

SENATO DELLA REPUBBLICA

XVII LEGISLATURA

Doc. XXVII
n. 33

RELAZIONE FINALE

SUI RISULTATI DELL'ATTIVITÀ DI SPERIMENTAZIONE
DELLA TENUTA DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA
SULLA BASE DELLA NUOVA CONFIGURAZIONE
DEL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA FINANZIARIA

(Articolo 25, comma 1, del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91)

Presentata dal Ministro dell'economia e delle finanze

(PADOAN)

Comunicata alla Presidenza il 6 dicembre 2017

PAGINA BIANCA

SPERIMENTAZIONE DI CUI ALL'ARTICOLO 25 DEL DECRETO LEGISLATIVO 31 MAGGIO 2011, N. 91

Relazione finale

Dal 1° gennaio 2015¹ è stata avviata la sperimentazione, della durata di due esercizi, avente ad oggetto la tenuta della contabilità finanziaria sulla base della nuova configurazione del principio della competenza finanziaria (“principio contabile applicato della competenza finanziaria” o c.d. della competenza finanziaria “a scadenza”), prevista dall’articolo 25 del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, recante disposizioni per l’attuazione dell’articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili, secondo cui *“1. Al fine di valutare gli effetti derivanti da un avvicinamento tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze è disciplinata, a partire dal 2012, una attività di sperimentazione della durata di due esercizi finanziari, avente ad oggetto la tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una nuova configurazione del principio della competenza finanziaria, secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l’ente di riferimento, sono registrate nelle scritture contabili con l’imputazione all’esercizio nel quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre la copertura finanziaria per l’effettuazione della complessiva spesa dell’investimento. Le amministrazioni interessate alla sperimentazione sono individuate anche tenendo conto della opportunità di verificarne, in particolare, gli effetti sulle spese in conto capitale. Al termine del primo esercizio finanziario in cui ha avuto luogo la sperimentazione e,*

¹ Il termine di avvio della sperimentazione, già rinviato al 1° gennaio 2014 con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 26 giugno 2013, è stato ulteriormente differito al 1° gennaio 2015, per effetto di quanto previsto dal comma 8 dell’articolo 9 del decreto legge 30 dicembre 2013, n. 150, recante “*Proroga di termini previsti da disposizioni legislative*”, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2014, n. 15.

successivamente, ogni sei mesi, il Ministro dell'economia e delle finanze trasmette alle Camere una relazione sui relativi risultati.

2. In considerazione degli esiti della sperimentazione, è valutata la possibilità di estendere alle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) la tenuta di una contabilità finanziaria sulla base del principio di competenza finanziaria come configurato dal comma 1.".

In attuazione di quanto previsto dal citato articolo 25, comma 1, è stato adottato il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° ottobre 2013 che ha previsto l'individuazione delle amministrazioni da coinvolgere nella sperimentazione con successivo provvedimento.

In particolare, la suddetta individuazione è stata effettuata con determina del Ragioniere generale dello Stato del 16 ottobre 2014 che ha, inoltre, definito le modalità applicative della sperimentazione, identificando nell'Ispettorato Generale di Finanza del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato la struttura di riferimento per ciascuna amministrazione coinvolta.

Tra gli Enti che hanno manifestato interesse alla partecipazione sono stati scelti:

1. l'Istituto nazionale di astrofisica (INAF);
2. l'Agenzia Nazionale per i Servizi Sanitari (AGENAS);
3. l'Autorità Portuale di Ancona, ora Autorità di Sistema Portuale del Mare Adriatico Centrale (istituita con D. Lgs. n. 169/2016);
4. la Cassa Conguaglio per il Settore Elettrico (CCSE), ora Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali - CSEA (art. 1, comma 670, della legge 28 dicembre 2015, n. 208).

Inoltre, con determina del Ragioniere Generale dello Stato del 30 giugno 2015, è stato istituito un Gruppo di lavoro per l'espletamento di taluni compiti di cui al decreto legislativo n. 91/2011.

Nell'ambito di tale Gruppo, è stato poi costituito un sottogruppo con compiti di coordinamento dell'attività di sperimentazione ex articolo 25 della durata di due esercizi finanziari.

In sede di riunione del sopra citato gruppo di lavoro, si è convenuto di predisporre la relazione per il primo esercizio dopo l'esame dei rendiconti 2015, attesa la necessità di acquisire utili elementi informativi sui risultati dell'attività svolta, desumibili soltanto dai menzionati documenti contabili.

In ragione di ciò, la relazione al primo anno di sperimentazione è stata inviata, per il successivo inoltro al Parlamento, al Gabinetto del Ministro e all'Ufficio legislativo in data 17 agosto 2016 e ha, conseguentemente, illustrato anche le tematiche sorte nel primo semestre del 2016.

E' stata altresì predisposta la relazione relativa al primo semestre del secondo anno di sperimentazione, trasmessa in data 21 febbraio 2017, che ha precisato talune ulteriori problematiche riscontrate successivamente che hanno prodotto esiti nel secondo semestre.

Con le predette relazioni, le attività svolte nel secondo anno di sperimentazione sono state sostanzialmente relazionate, in ottemperanza al disposto del menzionato articolo 25.

Conseguentemente, nel rinviare a quanto già precisato nei precedenti referti, la presente relazione si redige alla luce dell'esame dei rendiconti 2016 e dà conto degli effetti della conclusione della sperimentazione medesima in considerazione anche del ritorno all'applicazione dei principi contabili previgenti alla sperimentazione, nelle more dell'entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

Ciò posto, appare utile ricordare, in via preliminare, che, nel corso del secondo semestre 2016, è stata adottata un'apposita determina del Ragioniere Generale dello Stato datata 20 dicembre 2016, con la quale - oltre a apportare modifiche al principio contabile in sperimentazione per la determinazione della quota di stanziamento da accantonare al fondo svalutazione crediti - è stata sancita, al 31 dicembre 2016, la conclusione del periodo di sperimentazione avviato a decorrere dal 1° gennaio 2015.

In tale ambito, è stato necessario fornire alcune indicazioni inerenti alla conclusione della sperimentazione medesima, nelle more dell'entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91.

In particolare, nella predetta determina del 20 dicembre 2016, è stato precisato che il rendiconto dell'esercizio 2016 degli enti in sperimentazione deve essere redatto nel rispetto di quanto previsto dal citato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° ottobre 2013.

Viceversa, a decorrere dal 1° gennaio 2017, per le amministrazioni pubbliche partecipanti alla sperimentazione, trova applicazione la disciplina contabile previgente recata, in particolare, dal DPR n. 97/2003.

Conseguentemente, nelle more dell'entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, il bilancio preventivo 2017 degli enti in sperimentazione è predisposto nel rispetto di quanto segue:

- a. il fondo pluriennale vincolato confluisce nella parte vincolata dell'avanzo di amministrazione presunto;
- b. gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti sono utilizzati secondo le regole fissate dalla legislazione vigente;
- c. gli accertamenti effettuati e gli impegni assunti, imputati agli esercizi successivi, restano validi a tutti gli effetti giuridici.

Tuttavia, al fine di non vanificare le conoscenze e le attività poste in essere dagli enti partecipanti alla sperimentazione, è stata data la possibilità agli stessi - fino all'entrata in vigore del menzionato regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 - di adottare, unitamente agli schemi di bilancio e di rendiconto previsti dalle discipline contabili vigenti, le procedure e gli schemi allegati al richiamato decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 1° ottobre 2013, in quanto coerenti con quelli previsti dal predetto regolamento.

In relazione a tale opportunità, soltanto l'Autorità Portuale di Ancona e l'AGENAS hanno provveduto a redigere il bilancio preventivo 2017 secondo la disciplina contabile vigente e secondo gli schemi da questa previsti, affiancando a tali schemi di bilancio quelli allegati al D.M. 1° ottobre 2013 e continuando ad applicare le procedure previste dalla sperimentazione.

Viceversa, l'INAF ha presentato il preventivo 2017 predisponendo gli schemi vigenti, senza affiancarvi quelli di cui al citato D.M.

La Cassa Conguaglio per il Settore Elettrico (CCSE), ora Cassa per i servizi energetici e ambientali - CSEA, avendo acquisito natura giuridica di ente pubblico economico (art. 1, comma 670, della legge 28 dicembre 2015, n. 208), a decorrere dall'esercizio 2017, è passata alla contabilità civilistica.

Ciò premesso, come già evidenziato nella relazione al primo anno di sperimentazione, si conferma un differente risultato connesso al comportamento tenuto dagli enti circa l'applicazione delle regole contabili. Si è riscontrato,

sostanzialmente, che ove l'ente ha eseguito una rigorosa applicazione dei principi già contenuti nel regolamento di riferimento (DPR n. 97/2003), si è rivelato residuale, e talvolta assente, l'adeguamento delle consistenze dei residui, in applicazione del nuovo principio di competenza finanziaria "a scadenza", con una valorizzazione del Fondo pluriennale vincolato molto ridotta o pari a zero.

Tale assunto è stato confermato da quanto segnalato dalla Corte dei Conti, nella relazione sulla gestione 2015 dell'AGENAS, laddove viene evidenziato che *"in ottemperanza alle citate disposizioni, prima di introdurre i principi previsti dalla sperimentazione, l'Agenzia ha proceduto (deliberazione del C.d.A. n. 31 del 30 ottobre 2015) al riaccertamento ordinario dei residui ai sensi del d.p.r. n. 97/2003, le cui risultanze contabili non hanno comportato la necessità di un riaccertamento straordinario sulla base della nuova contabilità finanziaria c.d. potenziata."*

Sul punto, si ritiene utile rammentare altresì quanto precisato dalla Cassa Conguaglio per il Settore Elettrico (CCSE), ora Cassa per i servizi energetici e ambientali - CSEA nella relazione al primo anno di sperimentazione e, in particolare, che tale ente ha provveduto ad applicare *"una diversa interpretazione del D.P.R. 97/2003 che ha portato di fatto a riconsiderare il riaccertamento straordinario approvato nel mese di giugno 2015 e ricondurre le medesime operazioni, all'interno di un riaccertamento "ordinario" determinato da un intervento straordinario di modifica dei criteri contabili tra due diversi esercizi. Pertanto, per le uscite è stato riaccertato il fondo svalutazione crediti precedentemente impegnato, oltre ad essere considerato in sede di previsione. Per le entrate ci si è orientati con un'interpretazione maggiormente in linea con le norme in materia di competenza economica, anche in chiave evolutiva in vista della trasformazione in ente economico. In base ai criteri civilistici, infatti, a cui il D.P.R. rimanda, devono essere iscritte in competenza le entrate rappresentative di ricavi a copertura di costi di competenza dell'esercizio. Considerato che l'ente copre i costi correnti di ciascun periodo con i ricavi di cui è previsto l'incasso nel medesimo periodo, tale modifica interpretativa consente di vedere riallineati i valori in competenza finanziaria con quelli in competenza economica, facendo venir meno l'esigenza di scritture di rettifica"*. Inoltre, *"il risultato di amministrazione ai sensi della sperimentazione e ai sensi del DPR coincidono poiché l'ente non ha previsto il fondo pluriennale vincolato ed ha adottato la medesima metodologia ed i medesimi importi relativamente ai fondi*

rischi ed oneri poiché i valori erano già in linea con quanto effettuato ed i criteri indicati nel decreto della sperimentazione non si discostano dal DPR.”

Per quanto riguarda il secondo esercizio di sperimentazione, si riporta, di seguito, quanto rilevato dagli enti² nel corso dell'attività di sperimentazione.

L'AGENAS, nella sua relazione finale alla sperimentazione, ha precisato che *“in corso di gestione si è rilevato che per alcune fattispecie gestionali (ad esempio rilevazione dei costi per acquisto di beni, personale dipendente, ecc...) il “nuovo” principio contabile coincide con quanto già indicato nel dettato normativo di riferimento dell’Agenzia ovvero il DPR 97/2003 e il Regolamento di contabilità, pertanto, nella maggior parte dei casi, non è stato necessario apportare modifiche alle contabilizzazioni.*”, ribadendo una sostanziale convergenza tra i principi già previsti dalla normativa vigente e il nuovo principio contabile.

La Cassa Conguaglio per il Settore Elettrico (CCSE), ora Cassa per i servizi energetici e ambientali - CSEA ha riaffermato che il Fondo pluriennale vincolato, previsto dal menzionato DM 1° ottobre 2013, non è stato costituito in quanto tutte le spese pluriennali sono coperte con entrate relative agli esercizi di imputazione della spesa, atteso che *“l’ente gestisce esclusivamente partite correnti tutte a destinazione vincolata, ivi compresi i costi di funzionamento, che vengono coperti con un prelievo sulle giacenze in base al consumo annuale”*.

L’Autorità Portuale di Ancona ha esposto gli approfondimenti e le analisi effettuate dalla stessa, segnalando che l'attività programmatoria, a partire dal bilancio per l'esercizio 2017, secondo le vigenti disposizioni e quindi senza il Fondo Pluriennale Vincolato, è risultata nettamente più snella. Più precisamente, l'importo determinato a fine anno 2016 per il Fondo pluriennale vincolato, nel bilancio 2017 è stato considerato fra i vincoli dell'avanzo di amministrazione.

Come già rappresentato in precedenti relazioni concernenti la sperimentazione, l’Autorità Portuale ha ribadito che *“se da un lato, il Fondo Pluriennale Vincolato può rappresentare uno strumento valido per avere conto della dinamica di intervento*

² L'INAF non viene riportato in quanto, di fatto, non ha applicato il principio in sperimentazione, ma ha redatto, in sede di consuntivo 2015 e 2016, esclusivamente gli schemi di bilancio richiesti dal DM 1° ottobre 2013.

dell'Ente, della tempestività di impiego delle risorse destinate agli investimenti ecc., dall'altro, soprattutto a regime, potrebbe risultare uno strumento di non facile utilizzo. La perplessità sopra rappresentata, almeno per quanto riguarda l'esperienza maturata da questo Ente, ha trovato conferma già nel biennio di sperimentazione, in particolare nel 2° anno, in cui per la redazione del bilancio di previsione 2016-2018, è risultato estremamente difficoltoso programmare e gestire la movimentazione di tale posta: se, infatti, allocare in tale voce le previsioni relative a spese per le quali non era ipotizzabile la scadenza nell'anno, poteva fornire, in sede di prima applicazione, a differenza di quanto avveniva negli esercizi precedenti alla sperimentazione, elementi di chiarezza sulla capacità e sulla tempestività di intervento dell'Ente, già con il secondo esercizio si è avuta la sensazione che tale chiarezza fosse venuta meno e ciò per le particolari articolazioni e movimentazioni cui il fondo è soggetto nell'arco temporale di realizzazione dei programmi, con accentuazione delle difficoltà programmatiche soprattutto finanziarie.”

Secondo la predetta Autorità Portuale, conclusivamente, le esigenze di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'art. 25 del D.Lgs. n. 91/2011, potrebbero essere soddisfatte mediante l'apposizione di adeguati e corrispondenti vincoli nell'avanzo di amministrazione.

In proposito, non può sottacersi che, qualora il principio della competenza finanziaria “a scadenza” dovesse trovare conferma nei principi contabili riguardanti i comuni criteri di contabilizzazione ai quali conformare i regolamenti di tutte le Pubbliche Amministrazioni, ai sensi del decreto legislativo n. 91/2011, la proposta formulata dall'Autorità Portuale di Ancona consentirebbe di trovare coerenza anche con gli schemi di bilancio allegati al Regolamento in corso di emanazione, ai sensi dell'art. 4), comma 3, lettera b), del medesimo decreto legislativo, concernente la revisione delle disposizioni del D.P.R. n. 97/2003.

Alla luce di quanto precede, per consentire di superare le criticità rilevate nel corso della sperimentazione, potrebbe risultare appropriata una revisione delle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 2003, n. 97 - come richiesto dal sopra menzionato art. 4, comma 3, lett. b) del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91 - prescindendo dalla costituzione del Fondo pluriennale vincolato e richiedendo agli enti di appostare adeguati vincoli nell'avanzo di amministrazione.

Tale soluzione, fra l'altro, non solo è emersa nel corso della sperimentazione, laddove gli enti hanno proceduto ad una rigorosa applicazione del vigente DPR 97/2003, ma risulta confermata dalle stesse indicazioni contenute nella determina del Ragioniere Generale dello Stato del 20 dicembre 2016 relativa alla chiusura del periodo di sperimentazione.

In tale determina, infatti, all'art. 2, comma 3, si dispone che *“Nelle more dell'entrata in vigore del regolamento di cui all'articolo 4, comma 3, lett. b), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, le amministrazioni pubbliche partecipanti alla sperimentazione predispongono il bilancio preventivo 2017, nel rispetto di quanto segue:*

- a. il fondo pluriennale vincolato confluisce nella parte vincolata dell'avanzo di amministrazione presunto;*
- b. gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti sono utilizzati secondo le regole fissate dalla legislazione vigente;*
- c. gli accertamenti effettuati e gli impegni assunti, imputati agli esercizi successivi, restano validi a tutti gli effetti giuridici.”*

Quanto alla introduzione del nuovo principio contabile, occorre richiamare le previsioni recate dall'art. 4, comma 3, lett. c), del decreto legislativo 31 maggio 2011, n. 91, secondo cui, con apposito regolamento, si provvederà alla definizione dei principi contabili riguardanti comuni criteri di contabilizzazione ai quali conformare i regolamenti di tutte le pubbliche amministrazioni. Pertanto, nell'ambito della definizione del predetto regolamento sarà opportunamente valutata la necessità dell'adozione di un nuovo principio contabile tenendo conto sia delle disposizioni contenute nell'art. 8 e nell'allegato 1 del decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 90, sia degli esiti della sperimentazione avviata da questo Dipartimento ai sensi dell'art. 9, comma 4, del decreto legislativo 12 maggio 2016, n. 93.

In proposito, giova precisare che il D.Lgs. n. 90/2016, in attuazione della delega contenuta nell'art. 40 della legge n. 196/2009, prevede il completamento della riforma della struttura del bilancio dello Stato con l'introduzione, fra l'altro, di una contabilità finanziaria ed economico patrimoniale, mentre il D.Lgs. n. 93/2016 attiene ad una sperimentazione per il bilancio dello Stato, della durata massima di 12

mesi, volta solamente al potenziamento della funzione del bilancio di cassa, in attuazione della delega contenuta nell'art. 42 della legge n. 196/2009.

La sperimentazione per il bilancio dello Stato è disciplinata con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 16 settembre 2016 e attiene alla registrazione degli impegni di spesa assunti dalle amministrazioni statali secondo quanto previsto dall'art. 34 del menzionato decreto legislativo n. 93/2016, laddove, al comma 2, si dispone che *“Con riferimento alle somme dovute dallo Stato in relazione all'adempimento di obbligazioni giuridiche perfezionate sono assunti gli impegni di spesa, nel rispetto delle leggi vigenti e, nei limiti dei pertinenti stanziamenti iscritti in bilancio, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili, dando pubblicità mediante divulgazione periodica delle informazioni relative agli impegni assunti per gli esercizi in cui l'obbligazione diviene esigibile”*.

In merito, occorre evidenziare, altresì, che l'art. 8 del menzionato D.lgs. n. 90/2016 ha introdotto l'art. 38-bis nella legge n. 196/2016, rubricato: *“Sistema di contabilità integrata finanziaria ed economico-patrimoniale”*, prevedendo, al comma 1, che *“Al fine di perseguire la qualità e la trasparenza dei dati di finanza pubblica, le Amministrazioni centrali dello Stato adottano, nell'ambito della gestione, a fini conoscitivi, la contabilità economico patrimoniale in affiancamento alla contabilità finanziaria mediante l'adozione di un sistema integrato di scritture contabili che consenta la registrazione di ciascun evento gestionale contabilmente rilevante ed assicuri l'integrazione e la coerenza delle rilevazioni di natura finanziaria con quelle di natura economica e patrimoniale.”*.

Tenendo conto che gli enti pubblici vivono prevalentemente di finanza derivata, ossia di trasferimenti provenienti dal bilancio dello Stato o da altre Amministrazioni pubbliche, le innovazioni contabili riguardanti il bilancio dello Stato, oggetto al momento di sperimentazione, appaiono determinanti per le conseguenti ricadute in termini di armonizzazione contabile.

Pertanto, sarà necessario verificare anche le modalità di integrazione dei due sistemi contabili, finanziario ed economico-patrimoniale, in ambito statale per poi valutarne l'applicabilità anche negli enti soggetti all'armonizzazione di cui al D.Lgs. n. 91/2011.



170270023450