguito evidenziate con riguardo specifico agli articoli modificati.

Premesse al Regolamento

Si osserva preliminarmente che nelle premesse è stato previsto un nuovo riferimento, ove si fa richiamo alla legge 24 dicembre 2012, n. 243 concernente le disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione. La novella appare opportuna considerato il rilievo del principio e l'esteso ambito di applicazione dello stesso.

Articolato

Lo schema di regolamento si compone di 91 articoli e di 16 allegati ed è suddiviso in otto titoli dedicati, rispettivamente, alle disposizioni generali (Titolo I), al bilancio di previsione, alla gestione economico-finanziaria ed alla rendicontazione (Titolo II), alla gestione patrimoniale (Titolo III), alle spese delegate, alla resa dei conti ed agli uffici decentrati (Titolo IV), al sistema di scritture (Titolo V), ai sistemi di controllo (Titolo VI), alle disposizioni particolari (Titolo VII) ed alle disposizioni diverse e finali (Titolo VIII).

Titolo I

L'articolo 2, comma 1, ultimo periodo, nel richiamare l'applicazione alle Università del sistema di contabilità disciplinato dal decreto legislativo 27 gennaio 2012 n. 18, ha precisato, come richiesto nel precedente parere, che le stesse sono tenute a conformare le regole di amministrazione e gestione ai principi del regolamento in oggetto.





Viene, altresì, come parimenti suggerito da questa Corte, opportunamente sostituito il termine "contabilità" con quello di "gestione".

L'articolo 5 detta i principi informativi per la gestione e la composizione del bilancio di previsione. Al comma 9 è stata precisata la necessità di coordinamento tra gli stanziamenti di spesa ed i vincoli fissati dai documenti allegati al bilancio di previsione previsti dall'articolo 21 della legge 196 del 2009, come modificato dalla legge n. 163 del 2016.

Il comma 10 dell'articolo 5, nel disporre che l'obbligo dell'equilibrio del bilancio di previsione deve intendersi quale raggiungimento degli equilibri complessivi delle varie parti che lo compongono, richiama opportunamente per le amministrazioni in contabilità finanziaria il concetto di equilibrio di cui all'articolo 13, comma 1, della legge 24 dicembre 2012 n. 243, che richiede un saldo non negativo in termini di cassa e di competenza tra le entrate finali e le spese finali. MB

Al comma 13 dell'articolo 5, in adesione alle precedenti osservazioni di questa Corte, è stato opportunamente chiarito che è "esclusa" ogni duplicazione di trasferimenti interni o somministrazione di fondi nel caso di pubbliche amministrazioni con organi periferici aventi autonomia amministrativa, gestionale e contabile. W

Sempre in conformità del precedente parere, il comma 3 dell'articolo 6 ha, poi, meglio chiarito le modalità di esplicazione della facoltà, attribuita al direttore generale, di proporre all'organo di vertice la rimodulazione delle risorse, richiamando, con la locuzione "nei limiti della legislazione vigente", l'applicazione della disciplina di cui alla legge n. 196 del 2009, come modificato dalla legge 163 del 2016.

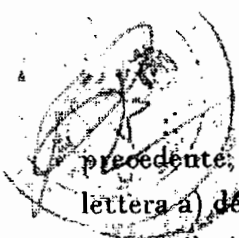
Coerentemente con la necessità di operare in un unitario quadro normativo relativo alla programmazione strategico-finanziaria delle pubbliche amministrazioni, viene inserito il richiamo, all'articolo 21 del decreto legislativo n. 50 del 2016, come modificato dalla legge 163 del 2016, operato al comma 7 dall'articolo 7 del regolamento, che prevede che una apposita sezione del documento unico di programmazione (DUP) sia espressamente dedicata al programma triennale delle opere.

All'articolo 9, comma 2 - così come ai successivi articolo 35, comma 1, articolo 36, comma 1 e articolo 38, comma 1 - sempre recependo l'indicazione di queste Sezioni riunite, viene utilizzata la dizione "amministrazioni pubbliche", in armonia con l'intero disposto normativo.

Titolo II

Il comma 1 dell'articolo 11 del precedente schema di decreto prevedeva la possibilità di derogare, per legge o per statuto, al termine del 31 dicembre dell'anno





precedente, individuato per le amministrazioni pubbliche, dall'articolo 24, comma 1, lettera a) del decreto legislativo n. 91 del 2011, ed a quello del 31 ottobre, previsto per gli enti vigilati dal comma 3 del medesimo articolo. Tale possibilità è stata opportunamente eliminata nel nuovo testo del regolamento, in adesione alla considerazione formulata dalle Sezioni riunite circa la potenziale non coerenza con il processo di armonizzazione dei sistemi contabili di una diversa previsione di termini.

Analogamente, l'attuale articolo 16 (ex articolo 23), avente ad oggetto il budget del centro di responsabilità, risulta opportunamente inserito dopo la trattazione del preventivo economico (di cui all' articolo 15), come suggerito dalla Corte.

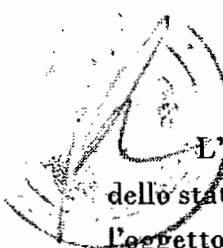
L'attuale articolo 17 (ex articolo 16), ai fini di una maggiore comprensibilità dei saldi contabili, prevede che al bilancio di previsione sia allegata una tabella dimostrativa del risultato di amministrazione, redatta conformemente all'allegato 10.

In un'ottica di generale coerenza del sistema nella nuova versione del regolamento, al comma 3 del citato articolo 17 è stato introdotto un richiamo a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 13 legge n. 243 del 2012, con il quale sono disciplinati i limiti alla disponibilità dell'avanzo di amministrazione.

L'attuale articolo 21 (ex articolo 20) prevede l'istituzione nel bilancio di previsione del fondo speciale per oneri connessi ai rinnovi in corso del contratto di lavoro del personale dipendente. Come già al precedente articolo 5, comma 9, all'articolo 21, comma 1, del nuovo schema di Regolamento viene opportunamente operato il richiamo all'articolo 21 della legge n. 196 del 2009 come modificato dalla legge n. 163 del 2016, in coerenza ed in raccordo con i limiti della quantificazione degli stanziamenti di spesa indicati negli allegati al bilancio di previsione.

All'articolo 32, comma 5, l'innovato schema di Regolamento ha opportunamente chiarito, come richiesto dal precedente parere, che le tre condizioni ivi previste per la prenotazione di impegno devono coesistere. A tal fine è stato inserito il disposto "sussistono, congiuntamente, le seguenti condizioni". Si sottolinea la necessità di coordinare quanto previsto al comma 2, lettera b) dello stesso articolo (rate di ammortamento di mutui e prestiti, interessi di preammortamento, ulteriori oneri accessori) con la modifica del comma 1 dell'articolo 75 (ex articolo 82, comma 1) e la soppressione dell'articolo 92 del precedente schema (vedi *infra*).

L'articolo 41 prevede termini e modalità per procedere al riaccertamento dei residui attivi e passivi ed alla dichiarazione di inesigibilità dei crediti. Al comma 4, in accoglimento delle considerazioni rese nel precedente parere, è stata inserita l'espressione "o al collegio sindacale", che individua con una maggiore chiarezza il soggetto che deve rendere il parere preliminare alla deliberazione di riaccertamento e/o di inesigibilità. La stessa indicazione è stata poi apportata nei successivi articoli 76 e 77 (ex articoli 83 e 84).



L'articolo 43 (ed il connesso allegato n. 15) disciplinano le modalità di redazione dello stato patrimoniale, quale documento di sintesi della sua composizione. Come è noto, l'oggetto di rappresentazione dello stato patrimoniale è il cosiddetto patrimonio di funzionamento, inteso come complesso coordinato di beni e rapporti attivi e passivi, che si suddivide in sezioni contrapposte (Attivo e Passivo), articolate in macroclassi, ed è redatto secondo lo schema previsto dall'articolo 2424 del codice civile. Al fine di una più corretta e veridica rilevazione dei dati patrimoniali, nella nuova formulazione del comma 6 dell'articolo 43, tra il passivo dello stato patrimoniale è stata opportunamente aggiunta nella "macroclasse E - Ratei e Riscontri", la voce "Contributi agli investimenti", in allineamento con quanto previsto dal piano dei conti integrato.

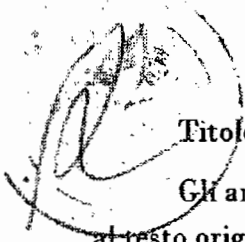
L'attuale formulazione dell'articolo 44 vede l'eliminazione del comma 2, che prevedeva la possibilità di aggiornare, all'esito della fase di sperimentazione, di cui all'articolo 25 del decreto legislativo n. 91 del 2011, il principio contabile applicato della competenza finanziaria e la sua estensione alle "amministrazioni pubbliche" mediante decreto del Ministro dell'economia e finanza. Detta eliminazione appare opportuna tenuto conto di quanto già ampiamente indicato nell'attuale articolo 87 (ex articolo 95).

L'articolo 49, nel disciplinare i contenuti della relazione del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale sul rendiconto generale, puntualizza, con maggiore chiarezza, che è "nell'esercizio della propria attività" che detto organo deve dare evidenza della vigilanza sull'adozione dei controlli effettuati sulle strutture periferiche.

Con l'articolo 52 si disciplina l'affidamento del servizio di cassa o di tesoreria, prevedendo che per esso venga esperita apposita gara ad evidenza pubblica, con il rinvio alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, nonché a quanto previsto dall'articolo 88 del regolamento. Quest'ultimo rinvio rappresenta una novità rispetto allo schema precedente, in conseguenza dell'introduzione di un unico articolo (articolo 88) disciplinante l'attività negoziale (vedi *infra*). Recependo le indicazioni fornite nel precedente parere, nello stesso articolo è stato eliminato, al comma 1, il riferimento, quali destinatarie, "alle amministrazioni pubbliche in contabilità finanziaria e a quelle che adottano solo la contabilità civilistica", in quanto specificazione non necessaria e suscettibile di creare incertezze nell'applicazione delle altre norme ove detta specificazione non è indicata.

Inoltre è stato inserito, come parimenti suggerito in precedenza, un nuovo comma 9 ove si precisa l'obbligo del tesoriere di presentare all'amministrazione, entro il termine di trenta giorni dalla chiusura dell'esercizio, il conto della propria gestione.





Titolo III

Gli articoli in materia di gestione patrimoniale non hanno subito modifiche rispetto al testo originario, per il quale non era stata formulata in precedenza alcuna osservazione.

Titolo IV

Il titolo IV del precedente schema di regolamento conteneva una serie di articoli (dall'articolo 57 all'articolo 63) disciplinanti l'attività negoziale. Nel nuovo schema questa intera disciplina è stata eliminata e sostituita con il rinvio all'articolo 88 delle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (vedi *infra*).

A seguito della predetta eliminazione, con conseguente rinumerazione dell'articolato, il nuovo titolo IV riguarda "Spese delegate, resa dei conti e uffici decentrati", i cui articoli recano i medesimi contenuti previsti nella precedente versione, fatta eccezione per l'articolo 57 (ex articolo 64) ove al comma 1, recependo il suggerimento di queste Sezioni riunite, al termine "Enti" si è correttamente sostituito quello di "amministrazioni pubbliche", in armonia con l'intero corpo normativo.

Con riferimento alle previsioni sul rendiconto consolidato (articolo 67, ex articolo 74), non possono che ribadirsi le medesime considerazioni già espresse nel precedente parere, con particolare riguardo alla necessità di evitare, nell'applicazione della norma, un inutile aggravio di adempimenti da parte delle pubbliche amministrazioni tenute a predisporre il documento in parola in aggiunta al bilancio consolidato di cui all'articolo 18 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

Titolo V

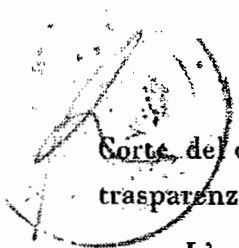
Gli articoli in materia di scritture contabili non hanno subito modifiche rispetto al testo originario (ove erano collocati al titolo VI) rispetto al quale già non si formulava alcun rilievo od osservazione.

Titolo VI

Si riscontrano, invece, modifiche in alcuni degli articoli disciplinanti i sistemi di controllo.

L'articolo 74 (ex articolo 81) impone la previsione, nell'ambito dei regolamenti di contabilità delle amministrazioni pubbliche, di una disciplina del sistema dei controlli interni in conformità a quanto disposto in materia dai decreti legislativi 30 luglio 1999, n. 286, 27 ottobre 2009, n. 150, 30 giugno 2011, n.123, nonché, come anche suggerito dalla





Corte, del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni.

L'articolo 75 (ex articolo 82) nel descrivere l'attività intestata al collegio dei revisori dei conti o al collegio sindacale come suggerito nel precedente parere, precisa che essi esplicano attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione ed esercitano i compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, "con le modalità previste dal medesimo articolo". L'aggiunta di quest'ultimo inciso consente di rendere esplicita l'applicabilità delle disposizioni di cui ai commi 4 e seguenti dell'articolo richiamato (conformità ai principi della continuità, del campionamento e della programmazione dei controlli; separazione rispetto alla gestione e all'amministrazione attiva degli enti e organismi pubblici; assistenza alle sedute degli organi di amministrazione attiva di almeno un componente del collegio dei revisori o del collegio sindacale; possibilità di atti di ispezione e controllo, anche individuali; obbligo di verbalizzazione).

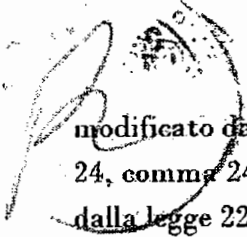
Problematica appare l'eliminazione, nel nuovo testo, dell'obbligatorietà dell'acquisizione del parere del collegio dei revisori dei conti o del collegio sindacale sulla contrazione dei mutui, in assenza di una espressa previsione ostativa, nel quadro normativo di riferimento (articoli 81 e 119, comma 6, della Costituzione; articoli 2, 4, 9, 10 e 13 della legge 24 dicembre 2012, n. 243), ed attesa la giurisprudenza costituzionale in materia.

Con riferimento al controllo di gestione, appare sicuramente più completa la nuova previsione dell'articolo 79 (ex articolo 86), rispetto a quella contenuta nel precedente schema, facendosi riferimento espresso a verifiche sulla "efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa e della gestione delle proprie risorse".

Titolo VII

All'articolo 81 (ex articolo 80) si regola il bilancio tecnico-finanziario che gli enti previdenziali ed assistenziali pubblici sono tenuti a predisporre, ogni tre anni, al fine di proiettare gli elementi attivi (contributi, trasferimenti e redditi patrimoniali) e passivi (prestazioni) sulla scorta di ipotesi evolutive di ordine demografico, economico e finanziario.


Sulla scorta del precedente parere di questa Corte è stato eliminato il riferimento in rubrica ad un bilancio tecnico - finanziario "a capitalizzazione", considerato che non sono inclusi fra i destinatari le casse previdenziali dei professionisti, di cui ai decreti legislativi 30 giugno 1994, n. 509 e 10 febbraio 1996, n. 103, che, come precisato dall'ultimo comma, restano disciplinati dalle vigenti norme di settore ovvero, come precisato nella relazione illustrativa, anche dall'articolo 3 della legge 8 agosto 1995, n. 335, come



modificato dall'articolo 1, comma 763, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e dall'articolo 24, comma 24, del decreto legge 6 novembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Titolo VIII

Quanto all'ultimo Titolo recante disposizioni diverse e finali, va in primo luogo evidenziata la modifica dell'articolo 84 (ex articolo 91) che, con riferimento all'obbligo di denuncia di danno erariale, rinvia alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174, recante il nuovo codice di giustizia contabile. Il riferimento deve intendersi, in particolare, agli articoli 52 e 53 del citato codice relativi, rispettivamente, all'obbligo ed al contenuto della denuncia.




Risulta soppresso, invece, l'articolo 92 del precedente schema recante la disciplina della facoltà e dei limiti delle amministrazioni pubbliche di accendere mutui e acquistare partecipazioni azionarie.

In riferimento all'accensione di mutui da parte delle amministrazioni pubbliche destinatarie del regolamento in esame, nel rimandare a quanto già precisato all'articolo 75, comma 1, si rileva ulteriormente come nel precedente parere non si erano espresse osservazioni in merito alla disciplina sulle condizioni e sui limiti alla possibilità di contrarre mutui.

La soppressione della disciplina relativa all'acquisto di partecipazioni azionarie, invece, consegue alla nuova disciplina *medio tempore* introdotta (decreto legislativo 19 agosto 2016, n. 175 - Testo unico in materia di società a partecipazione pubblica), a cui sembra implicito il rinvio.

Quanto alle modifiche ed agli aggiornamenti (articolo 87, ex articolo 95) della rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati allo schema di regolamento, si dispone che possano attuarsi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici; risulta, inoltre, correttamente eliminato il riferimento agli esiti dell'attività di sperimentazione di cui all'articolo 25 del decreto legislativo n. 91 del 2011.

Infine viene introdotto un nuovo articolo (articolo 88) con cui, come già ~~autodato~~ a fronte della eliminazione dell'intero titolo sulla attività negoziale, si dispone un rinvio alle disposizioni contenute nel decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (Codice dei contratti pubblici) per la disciplina dell'affidamento ed esecuzione di opere e lavori, servizi e forniture di beni, nonché "agli atti di indirizzo e alle linee guida di carattere generale emanati in attuazione delle previsioni di cui al citato decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, ivi incluse le linee guida dell'Autorità Nazionale Anticorruzione (ANAC)". Si



suggerisce l'eliminazione di quest'ultima indicazione normativa, dovendosi ravvisare nelle disposizioni legislative cui il regolamento rinvia, il valore prescrittivo di detti atti.

P.Q.M.

Nelle considerazioni che precedono è il parere delle Sezioni riunite della Corte dei conti.

I Relatori

Maria Teresa D'Urso

Giuseppe Maria Mezzapesa

Il Presidente

Angelo Buscema

Depositata in Segreteria in data 6 DIC. 2017

Il Direttore della Segreteria

CORTE DEI CONTI
SEZIONI RIUNITE IN REDE GIURISDIZIONALE
CONSULTIVA E DELIBERANTE

La presente è copia conforme all'originale
esistente agli atti di Segreteria.

Roma, 6/12/2017

IL DIRETTORE
(coll. Pietro Montibella)





Ministero dell'Economia e delle Finanze

Ufficio legislativo Economia

ACG/17-REG/4738

Roma, 30 MAR 2018

Al Consiglio di Stato
Sezione consultiva per gli atti normativi
ROMA

E p.c.

Alla Presidenza del Consiglio dei Ministri
Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi
ROMA

All'Ufficio del coordinamento legislativo
SEDE

Al Dipartimento della ragioneria generale dello Stato
SEDE

OGGETTO: schema decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

Ai fini dell'acquisizione del prescritto parere, si trasmette lo schema di decreto indicato in oggetto, deliberato dal Consiglio dei Ministri in data 16 marzo 2018, unitamente alla relazione di accompagnamento.

Si trasmettono, altresì, i pareri resi dalla Corte dei conti a Sezioni riunite, nell'adunanza del 2 marzo 2015 e nell'adunanza del 29 novembre 2017.

IL CAPO DELL'UFFICIO



Ministero
dell'Economia e delle Finanze
DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA
UFFICIO II

Roma,

Visto:

**Si trasmetta al Consiglio
di Stato per il parere.**

IL MINISTRO

Articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91. Emanazione Regolamento. Richiesta di parere al Consiglio di Stato

Il presente schema di regolamento si inserisce nel processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche introdotto dalla nuova legge di contabilità e finanza pubblica, che ha delegato il Governo ad adottare regole contabili uniformi in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica, in raccordo con la normativa europea ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi (articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196).

Ai sensi del citato articolo 2 della legge n. 196/2009, al fine di conseguire i suddetti obiettivi di armonizzazione è stato adottato, con riferimento alle amministrazioni pubbliche diverse da quelle statali, con esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, il decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, recante *“Disposizioni di attuazione dell’articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196 in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili”*.

Tale decreto legislativo detta le regole generali di contabilità e di bilancio prevedendo, tra l’altro, l’individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato, la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, l’adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale, nonché la definizione di un sistema di indicatori di risultato misurabili e semplici, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

In tale contesto, lo schema di regolamento che viene presentato attua l’articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo n. 91/2011, che demanda ad uno o più regolamenti, da emanarsi su proposta del Ministero dell’economia e delle finanze, la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97 (Regolamento concernente l’amministrazione e la contabilità degli enti pubblici di cui alla L. 20 marzo 1975, n. 70), da adottarsi tenendo conto del sistema di classificazione delle spese e delle entrate di cui al Titolo III del medesimo decreto legislativo.

La suddetta disposizione, come modificata dall’articolo 5, comma 7-bis, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, prevede, altresì, che nell’ambito della revisione del D.P.R. n. 97 del 2003 si assuma il medesimo ambito di applicazione di cui all’articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo n. 91 del 2011, che, a sua volta, rimanda alla definizione di *“amministrazioni pubbliche”* dettata, ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, dall’articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196 (vale a dire, a decorrere dall’anno 2012, gli enti ed i soggetti indicati a fini statistici dall’ISTAT nell’apposito elenco oggetto del comunicato del medesimo Istituto in data 30 settembre 2011, pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 228, e successivi aggiornamenti effettuati sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell’Unione europea, le Autorità indipendenti e, comunque, le amministrazioni di cui all’articolo 1, comma 2, del

decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni), con esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale.

Occorre soggiungere che lo schema di provvedimento in questione ha acquisito un primo preventivo parere della Corte dei Conti - Sezioni riunite - nell'adunanza del 2 marzo 2015 (Parere n. 377/D) formulando sullo schema talune osservazioni le quali sono state prontamente recepite.

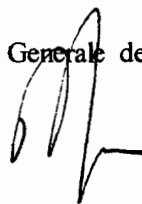
Successivamente, detto schema è stato ulteriormente oggetto di revisione al fine di riallineare il provvedimento sia alle nuove disposizioni introdotte a seguito dell'emanazione del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 "*Codice dei contratti pubblici*" e del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 "*Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124*", che a talune osservazioni pervenute dal Dipartimento per gli affari giuridici e legislativi (DAGL) della Presidenza del Consiglio dei Ministri. Queste ultime circostanze hanno comportato, inevitabilmente, un rallentamento del suo iter approvativo.

In considerazione delle modifiche apportate allo schema in rassegna, si è ritenuto pertanto utile acquisire di nuovo il parere della Corte dei conti, che è stato reso, dalle Sezioni Riunite, nell'adunanza del 29 novembre 2017 (parere n. 2/2017/Cons).

Pertanto, dopo aver recepito anche alcune osservazioni formulate dalla Corte dei conti, lo schema di regolamento è stato esaminato dal Consiglio dei ministri che ha adottato la preliminare deliberazione, nella riunione del 16 marzo 2018.

Tanto premesso, si sottopone per il visto ai fini della trasmissione al Consiglio di Stato per il parere previsto dall'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Il Ragioniere Generale dello Stato





Consiglio di Stato
Segretariato Generale

N. 1335/2018

Roma, addì 21/05/2018

Risposta a nota del
N.

Div.

D'ordine del Presidente, mi prego di trasmettere il numero
654/2018, emesso dalla SEZIONE NORMATIVA di
questo Consiglio sull'affare a fianco indicato.

OGGETTO:
REGOLAMENTO:

**REGOLAMENTO CONCERNENTE
L'AMMINISTRAZIONE E LA
CONTABILITÀ DELLE
AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE DI
CUI ALL'ART. 4. COMMA 3, LETT. B)
D.LGS. 31.05.2011 N. 91**

Parere emesso in base all'art. 15 della L. 21 luglio 2000, n.
205.
Resto in attesa dell' adempimento al parere interlocutorio.

Allegati N.
.....

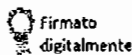
Segretario Generale

TORSELLO MARIO LUIGI
21.05.2018 09:44:16 UTC
.....

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E
DELLE FINANZE UFFICIO
LEGISLATIVO ECONOMIA
(.....)**

Gabinetto dell' On. Ministro

ROMA



18.05.2018
20:44:48 UTC



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 10 maggio 2018

NUMERO AFFARE 00654/2018

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze

Schema di decreto del Presidente della Repubblica recante “*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91*”

LA SEZIONE

Vista la relazione trasmessa con nota del 30 marzo 2018 n. 4738, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della ragioneria generale dello Stato ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sullo schema di regolamento in oggetto;

esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Antimo Prospero.

Premesso.

I. Il Ministero dell'economia e delle finanze, in data 30 marzo 2018, ha trasmesso per il prescritto parere lo schema di regolamento indicato in oggetto.

II. La fonte normativa comunitaria del regolamento in esame è costituita dalla direttiva del Consiglio 08/11/2011, n. 2011/85/UE (*"relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri"*), la quale prevede, tra l'altro, che *"...per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95"*.

Le fonti normative nazionali sono costituite dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196 (*"Legge di contabilità e finanza pubblica"*) e dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, concernente *"Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento e di armonizzazione dei sistemi contabili"*.

In particolare, l'art. 2, comma 1, della legge n. 196/2009, ai fini del perseguimento degli obiettivi di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, delega il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

"a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;

b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);

c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite,

al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;

d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;

e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.”.

Il successivo decreto legislativo n. 91/2011, sempre ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, tra l'altro, prevede:

- l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute a regime di contabilità civilistica;
- l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- la definizione di un sistema di indicatori per la misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio, elaborati secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

III. Con il decreto in esame si dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del citato d.lgs. n. 91/2011 (come modificato dall'art. 5, comma 7-bis del decreto-legge n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012), il quale stabilisce che con regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto

1988, n. 400, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, è, tra l'altro, definita: "*b) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, prevedendo come ambito di applicazione le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto;*".

L'ambito di applicazione del regolamento in esame, ai sensi del sopra citato art. 4, comma 3, lett. b), è rappresentato dalle "*amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale*".

IV. Riferisce l'Amministrazione che, in attuazione dell'art. 4, comma 3, lettera a), del d.lgs. n. 91/2011, è stato emanato il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche e che, con un "regolamento in corso di elaborazione", si darà attuazione all'art. 4, comma 3, lettera c), dello stesso d.lgs. n. 91/2011, relativo ai "principi contabili riguardanti comuni criteri di contabilizzazione, ossia i principi contabili c.d. 'applicati', in quanto quelli generali sono già definiti nell'allegato 1 dello stesso decreto legislativo".

Il Ministero rappresenta, altresì, che pur essendo previsto come termine ultimo per l'emanazione del decreto in oggetto il 31 dicembre 2014 (cfr. art. 9, comma 7, del decreto-legge n. 150/2013), tale termine "non è da considerarsi perentorio e quindi ostativo all'adozione del regolamento".

Viene, inoltre, segnalato che l'individuazione delle "amministrazioni pubbliche" interessate dal decreto (e quindi dell'ambito di applicazione dello stesso), presenta profili di complessità, in quanto è definito "per esclusione". Infatti, a tal fine "è necessario prendere in considerazione le unità istituzionali incluse nel c.d. 'elenco ISTAT' a cui vanno aggiunte le amministrazioni pubbliche che sono soggette, comunque, al decreto legislativo n. 165 del 2001. Da tale insieme di entità

giuridiche vanno poi escluse: le Regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio Sanitario Nazionale”, “le amministrazioni centrali dello Stato, ossia gli Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, nonché la Presidenza del Consiglio dei ministri e i Ministeri”.

V. Il regolamento è costituito di 8 Titoli, 90 articoli e 16 allegati.

I Titoli sono suddivisi come segue: Titolo I – *Disposizioni generali*, Titolo II – *Bilancio di previsione, gestione economico-finanziaria, rendicontazione*, Titolo III – *Gestione patrimoniale*, Titolo IV – *Spese delegate, resa dei conti e uffici decentrati*, Titolo V – *Sistema di scritture*, Titolo VI – *Sistemi di controllo*, Titolo VII – *Disposizioni particolari*, Titolo VIII – *Disposizioni diverse e finali*.

Lo schema di decreto è corredato della relazione illustrativa e dei pareri resi in merito dalla Corte dei conti a Sezioni Riunite nell’adunanza del 2 marzo 2015 e nell’adunanza del 29 novembre 2017.

Non risultano, invece, allegate le schede relative all’analisi di impatto della regolamentazione (A.I.R.), all’analisi tecnico-normativa (A.T.N.), e alla verifica di impatto regolatorio (V.I.R.).

VI. In relazione a quanto sopra, la Sezione ai fini dell’espressione del parere ritiene necessario acquisire dall’Amministrazione i chiarimenti e gli elementi di seguito indicati.

Posto che l’obiettivo della normativa comunitaria e nazionale è quello dell’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione di risorse pubbliche nonché il consolidamento e il monitoraggio dei conti della P.A., occorre che il Ministero chiarisca come tali obiettivi potranno essere effettivamente realizzati, tenuto conto, tra l’altro, che alcuni fondamentali provvedimenti in materia non sono stati ancora emanati (ad esempio, non risulta emanato il decreto del Presidente della Repubblica concernente i “principi contabili applicati” previsto dallo stesso d.lgs. n. 91/2011).

Inoltre, considerato che in base ai principi recati dalla normativa comunitaria in

materia gli Stati membri devono dotarsi di schemi di bilancio che utilizzano il principio civilistico di contabilizzazione economica e che, a tal fine, il citato art. 2, comma 2, lett. d) della legge n. 196/2009 prevede *“l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale”*, si chiede all'Amministrazione di far conoscere come il previsto affiancamento sarà in concreto attuato, posto che le registrazioni in contabilità economica non potranno essere semplicemente derivate da quella finanziaria. In proposito, si invita il Ministero a riferire anche circa i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica, che trova supporto nella struttura contabile del piano dei conti integrato introdotto dal d.P.R. n. 132/2013 e che è già stato adottato per gli enti territoriali di cui al d.lgs. n. 118/2011.

Infine, considerato che il regolamento in esame prevede l'abrogazione del precedente regolamento approvato con d.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, introducendo in sostanza un nuovo modello di contabilità (destinato peraltro a un numero elevato di enti di diversa natura, rilevanza e competenza), e che il provvedimento si inserisce in un sistema normativo ancora in corso di completamento, si invita l'Amministrazione a valutare l'opportunità dell'inserimento nel decreto di disposizioni volte ad assicurare il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, anche al fine dell'eventuale aggiornamento della stessa per effetto dei provvedimenti che saranno emanati, nonché in ragione della concreta esperienza maturata nei diversi ambiti di applicazione della normativa di che trattasi.

VII. In conclusione, considerata la rilevanza nonché la complessità tecnica ed economico-finanziaria della materia, si chiede all'Amministrazione di fornire con sollecitudine gli elementi e chiarimenti sopra specificati e di trasmettere le schede A.I.R., A.T.N. e V.I.R. .

P.Q.M.

sospende l'espressione del parere in attesa che l'Amministrazione fornisca gli

N. 00654/2018 AFFARE

elementi e i chiarimenti di cui in motivazione.

L'ESTENSORE
Antimo Prospero

IL PRESIDENTE
Gerardo Mastrandrea

IL SEGRETARIO
Cinzia Giglio



Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio del coordinamento legislativo

- 9 AGO. 2018

Roma,

ACG/17/RGS/10042

Al Consiglio di Stato
Sezione consultiva per gli atti normativi
ROMA

E p.c.

All'Ufficio legislativo Economia
SEDE

Al Dipartimento della ragioneria generale dello Stato
SEDE

OGGETTO: schema decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

In riferimento al parere interlocutorio n. 1335/2018 emesso dalla Sezione Consultiva per gli Atti Normativi nell'adunanza del 10 maggio 2018 (numero affare n. 654/2018), acquisiti gli elementi dal competente Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, si rappresenta quanto segue.

Nel quadro di riferimento normativo delineato da codesto supremo Consesso viene fatto richiamo alla normativa comunitaria di cui alla direttiva del Consiglio 8 novembre 2011 n. 2011/85/UE (relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), la quale prevede, tra l'altro, che "...per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95". Peraltro, come ricordato nel richiamato parere interlocutorio le fonti normative per il regolamento in rassegna sono costituite dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica) e dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, concernente "Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento e di armonizzazione dei sistemi contabili". In particolare, l'art. 2, comma 1, della legge n. 196/2009, ai fini del perseguimento degli obiettivi di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, delega il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;
- b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);
- c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;
- d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;
- e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;
- f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Inoltre, il decreto legislativo n. 91/2011, che promana dalla delega della legge n. 196/2009 sopra richiamata, sempre ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, tra l'altro, prevede:

- l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute a regime di contabilità civilistica;
- l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- la definizione di un sistema di indicatori per la misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio, elaborati secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni.

Con lo schema di decreto in esame si dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del citato d.lgs. n. 91/2011 (come modificato dall'art. 5, comma 7-bis del decreto legge n.16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012), il quale stabilisce che con regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, è, tra l'altro, definita: "*b) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, prevedendo come ambito di applicazione le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto*".

Ciò premesso, codesto Consiglio, ai fini dell'espressione del parere definitivo, ha ritenuto necessario acquisire da questa Amministrazione i chiarimenti e gli elementi di seguito indicati:

- a) posto che l'obiettivo della normativa comunitaria e nazionale è quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione di risorse pubbliche nonché il consolidamento e il monitoraggio dei conti della P.A., occorre che il Ministero chiarisca come tali obiettivi potranno essere effettivamente realizzati, tenuto conto, tra l'altro, che alcuni fondamentali provvedimenti in materia non sono stati ancora emanati (ad esempio, non risulta emanato il decreto del Presidente della Repubblica concernente i *"principi contabili applicati"* previsto dallo stesso d.lgs. n. 91/2011);
- b) considerato che in base ai principi recati dalla normativa comunitaria in materia gli Stati membri devono dotarsi di schemi di bilancio che utilizzano il principio civilistico di contabilizzazione economica e che, a tal fine, il citato art. 2, comma 2, lett. d) della legge n. 196/2009 prevede *"l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale"*, si chiede all'Amministrazione di far conoscere come il previsto affiancamento sarà in concreto attuato, posto che le registrazioni in contabilità economica non potranno essere semplicemente derivate da quella finanziaria. In proposito, si invita il Ministero a riferire anche circa i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica, che trova supporto nella struttura contabile del piano dei conti integrato introdotto dal D.P.R. n. 132/2013 e che è già stato adottato per gli enti territoriali di cui al d.lgs. n. 118/2011;
- c) considerato che lo schema di decreto in esame prevede l'abrogazione del precedente regolamento approvato con D.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, introducendo in sostanza un nuovo modello di contabilità (destinato peraltro a un numero elevato di enti di diversa natura, rilevanza e competenza), e che il provvedimento si inserisce in un sistema normativo ancora in corso di completamento, si invita l'Amministrazione a valutare l'opportunità dell'inserimento nel decreto di disposizioni volte ad assicurare il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, anche al fine dell'eventuale aggiornamento della stessa per effetto dei provvedimenti che saranno emanati, nonché in ragione della concreta esperienza maturata nei diversi ambiti di applicazione della normativa di che trattasi;
- d) poiché non risultano allegate allo schema di decreto trasmesso le schede relative all'analisi di impatto della regolamentazione (A.I.R.), all'analisi tecnico-normativa (A.T.N.) e alla verifica di impatto regolatorio (V.I.R.), considerata la rilevanza nonché la complessità tecnica ed economico-finanziaria della materia, si chiede all'Amministrazione di trasmettere le schede A.I.R., A.T.N. e V.I.R.

In relazione al punto a) si ritiene utile rilevare che il comma 3 del predetto articolo 4 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, dispone che *"Con uno o più regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400,su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, sono definiti: a) le voci del piano dei conti ed il contenuto di ciascuna voce; b) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, prevedendo come ambito di applicazione le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto; c) i principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore contenente le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto suddiviso per tipologia di enti, al quale si conformano i relativi regolamenti di contabilità."*

Ciò posto, risulta già inserita nelle stesse previsioni del legislatore la possibilità di adottare differenti decreti per la definizione dei diversi aspetti amministrativo-contabili afferenti all'implementazione di sistemi contabili armonizzati seppur nel rispetto di un quadro complessivo di organicità della riforma. Va peraltro sottolineato che il livello di complessità

richiesto dal disegno di una riforma contabile così profondamente armonizzata rende di difficile realizzazione l'adozione di un unico decreto atto a disciplinare tutti i (numerosi) aspetti che attengono alla regolamentazione dei principi contabili, dei sistemi e degli schemi contabili e di bilancio che debbono essere applicati ai diversi comparti della Pubblica Amministrazione.

A tal riguardo è doveroso ricordare che lo schema di DPR in oggetto ha subito, rispetto alle intenzioni del legislatore, un rilevante differimento e che gli enti ricompresi nell'ambito di applicazione del suddetto schema si sono trovati nella difficile situazione di dover applicare il Piano dei conti, disciplinato secondo quanto previsto dal DPR n. 132/2013 di successiva emanazione rispetto all'ancora vigente DPR n. 97/2003, a schemi contabili non allineati alla più recente normativa. Tale circostanza ha reso necessario che il Dipartimento della ragioneria generale dello Stato, nelle more di adozione dello schema di regolamento di cui all'oggetto, al fine di agevolare e semplificare gli adempimenti previsti per gli enti interessati, emanasse apposita circolare (cfr. circolare RGS n. 27 del 9 settembre 2015). Con essa si è inteso fornire uno strumento per accompagnare tutti gli enti assoggettati verso le nuove logiche contabili, anche economico-patrimoniali già a partire dal 2015.

A titolo esemplificativo si rappresenta che l'emanazione dello schema di regolamento in rassegna consente l'effettiva applicazione della classificazione per missioni e programmi, attualmente non rappresentata negli schemi risalenti al 2003, assicurando una maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione delle risorse pubbliche nonché il consolidamento ed il monitoraggio dei conti della P.A., in conformità ai criteri di delega contenuti nella legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica). Peraltro l'articolazione della spesa per missioni e programmi è solo uno degli esempi delle esigenze di aggiornamento a cui il nuovo schema di regolamento risponde. L'allungamento delle tempistiche necessarie all'adozione dello schema di decreto avrebbe come conseguenza l'ulteriore differimento del processo di armonizzazione contabile per gli enti interessati.

Infine, si precisa che il regolamento in parola, al pari della precedente normativa, fa ampio rinvio al regolamento di contabilità del singolo ente nel quale dovranno essere definiti gli aspetti più squisitamente operativi del sistema contabile e delle sue modalità di integrazione. D'altra parte è doveroso ricordare che il regolamento in questione si applica alle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, diverse dalle amministrazioni centrali dello Stato (organi costituzionali e di rilievo costituzionale nonché la Presidenza del Consiglio dei Ministri e i Ministeri, in quanto soggetti alla delega contenuta nell'articolo 40 della legge 196 del 2009). Restano, altresì, esclusi dall'ambito applicativo le regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio sanitario nazionale, in quanto disciplinati dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e successive modifiche ed integrazioni. In relazione alla estrema eterogeneità delle amministrazioni a cui il regolamento in argomento è rivolto (dall'INPS al Club Alpino Italiano, dalle Autorità di sistema portuale agli Enti parco nazionali), era emersa, sin dal 2003, la necessità di conferire autonomia regolamentare in materia a tali enti. L'autonomia contabile in parola deve, tuttavia, essere esercitata nell'ambito del quadro di riferimento tracciato proprio dallo schema di regolamento in esame nonché dall'emanando D.P.R. sui principi applicati ex art.4, comma 3, lettera c) del decreto legislativo n. 91/2011 e, comunque, previa approvazione secondo l'iter previsto dall'articolo 2, comma 2, del più volte menzionato decreto in oggetto.

In aggiunta a tali elementi, per chiarire il quadro complessivo dell'intero processo di armonizzazione in corso, giova segnalare che è stato già sottoposto all'esame di codesto Ecc.mo Consiglio di Stato lo schema di DPR concernente il nuovo Piano dei conti integrato per le amministrazioni centrali dello Stato. Stante la complessità delle tematiche

trattate, anche nel caso del comparto afferente alle amministrazioni centrali, si è reso necessario procedere all'adozione di separati provvedimenti. Risultano infatti in corso di predisposizione il D.M. relativo alla sperimentazione (dello stesso Piano dei conti) nonché il DPR relativo ai principi contabili applicati. Con tali provvedimenti andrà pertanto a completarsi il quadro complessivo delle disposizioni previste dal legislatore in merito al processo di armonizzazione contabile. Con riguardo al citato schema di DPR relativo al bilancio dello Stato, in via di perfezionamento, recante l'adozione del piano dei conti integrato per le amministrazioni centrali dello Stato si sottolinea che viene esclusa la derivazione della contabilità economico-patrimoniale da quella finanziaria.

Similmente, per il comparto degli enti pubblici (posto che gli aspetti relativi all'adozione del Piano dei Conti integrato sono già stati regolati dal citato DPR 132/2013) è prevista, all'art. 4, comma 3, lettera c), del decreto legislativo n. 91/2011, l'adozione di un regolamento con il quale sono definiti i principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione, cui è allegato un nomenclatore contenente le definizioni degli istituti contabili e le procedure finanziarie per ciascun comparto suddiviso per tipologia di enti, al quale si conformano i relativi regolamenti di contabilità. La definizione dei contenuti di tale regolamento, come già precedentemente segnalato, è in corso di completamento.

Relativamente alle richieste di chiarimento di cui al punto b) si ritiene utile evidenziare, preliminarmente, che al fine di favorire il processo di attuazione della Direttiva 2011/85/UE è in atto un percorso di approfondimento delle esperienze già realizzate da altri Stati membri per l'attuazione delle riforme contabili e l'adozione di sistemi di contabilità basati sul principio *accrual* (Progetto TAIEX SRSP 66191). L'attività di approfondimento, attualmente in corso, permetterà di accrescere le conoscenze in tale ambito, fornendo utili elementi per ulteriori riflessioni in merito al processo di armonizzazione contabile già avviato.

Ciò premesso, va evidenziato che l'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, prevede che *"Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nell'ambito delle rappresentazioni contabili, le amministrazioni pubbliche che utilizzano la contabilità finanziaria, sono tenute ad adottare un comune piano dei conti integrato, costituito da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico patrimoniali redatto secondo comuni criteri di contabilizzazione"*.

Per ottemperare a tale previsione è stato emanato il Decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, recante *"Regolamento concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche"*. Esso si applica, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a) dello stesso D.P.R. n. 132 del 2013, alle amministrazioni pubbliche definite come amministrazioni in contabilità finanziaria di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, diverse dalle Amministrazioni centrali dello Stato per le quali si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40 della legge 31 dicembre 2009, n. 196. Da tale perimetro restano pertanto escluse, secondo le previsioni dello stesso D.Lgs. n. 91/2011 *"le regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio sanitario nazionale"* (disciplinate dal D.Lgs. n. 118/2011). Il piano dei conti previsto dal DPR n. 132/2013 è stato sottoposto a specifica sperimentazione ed è stato adottato dalle amministrazioni pubbliche di cui trattasi già a partire dal 1° gennaio 2015. Il decreto disciplina il rapporto fra le registrazioni in contabilità economica e quelle in finanziaria; lo schema di regolamento in oggetto, all'art. 10, rinvia, pertanto, proprio a tale precedente disposizione.

Nel merito va comunque evidenziato che il regolamento in esame, allo scopo di evitare una stretta derivazione della contabilità economico-patrimoniale da quella finanziaria,

ha previsto il Titolo V - Capo I (Scritture contabili) - nel quale sono rinvenibili gli artt. 70, 71 e 72, dedicati espressamente ai diversi sistemi contabili. In particolare, il comma 2, lett. b), dell'articolo 70 rubricato "*Sistema di contabilità economico-patrimoniale*", ha previsto "*la cronologica rilevazione dei fatti economici che si riferiscono alla gestione di esercizio e che possono anche non essere originati dai movimenti finanziari manifestatisi nello stesso anno di esercizio*". Si ricorda che quest'ultima disposizione è assolutamente analoga a quella prevista dalla disciplina civilistica (art. 2423-bis c.c.). Inoltre, la "*cronologica rilevazione*" impone, sul piano operativo, l'istituzione del c.d. "*libro giornale*" tipico delle rilevazioni in partita doppia. Esistono pertanto elementi sufficienti ad individuare meccanismi autonomi di rilevazione della contabilità economico-patrimoniale (alias "civilistica"), conformemente ai principi recati dalla normativa comunitaria.

Con riferimento alla richiesta di fornire elementi informativi riguardanti le modalità di affiancamento al "*sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico patrimoniale*" previste dall'articolo 2, comma 2, lett. d), della legge n. 196/2009 e i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica adottato per gli enti territoriali di cui al d.lgs. n. 118/2011, si rappresenta che tale decreto legislativo (il n. 118/2011) - che va a disciplinare gli enti territoriali e non gli enti destinatari del Regolamento in rassegna - disciplina le modalità di affiancamento, a fini conoscitivi, della contabilità economico patrimoniale alla contabilità finanziaria prevedendo:

- 1) "*la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale*" (art. 2, commi 1 e 2);
- 2) l'obbligo di conformare la gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 ed ai principi contabili applicati (della programmazione; della contabilità finanziaria; della contabilità economico-patrimoniale; del bilancio consolidato), in particolare al principio contabile generale n. 17 della contabilità economico patrimoniale di cui all'allegato 1 al d.lgs. 118 del 2011, e al principio applicato della contabilità economico-patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 al d.lgs. 118 del 2011 (art. 3, comma 1);
- 3) l'adozione del piano dei conti integrato di cui all'allegato 6, raccordato al piano dei conti di cui all'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 (art. 4);
- 4) lo schema del conto economico e dello stato patrimoniale, che costituiscono parte integrante del rendiconto della gestione (art. 11, comma 1, lettera b).

Per quanto riguarda i principi contabili, si rappresenta che il principio contabile generale n. 17 definisce il principio della competenza economica e il criterio di rilevazione contabile delle operazioni e degli altri eventi nella contabilità economico patrimoniale, che devono essere attribuite "*all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari*", e che il principio applicato della contabilità economico patrimoniale prevede:

- le modalità di applicazione del principio della competenza economica con riferimento a ciascun componente del conto economico, in attuazione del citato principio contabile generale n. 17 e del principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC);
- i criteri di valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi;
- che, nel corso dell'esercizio, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio. Al fine di garantire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale sono individuate le correlazioni tra le registrazioni in contabilità finanziaria e quelle in contabilità economico patrimoniale, valide solo nel corso dell'esercizio;

- che, alla fine dell'esercizio, le scritture di assestamento economico (di rettifica, integrazione e ammortamento) rappresentano "un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati nell'esercizio per individuare i componenti economici positivi e negativi di competenza dell'esercizio". Le scritture di assestamento sono autonome dalle registrazioni in contabilità finanziarie.

Il piano dei conti integrato da adottare per gli enti territoriali è definito dall'allegato 6 al D.Lgs. n. 118/2011 e raccordato al piano dei conti di cui all'articolo 4, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 (art. 4). In sintesi, anche considerata l'autonomia delle scritture di assestamento economico rispetto alle registrazioni in contabilità finanziaria, risulta evidente che la disciplina prevista dal D.Lgs. n. 118 del 2011 non consente registrazioni in contabilità economica "semplicemente derivate da quella finanziaria".

I primi risultati derivanti dall'adozione della contabilità economico-patrimoniale da parte degli enti territoriali sono stati acquisiti nella seconda metà del 2017, a seguito della trasmissione alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 13 della legge n. 196/2009 (BDAP) dei rendiconti 2016 degli enti tenuti all'adozione della contabilità economica a decorrere dal 2016 (le Regioni, le Città metropolitane, le Province e i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti).

Al riguardo, in considerazione delle difficoltà registrate in occasione della prima applicazione della contabilità economico-patrimoniale da parte dei comuni, l'art. 18, comma 3-*quater*, del decreto-legge n. 50/2017 ha consentito agli enti locali di rinviare di tre mesi, dal 30 aprile 2017 al 31 luglio 2017, l'approvazione del conto economico e dello stato patrimoniale relativi all'esercizio 2016, e di effettuare nei trenta giorni successivi la trasmissione di tali documenti contabili alla BDAP. Le difficoltà segnalate dagli enti sono riconducibili alla mancanza di specifiche professionalità nel già ridotto organico degli enti locali e nei ritardi nell'aggiornamento dei sistemi informativi al dettato normativo. Le stesse criticità si sono presentate, in misura rilevante, anche per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

Per ciascun ente, con riferimento alla contabilità economico-patrimoniale, la BDAP ha acquisito il conto economico 2016, lo stato patrimoniale 2016, il totale dare e il totale avere di ciascuna voce elementare del piano dei conti economico nonché il totale dare e il totale avere di ciascuna voce elementare del piano dei conti patrimoniale.

Per l'analisi di tali dati, presso la Commissione Arconet, è stato costituito un apposito gruppo di lavoro che ha elaborato una serie di indicatori, da applicare ai dati contabili trasmessi dai singoli enti alla BDAP, diretti a verificare:

- a) la coerenza dei dati di contabilità economico patrimoniale con quelli di contabilità finanziaria;
- b) l'attendibilità dei dati di contabilità economico patrimoniale;
- c) gli equilibri economico-patrimoniali degli enti territoriali.

L'applicazione degli indicatori di cui alle lettere a) e b) ai documenti contabili riguardanti l'esercizio 2016 ha consentito di individuare numerosi casi di non corretta applicazione dei principi contabili da parte degli enti e la necessità di chiarire le modalità di applicazione di alcuni principi contabili. Sulla base di tali risultati saranno attivati tutti i possibili strumenti attraverso i quali avviare un percorso verso la corretta adozione della contabilità economico-patrimoniale da parte degli enti territoriali, ad esempio attraverso la puntuale segnalazione degli errori riscontrati agli enti interessati e l'individuazione delle

materie che richiedono interventi formativi, e la Commissione Arconet effettuerà i necessari approfondimenti diretti all'eventuale aggiornamento dei principi contabili.

Con riguardo al punto c) si fa presente che il DPR di cui trattasi, all'articolo 87, rubricato "Modifiche ed aggiornamenti", prevedendo che "Al fine di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio e di consentire il perseguimento da parte delle amministrazioni pubbliche degli obiettivi di finanza pubblica, come previsto dall'articolo 1, comma 1, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni, il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sul sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, può aggiornare la rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati al presente decreto", configura espressamente e precipuamente l'aggiornamento degli schemi di bilancio allegati al decreto in questione alla luce dell'evolversi del quadro normativo di riferimento nonché delle esigenze di monitoraggio e consolidamento dei conti pubblici.

È da considerarsi, inoltre, che successivi interventi di aggiornamento che dovessero palesarsi opportuni, ovvero necessari in ragione del delinearsi del sistema normativo complessivo ancora in corso di completamento, ovvero ancora in ragione della concreta esperienza maturata sulla scorta dell'intervenuta implementazione, sono configurabili in attuazione dello stesso disposto di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del d.lgs. n. 91/2011 e, dunque, tramite l'emanazione di una fonte di pari rango volta all'integrazione e/o modifica dell'emanando regolamento.

Da ultimo, con riguardo al punto d), si trasmettono, come richiesto, le relazioni AIR e ATN. Per quanto riguarda, invece, la verifica dell'impatto della regolamentazione (V.I.R.), la stessa consiste nella valutazione del raggiungimento delle finalità di uno o più atti normativi, nonché nella stima degli effetti prodotti su cittadini, imprese e pubbliche amministrazioni. Pertanto, non appena conclusa tutta l'importante opera di armonizzazione dei diversi ambiti della PA sarà possibile fornire, a distanza di un certo periodo di tempo dall'introduzione del complesso delle norme, le indispensabili informazioni sulla loro efficacia, nonché sull'impatto effettivamente prodotto, anche al fine di valutare possibili revisioni della regolazione in vigore.

Si rappresenta inoltre che la relazione AIR è stata predisposta ai sensi del D.P.C.M. 15/09/2017, n. 169 e della direttiva del Presidente del Consiglio dei ministri del 16 gennaio 2013. Al riguardo, si fa rinvio a quanto espressamente rappresentato in proposito dal Dipartimento per gli Affari giuridici e legislativi con nota circolare n. 3078, del 10 aprile 2018, che si allega, con la quale viene segnalato che per "gli interventi normativi in relazione ai quali risulti già predisposto uno schema di articolato, sebbene non ancora trasmesso allo scrivente Dipartimento, e per i quali non sia comunque ipotizzabile l'applicazione della nuova procedura" è possibile presentare la relazione AIR sulla base di quanto previsto dalla direttiva del Presidente del Consiglio dei Ministri del 16 gennaio 2013.

Tanto si rappresenta, al fine di acquisire il parere definitivo di codesto supremo Consesso.

IL CAPO DELL'UFFICIO



4 FEB. 2019

1206

Prot. n. _____

Mod. (ITL0) 5-CDN



Consiglio di Stato
Segretariato Generale

N. 338/2019

Roma, addì 4/02/2019

Risposta a nota del

N. _____

Div. _____

D'ordine del Presidente, mi prego di trasmettere il numero
654/2018, emesso dalla SEZIONE NORMATIVA di
questo Consiglio sull'affare a fianco indicato.

OGGETTO:

REGOLAMENTO:

**REGOLAMENTO CONCERNENTE
L'AMMINISTRAZIONE E LA
CONTABILITÀ DELLE
AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE DI
CUI ALL'ART. 4. COMMA 3, LETT. B)
D.LGS. 31.05.2011 N. 91**

Parere emesso in base all'art. 15 della L. 21 luglio 2000, n.
205.

Allegati N. _____

Segretariato Generale

**MINISTERO DELL'ECONOMIA E
DELLE FINANZE UFFICIO
LEGISLATIVO ECONOMIA
(.....)**

FERRARI GIULIA
04.02.2019
07:54:15 UTC

Gabinetto dell' On. Ministro

ROMA



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

Consiglio di Stato

Sezione Consultiva per gli Atti Normativi

Adunanza di Sezione del 17 gennaio 2019

NUMERO AFFARE 00654/2018

OGGETTO:

Ministero dell'economia e delle finanze ufficio legislativo economia.

Schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "*Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91*".

LA SEZIONE

Vista la relazione trasmessa con nota del 30 marzo 2018 n. 4738, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze – Dipartimento della ragioneria generale dello Stato ha chiesto il parere del Consiglio di Stato sullo schema di regolamento in oggetto;

visto il parere interlocutorio n. 1335 del 21 maggio 2018;

vista la nota n. ACG/17/RGS/10242 del 9 agosto 2018, pervenuta al Consiglio di

Stato il 10 gennaio 2019, con la quale il Ministero dell'economia e delle finanze - Ufficio del coordinamento legislativo, in relazione al citato parere interlocutorio, ha fornito elementi e chiarimenti in merito e ha trasmesso le relazioni A.I.R. e A.T.N.; esaminati gli atti e udito il relatore, consigliere Antimo Prospero.

Premesso.

I. Il Ministero dell'economia e delle finanze, in data 30 marzo 2018, ha trasmesso per il prescritto parere lo schema di regolamento indicato in oggetto.

II. La fonte normativa comunitaria del regolamento in esame è costituita dalla direttiva del Consiglio 08/11/2011, n. 2011/85/UE (*“relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri”*), la quale prevede, tra l'altro, che *“...per quanto riguarda i sistemi nazionali di contabilità pubblica, gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i sottosettori dell'amministrazione pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95”*.

Le fonti normative nazionali sono costituite dalla legge 31 dicembre 2009, n. 196 (*“Legge di contabilità e finanza pubblica”*) e dal decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, concernente *“Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento e di armonizzazione dei sistemi contabili”*.

In particolare, l'art. 2 della legge n. 196/2009, ai fini del perseguimento degli obiettivi di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, delega il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi nel rispetto dei seguenti principi e criteri direttivi:

“a) adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato al fine di consentire il consolidamento e il monitoraggio in fase di previsione, gestione e rendicontazione dei conti delle amministrazioni pubbliche;

b) definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di

bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi di cui alla lettera a);

c) adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, al fine di rendere più trasparenti e significative le voci di bilancio dirette all'attuazione delle politiche pubbliche, e adozione di un sistema unico di codifica dei singoli provvedimenti di spesa correlati alle voci di spesa riportate nei bilanci;

d) affiancamento, ai fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale che si ispirino a comuni criteri di contabilizzazione;

e) adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema tipo definito dal Ministro dell'economia e delle finanze d'intesa con i Ministri interessati;

f) definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni alle diverse amministrazioni individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri.".

Il successivo decreto legislativo n. 91/2011, sempre ai fini dell'armonizzazione dei sistemi contabili, tra l'altro, prevede:

- l'individuazione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- la definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche tenute a regime di contabilità civilistica;
- l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale;
- la definizione di un sistema di indicatori per la misurazione dei risultati attesi dai programmi di bilancio, elaborati secondo criteri e metodologie comuni alle diverse

amministrazioni.

III. Con il decreto in esame si dà attuazione all'articolo 4, comma 3, lettera b), del citato d.lgs. n. 91/2011 (come modificato dall'art. 5, comma 7-bis del decreto-legge n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44/2012), il quale stabilisce che con regolamenti da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze, è, tra l'altro, definita: "*b) la revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n. 97, prevedendo come ambito di applicazione le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e tenendo conto anche di quanto previsto dal titolo III del presente decreto*".

L'ambito di applicazione del regolamento in esame, ai sensi del sopra citato art. 4, comma 3, lett. b), è rappresentato dalle "*amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, ad esclusione delle regioni, degli enti locali, dei loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale*".

IV. Riferisce l'Amministrazione che, in attuazione dell'art. 4, comma 3, lettera a), del d.lgs. n. 91/2011, è stato emanato il decreto del Presidente della Repubblica 4 ottobre 2013, n. 132, concernente le modalità di adozione del piano dei conti integrato delle amministrazioni pubbliche e che, con un "regolamento in corso di elaborazione", si darà attuazione all'art. 4, comma 3, lettera c), dello stesso d.lgs. n. 91/2011, relativo ai "principi contabili riguardanti comuni criteri di contabilizzazione, ossia i principi contabili c.d. 'applicati', in quanto quelli generali sono già definiti nell'allegato 1 dello stesso decreto legislativo".

Il Ministero rappresenta, altresì, che pur essendo previsto come termine ultimo per l'emanazione del decreto in oggetto il 31 dicembre 2014 (cfr. art. 9, comma 7, del decreto-legge n. 150/2013), tale termine "non è da considerarsi perentorio e quindi ostativo all'adozione del regolamento".

Viene, inoltre, segnalato che l'individuazione delle "amministrazioni pubbliche"

interessate dal decreto (e quindi dell'ambito di applicazione dello stesso) presenta profili di complessità, in quanto è definito "per esclusione". Infatti, a tal fine "è necessario prendere in considerazione le unità istituzionali incluse nel c.d. 'elenco ISTAT' a cui vanno aggiunte le amministrazioni pubbliche che sono soggette, comunque, al decreto legislativo n. 165 del 2001. Da tale insieme di entità giuridiche vanno poi escluse: le Regioni, gli enti locali, i loro enti ed organismi strumentali e gli enti del Servizio Sanitario Nazionale", "le amministrazioni centrali dello Stato, ossia gli Organi costituzionali e di rilievo costituzionale, nonché la Presidenza del Consiglio dei ministri e i Ministeri".

V. Il regolamento è costituito di 8 Titoli, 90 articoli e 16 allegati.

I Titoli sono suddivisi come segue: Titolo I – *Disposizioni generali*, Titolo II – *Bilancio di previsione, gestione economico-finanziaria, rendicontazione*, Titolo III – *Gestione patrimoniale*, Titolo IV – *Spese delegate, resa dei conti e uffici decentrati*, Titolo V – *Sistema di scritture*, Titolo VI – *Sistemi di controllo*, Titolo VII – *Disposizioni particolari*, Titolo VIII – *Disposizioni diverse e finali*.

Lo schema di decreto è corredato delle relazioni illustrativa e tecnica, dei pareri resi in merito dalla Corte dei conti a Sezioni Riunite nelle adunanze del 2 marzo 2015 e del 29 novembre 2017, nonché delle schede relative all'analisi di impatto della regolamentazione (A.I.R.) e all'analisi tecnico-normativa (A.T.N.), trasmesse dal Ministero con nota del 9 agosto 2018, a seguito del citato parere interlocutorio. Non è stata invece fornita la scheda relativa alla verifica di impatto regolatorio (V.I.R.).

Circa i contenuti dei singoli articoli e degli allegati si rinvia allo schema di decreto e alla relativa relazione illustrativa.

Secondo quanto precisato nella scheda A.I.R., l'intervento regolatorio è immediatamente attuabile con le risorse di mezzi già disponibili e non comporta nuovi o maggiori oneri né diminuzioni di entrata a carico della finanza pubblica.

L'art. 90 dello schema prevede che il decreto entra in vigore il 30 settembre successivo alla data della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e le relative disposizioni si applicano con riferimento al

bilancio di previsione e al rendiconto generale relativi al primo esercizio successivo alla data di entrata in vigore. L'entrata in vigore del presente regolamento determina l'abrogazione del regolamento approvato con d.P.R. n. 97/2003, *“salvo che per gli adempimenti contabili e per il rendiconto generale relativi alla gestione dell'esercizio in corso alla predetta data”*.

VI. Parere interlocutorio n. 1335/2018.

VI.1. Il Collegio, posto che l'obiettivo della normativa comunitaria e nazionale è quello dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle amministrazioni pubbliche, al fine di assicurare maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione di risorse pubbliche, nonché quello del consolidamento e del monitoraggio dei conti della P.A., ha chiesto al Ministero di chiarire come tali obiettivi potranno essere effettivamente realizzati, tenuto conto, tra l'altro, che alcuni fondamentali provvedimenti in materia non sono stati ancora emanati (ad esempio, non risulta emanato il d.P.R. concernente i “principi contabili applicati” previsto dallo stesso d.lgs. n. 91/2011).

In relazione a quanto sopra, il Ministero ha evidenziato preliminarmente che la particolare complessità della riforma di armonizzazione contabile in corso rende di difficile realizzazione la contestuale adozione dei diversi e numerosi atti che attengono alla regolamentazione dei principi contabili, dei sistemi e degli schemi contabili e di bilancio, i quali vanno peraltro applicati a differenti comparti della Pubblica Amministrazione. Proprio la complessità del modello – il quale nel corso di adozione dei diversi provvedimenti attuativi ha registrato disallineamenti e reso necessaria l'adozione di interventi di supporto agli enti assoggettati alle nuove logiche contabili ed economico-patrimoniali (ad es. circolare RGS n. 27 del 9 settembre 2015) – ha determinato il ritardo nella definizione del d.P.R. in esame. In proposito, l'Amministrazione ha altresì rappresentato che sono in corso di predisposizione, per le amministrazioni centrali dello Stato, il decreto ministeriale relativo alla sperimentazione del piano dei conti di cui all'art. 38-ter della legge n.

196/2009, il d.P.R. relativo ai principi contabili applicati di cui all'art. 38-bis, comma 4, della stessa legge n. 196/2009, nonché, per il comparto degli enti pubblici, il regolamento di cui all'art. 4, comma 3, lettera c), del d.lgs. n. 91/2011 di definizione dei principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione. Tali provvedimenti, unitamente al decreto in oggetto, porteranno al completamento del quadro delle disposizioni previste dal legislatore ai fini dell'attuazione del processo di armonizzazione contabile. Il Ministero ha inoltre rilevato che lo schema di regolamento di che trattasi "consente l'effettiva applicazione della classificazione per missioni e programmi, attualmente non rappresentata negli schemi risalenti al 2003, assicurando una maggiore informazione e trasparenza nel processo di allocazione delle risorse pubbliche nonché il consolidamento ed il monitoraggio dei conti della P.A." (cfr. nota del 9 agosto 2018). Ha infine precisato che, considerata l'eterogeneità delle amministrazioni pubbliche interessate dal presente regolamento, le stesse manterranno una certa autonomia regolamentare in materia, da esercitarsi ovviamente nel quadro di riferimento stabilito con il decreto in esame e nel rispetto dei principi applicati che verranno fissati con l'emanando d.P.R. ex art. 4, comma 3, lettera c) del d.lgs. n. 91/2011.

VI.2. In secondo luogo la Sezione, considerato che in base ai principi recati dalla normativa comunitaria in materia gli Stati membri devono dotarsi di schemi di bilancio che utilizzano il principio della competenza economica e che, a tal fine, il citato art. 2, comma 2, lett. d) della legge n. 196/2009 prevede "*l'affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale*", ha chiesto all'Amministrazione di far conoscere come il previsto affiancamento sarà in concreto attuato, posto che le registrazioni in contabilità economica non potranno essere semplicemente derivate da quella finanziaria, nonché di riferire circa i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica, che trova supporto nella struttura contabile del piano dei conti integrato introdotto dal d.P.R. n. 132/2013 e che è già stato adottato per gli enti territoriali di cui al d.lgs. n. 118/2011.

Al riguardo, il Ministero ha preliminarmente precisato che “viene esclusa la derivazione della contabilità economico-patrimoniale da quella finanziaria”. A tal fine il regolamento in esame al Titolo V – Capo I (*Scritture contabili*) prevede, tra l’altro, “*la cronologica rilevazione dei fatti economici che si riferiscono alla gestione di esercizio e che possono anche non essere originati dai movimenti finanziari manifestatisi nello stesso anno di esercizio*” (cfr. art 70, comma 2, lettera b), richiamando i principi contenuti all’art. 2423-bis del codice civile, per cui secondo l’Amministrazione sussistono “elementi sufficienti ad individuare meccanismi autonomi di rilevazione della contabilità economico-patrimoniale (...) conformemente ai principi recati dalla normativa comunitaria”.

Circa le modalità di affiancamento al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale, l’Amministrazione ha rappresentato che i primi risultati del sistema di registrazione in contabilità economica adottato per gli enti territoriali (d.lgs. n. 118/2011), acquisiti nella seconda metà del 2017 a seguito della trasmissione alla banca dati delle Amministrazioni pubbliche dei rendiconti 2016 degli enti interessati (Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti), hanno evidenziato difficoltà attuative riconducibili “alla mancanza di specifiche professionalità nel già ridotto organico degli enti locali e nei ritardi nell’aggiornamento dei sistemi informativi al dettato normativo”.

In ordine all’analisi dei dati forniti dagli enti territoriali riferisce l’Amministrazione che è stato costituito, presso la Commissione per l’armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet), un gruppo di lavoro che ha elaborato una serie di indicatori diretti a verificare: (i) la coerenza dei dati di contabilità economico-patrimoniale con quelli di contabilità finanziaria; (ii) l’attendibilità dei dati di contabilità economico-patrimoniale; (iii) gli equilibri economico-patrimoniali degli enti territoriali. L’applicazione dei primi due indicatori ha consentito all’Amministrazione di individuare numerosi casi di non corretta applicazione dei

principi contabili e la necessità di chiarire le modalità di applicazione di alcuni di essi; sulla base dei risultati emersi saranno attivati tutti i possibili strumenti ai fini della corretta applicazione della nuova contabilità economico-patrimoniale.

Infine, il Ministero ha rappresentato che è in atto un percorso di approfondimento delle esperienze già realizzate dagli altri Stati dell'Unione europea in tema di attuazione delle riforme contabili e di adozione di sistemi di contabilità basati sul principio della competenza economica (*accrual*) (Progetto TAIEX SRSP 66191), al fine di acquisire utili elementi in merito al processo di armonizzazione contabile già avviato.

VI.3. Infine la Sezione, considerato che il regolamento in esame prevede l'abrogazione del precedente regolamento approvato con d.P.R. 27 febbraio 2003, n. 97, introducendo in sostanza un nuovo modello di contabilità (destinato peraltro a un numero elevato di enti di diversa natura, rilevanza e competenza), e che il provvedimento si inserisce in un sistema normativo ancora in corso di completamento, ha chiesto all'Amministrazione di valutare l'opportunità dell'inserimento nel decreto di disposizioni volte ad assicurare il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, anche al fine dell'eventuale aggiornamento della stessa per effetto dei provvedimenti che saranno emanati, nonché in ragione della concreta esperienza maturata nei diversi ambiti di applicazione della normativa di che trattasi.

In proposito, l'Amministrazione ha comunicato che, qualora successivi interventi di aggiornamento dovessero palesarsi opportuni, ovvero necessari in ragione del delinarsi del sistema normativo complessivo ancora in corso di completamento, ovvero in ragione della concreta esperienza maturata sulla scorta dell'intervenuta implementazione, i relativi provvedimenti saranno adottati in attuazione dello stesso art. 4, comma 3, lettera b), del d.lgs. n. 91/2001, tramite l'emanazione di una fonte di pari rango volta all'integrazione e/o modifica dell'emanando regolamento.

VII. Osservazioni.

VII.1. Il termine per l'emanazione del decreto in oggetto, più volte prorogato,

risulta scaduto al 31 dicembre 2014 (cfr. art. 9, comma 7 del d.l. n. 150/2013, convertito dalla legge n. 15/2014); tuttavia, trattandosi di un termine ordinatorio, la scadenza dello stesso non è ostativa all'adozione del regolamento.

VII.2. Con riferimento agli articoli 27 (*Accertamento*) e 32 (*Impegno di spesa*) dello schema, si rileva che le relative disposizioni vanno aggiornate e allineate ai sensi, rispettivamente, dell'art. 21-bis (*Accertamento qualificato*) della legge n. 196/2009, introdotto dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 29/2018 ed entrato in vigore dal 21 aprile 2018, e dell'art. 34 (*Impegno e pagamento*), come sostituito all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 93/2016, entrato in vigore dal 24 ottobre 2018 (con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2019), nonché al principio contabile 20 (*Principio della competenza finanziaria*) contenuto nell'Allegato 1 (*Principi contabili generali*) della stessa legge n. 196/2009. In particolare, ad esempio, all'art. 27 dello schema occorrerebbe richiamare la definizione di "*accertamento qualificato*" contenuta al primo comma dell'art. 21-bis della legge n. 196/2009 e, con riferimento all'art. 32, occorrerebbe far riferimento alla disposizione di cui all'art. 34, comma 2 della legge n. 196/2009, laddove si dispone che vengono iscritti in bilancio gli impegni nel momento in cui l'obbligazione diventa effettivamente esigibile.

VII.3. All'art. 75 (*Compiti dei collegi dei revisori dei conti e dei Collegi sindacali e modalità di controllo*), comma 1, si prevede, tra l'altro, che il Collegio dei revisori dei conti o il Collegio sindacale "*esplica attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione stessa ed esercita i compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, con le modalità previste dal medesimo articolo*". L'art. 20 del d. lgs. 123/2011 (*Compiti dei Collegi dei revisori dei conti e sindacali*) stabilisce al comma 1 che i predetti organi "*vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentarie e statutarie*", "*compreso il monitoraggio della spesa pubblica*". Al riguardo, tenuto conto delle specifiche competenze e responsabilità attribuite ai Collegi dei revisori dei conti e sindacali, si osserva che non appare appropriata l'attribuzione agli stessi di una

funzione “di collaborazione con l’organo di vertice dell’amministrazione”, considerate le specifiche funzioni di vigilanza, verifica e controllo attribuiti dalla normativa ai predetti organi. Peraltro, la disposizione in questione potrebbe ingenerare, nell’ordinaria operatività degli enti interessati, improprie commistioni di ruoli e responsabilità. Pertanto, le parole “*esplica attività di collaborazione con l’organo di vertice dell’amministrazione stessa ed*” andrebbero espunte dal testo del comma 1 dell’art. 75.

VII.4. L’art. 87 (*Modifiche ed aggiornamenti*) stabilisce, tra l’altro, che “*il Ministero dell’economia e delle finanze – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sul sito internet del Ministero dell’economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, può aggiornare la rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati al presente decreto*”.

In proposito l’Amministrazione, in risposta alle osservazioni della Sezione, ha rappresentato che “*successivi interventi di aggiornamento che dovessero palesarsi opportuni, ovvero necessari, in ragione del delinearsi del sistema normativo complessivo ancora in corso di completamento, ovvero in ragione della concreta esperienza maturata sulla scorta dell’intervenuta implementazione*”, saranno adottati “*tramite l’emanazione di una fonte di pari rango volta all’integrazione e/o modifica dell’emanando regolamento*”.

Al riguardo, come già evidenziato dalla Sezione in merito allo schema di regolamento concernente la definizione della struttura del piano dei conti integrato delle amministrazioni centrali dello Stato ai sensi dell’art. 38-ter della legge n. 196/2009 (cfr. parere n. 01719/2018 del 3 luglio 2018), occorre ribadire che, specialmente nell’attuale fase di completamento del complesso quadro normativo finalizzato all’armonizzazione contabile, è necessario tener conto delle sperimentazioni in atto e dei risultati prodotti dai diversi provvedimenti adottati,

attraverso un attento, costante e complessivo monitoraggio dell'applicazione in concreto dei provvedimenti in relazione ai diversi comparti contabili della pubblica amministrazione.

Pertanto, si conferma l'esigenza di introdurre all'art. 87 una disposizione che preveda il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, considerando anche gli effetti sull'equilibrio di bilancio delle amministrazioni interessate, nonché la presentazione di periodiche relazioni che diano, tra l'altro, conto dell'effettivo grado di raggiungimento degli obiettivi di armonizzazione contabile e di una maggiore trasparenza e leggibilità della spesa pubblica. Gli esiti di tale monitoraggio, unitamente al processo evolutivo delle fonti normative, dovrebbero costituire le basi di eventuali aggiornamenti e correttivi della normativa in esame e dei relativi schemi di bilancio.

P.Q.M.

esprime parere favorevole sullo schema di decreto in epigrafe con le osservazioni di cui in motivazione.

L'ESTENSORE
Antimo Prospero

IL PRESIDENTE
Claudio Zucchelli

IL SEGRETARIO
Maurizio De Paolis

102150 *Decreto*



*Ministero
dell'Economia e delle Finanze*
DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO
ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA
UFFICIO II

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE
UFFICIO DEL COORDINAMENTO LEGISLATIVO
Ufficio Legislativo Economia

- 9 MAG. 2019

Prot. n. 561

9 MAG. 2019

Prot. 102150
Ritro:

Allegato:

All'Ufficio Legislativo Economia
SEDE

e, p.c.

All'Ufficio del Coordinamento Legislativo
SEDE

OGGETTO: Schema di decreto del Presidente della Repubblica recante "Regolamento concernente l'amministrazione e la contabilità delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91".

Si fa riferimento alla nota n. 18873 del 4 febbraio 2019, con la quale è stata trasmesso, per il seguito di competenza, il parere definitivo del Consiglio di Stato - Sezione consultiva per gli atti normativi - reso nell'adunanza del 17 gennaio 2019, n. 338/2019 (numero affare n. 654/2018), con cui si "esprime parere favorevole sullo schema di decreto in epigrafe con le osservazioni di cui in motivazione".

Con il suindicato parere il Consiglio di Stato ha posto le seguenti osservazioni:

- a) Il termine per l'emaneazione del decreto in oggetto, più volte prorogato, risulta scaduto al 31 dicembre 2014 (cfr. art. 9, comma 7 del D.L. n. 150/2013, convertito dalla legge n. 15/2014); tuttavia, trattandosi di un termine ordinatorio, la scadenza dello stesso non è ostativa all'adozione del regolamento.

- b) Con riferimento agli articoli 27 (*Accertamento*) e 32 (*Impegno di spesa*) dello schema, il CdS rileva che le relative disposizioni vanno aggiornate e allineate ai sensi, rispettivamente, dell'art. 21-bis (*Accertamento qualificato*) della legge n. 196/2009, introdotto dall'art. 6, comma 1, del d.lgs. n. 29/2018 ed entrato in vigore dal 21 aprile 2018, e dell'art. 34 (*Impegno e pagamento*), come sostituito all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 93/2016, entrato in vigore dal 24 ottobre 2018 (con efficacia a decorrere dal 1° gennaio 2019), nonché al principio contabile 20 (*Principio della competenza finanziaria*) contenuto nell'Allegato I (*Principi contabili generali*) della stessa legge n. 196/2009. In particolare, ad esempio, all'art. 27 dello schema occorrerebbe richiamare la definizione di "accertamento qualificato" contenuta al primo comma dell'art. 21-bis della legge n. 196/2009 e, con riferimento all'art. 32, occorrerebbe far riferimento alla disposizione di cui all'art. 34, comma 2 della legge n. 196/2009, laddove si dispone che vengono iscritti in bilancio gli impegni nel momento in cui l'obbligazione diventa effettivamente esigibile.
- c) All'art. 75 (*Compiti dei collegi dei revisori dei conti e dei Collegi sindacali e modalità di controllo*), comma 1, si prevede, tra l'altro, che il Collegio dei revisori dei conti o il Collegio sindacale "esplica attività di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione stessa ed esercita i compiti previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo 30 giugno 2011, n. 123, con le modalità previste dal medesimo articolo". L'art. 20 del d.lgs. 123/2011 (*Compiti dei Collegi dei revisori dei conti e sindacali*) stabilisce al comma 1 che i predetti organi "vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentarie e statutarie", "compreso il monitoraggio della spesa pubblica". Al riguardo, tenuto conto delle specifiche competenze e responsabilità attribuite ai Collegi dei revisori dei conti e sindacali, il CdS osserva che non appare appropriata l'attribuzione agli stessi di una funzione "di collaborazione con l'organo di vertice dell'amministrazione", considerate le specifiche funzioni di vigilanza, verifica e controllo attribuiti dalla normativa ai predetti organi. Peraltro, la disposizione in questione potrebbe ingenerare, nell'ordinaria operatività degli enti interessati, improprie commistioni di ruoli e responsabilità. Pertanto, le parole "esplica attività di collaborazione con l'organo di vertice

dell'amministrazione stessa ed' andrebbero espunte dal testo del comma 1 dell'art. 75.

- d) L'art. 87 (*Modifiche ed aggiornamenti*) stabilisce, che "il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana e sul sito internet del Ministero dell'economia e delle finanze, in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, può aggiornare la rappresentazione contabile degli schemi di bilancio, allegati al presente decreto". In proposito questo Ministero, in risposta alle osservazioni della Sezione, ha rappresentato che "successivi interventi di aggiornamento che dovessero palesarsi opportuni, ovvero necessari, in ragione del delinearsi del sistema normativo complessivo ancora in corso di completamento, ovvero in ragione della concreta esperienza maturata sulla scorta dell'intervenuta implementazione", saranno adottati "tramite l'emaneazione di una fonte di pari rango volta all'integrazione e/o modifica dell'emanando regolamento". Al riguardo, come già evidenziato dal CdS in merito allo schema di regolamento concernente la definizione della struttura del piano dei conti integrato delle amministrazioni centrali dello Stato ai sensi dell'art. 38-ter della legge n. 196/2009 (cf. parere n. O 1719/2018 del 3 luglio 2018), il medesimo CdS ribadisce che, specialmente nell'attuale fase di completamento del complesso quadro normativo finalizzato all'armonizzazione contabile, è necessario tener conto delle sperimentazioni in atto e dei risultati prodotti dai diversi provvedimenti adottati, attraverso un attento, costante e complessivo monitoraggio dell'applicazione in concreto dei provvedimenti in relazione ai diversi comparti contabili della pubblica amministrazione. Pertanto, il CdS conferma l'esigenza di introdurre all'art. 87 una disposizione che preveda il monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, considerando anche gli effetti sull'equilibrio di bilancio delle amministrazioni interessate, nonché la presentazione di periodiche relazioni che diano, tra l'altro, conto dell'effettivo grado di raggiungimento degli obiettivi di armonizzazione

contabile e di una maggiore trasparenza e leggibilità della spesa pubblica. Gli esiti di tale monitoraggio, unitamente al processo evolutivo delle fonti normative, dovrebbero costituire le basi di eventuali aggiornamenti e correttivi della normativa in esame e dei relativi schemi di bilancio.

Ciò debitamente premesso si rappresenta per i profili di competenza quanto segue.

Relativamente al punto a), concordando con le considerazioni del CdS, non si hanno osservazioni da rilevare.

Al riguardo delle osservazioni avanzate al punto b) si ritiene utile evidenziare che le previsioni dei citati articoli 21 (Accertamento qualificato), e 34 (Impegno e pagamento) della Legge n. 196/2009 come modificati dalle disposizioni entrate in vigore nel 2018, sono relative al Titolo VI – che disciplina il Bilancio dello Stato (rispettivamente Bilancio di previsione dello Stato e Entrate e spese dello Stato). Analogamente va evidenziato che ai sensi dell'articolo 38 bis (*Sistema di contabilità integrata finanziaria economico-patrimoniale*), comma 3, della medesima legge, *“L'ordinamento finanziario e contabile delle amministrazioni centrali dello Stato si conforma ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, che costituisce parte integrante della presente legge, definiti in conformità con i corrispondenti principi di cui al decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, al fine di garantire l'armonizzazione e il coordinamento dei bilanci e della finanza pubblica”*. Pertanto l'ambito di applicazione dei principi dettati dall'Allegato 1 citati nelle osservazioni del CdS, ivi comprese il Principio contabile 20 (Principio della competenza finanziaria), è individuato nelle amministrazioni centrali dello Stato. Per le amministrazioni pubbliche di cui all'oggetto dello Schema di regolamento in discussione il riferimento normativo è, com'è noto, da rinvenirsi nell'articolo 2, comma 2, del D. Lgs. n. 91 del 2011, il quale espressamente stabilisce che *“Le amministrazioni pubbliche conformano i propri ordinamenti finanziari e contabili ai principi contabili generali contenuti nell' allegato 1 che costituisce parte integrante del presente decreto, e uniformano l'esercizio delle funzioni di programmazione, gestione, rendicontazione e controllo a tali principi, che costituiscono regole fondamentali, nonché ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all' articolo 4, comma 3.”* Giova rilevare, altresì, che l'Allegato 1 al citato D. Lgs. n. 91 del 2011 definisce, per le amministrazioni di cui trattasi, il principio della competenza finanziaria, fornendo la definizione di “impegno” e “accertamento”, stabilendone gli elementi costitutivi e determinando il momento in cui la relativa registrazione contabile debba avvenire. Sul punto si rammenta che lo Schema di regolamento

proposto dà attuazione alla delega di cui all'articolo 4, comma 3, lettera b) del citato Decreto Legislativo 91/2011 che prevede, fra l'altro, *"la revisione delle disposizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 27 febbraio 2003, n.97"*.

In riferimento al punto c), si rappresenta che non si rilevano elementi ostativi all'accoglimento dell'osservazione, laddove tale modifica sia ritenuta necessaria.

Infine, relativamente alle osservazioni avanzate al punto d) si ritiene utile evidenziare che ai sensi Titolo IV della Legge n. 196/2009 vengono richiamate specifiche attività connesse al monitoraggio dei conti pubblici, anche in relazione alle competenze di questo Dipartimento. Sul punto devesi altresì segnalare che l'art. 3 della più volte citata Legge n. 196 dispone che il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette, in allegato al Documento di economia e finanza il Rapporto sullo stato di attuazione della riforma della contabilità e finanza pubblica. Nel concordare, infine, con la necessità di un monitoraggio della corretta implementazione della nuova disciplina, si assicura che alla stessa verrà dato corso nell'ambito dell'esplicazione delle competenze di vigilanza e controllo in capo alla Ragioneria Generale dello Stato cui è demandata, parimenti, l'attività di verifica del processo di armonizzazione dei sistemi contabili.

Ciò posto, a parere di questo Dipartimento, appaiono delinearsi le condizioni per la trasmissione dello schema di decreto, unitamente alle relazioni illustrativa e tecnica ed agli schemi di bilancio, alle Commissioni parlamentari, come previsto dal citato articolo 4, comma 8, del D. Lgs. n. 91/2011, per la prosecuzione del relativo iter approvativo. Si segnala, la particolare urgenza di conclusione del predetto iter, in linea con la necessità di completamento del quadro normativo inerente la riforma sull'armonizzazione contabile delle pubbliche amministrazioni destinatarie del decreto medesimo.

Il Ragioniere Generale dello Stato

