



**MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**  
**DIPARTIMENTO DELLA RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO**

## AUSTRIA: Una riforma basata sugli IPSAS

Visita di studio presso il Ministero delle Finanze austriaco  
Vienna, 28-30 maggio 2018

*Relazione elaborata sulla base degli incontri tenutisi nell'ambito del progetto "Design of the accrual IPSAS/EPSS based accounting reform in the Italian public administration" (nel quadro dello Structural Reform Support Programme 2017-2020 curato dalla Commissione Europea), presso il Ministero delle Finanze dell'Austria a Vienna il 28, 29 e 30 maggio 2018 dalla delegazione della RGS composta da: Sonia Caffù, Daniela Collesi, Roberto Corona, Laura Cotterli, Caterina Merandi, Fabrizio Mocavini, Emilia Scafuri Rosario Stella e Manuela Zaia.*

## INDICE

Precisazioni.....	3
Premessa: le relazioni finanziarie tra i diversi livelli amministrativi.....	5
1. La contabilità nel contesto del federalismo austriaco .....	7
2. La gestione del bilancio .....	9
3. La Riforma globale del bilancio.....	14
4. Dalla contabilità di cassa alla contabilità accrual.....	18
5. L'implementazione degli standard di contabilità accrual .....	21
6. Il piano dei conti .....	26
7. L'attività di training .....	29
8. Il sistema IT .....	30
9. I prossimi passi da compiere.....	32

## Precisazioni

Per una più agevole lettura, si riporta di seguito il significato di alcuni termini contabili comunemente utilizzati a livello internazionale e riportati nel testo.

**Budgetary accounting:** contabilità basata sul principio di competenza finanziaria, contabilità che registra gli eventi relativi all'esecuzione del bilancio approvato dal Parlamento secondo le fasi di spesa (prenotazione, impegno, obbligazione e pagamento) e di entrata (previsione, accertamento e riscossione).

**Financial statements:** insieme dei documenti che compongono la reportistica relativa al bilancio di chiusura di esercizio ovvero lo Stato Patrimoniale, il Conto economico, il *Cash flow statement* e la nota integrativa.

**Performance budgeting:** bilancio basato sui risultati, inteso come strumento che crea una relazione tra i livelli di finanziamento del programma di spesa e i risultati attesi da quello stesso programma.

**Contabilità accrual,** metodo contabile che misura la performance e la posizione di una entità (patrimonio netto) riconoscendo gli eventi economici indipendentemente dal momento in cui si verificano le transazioni di cassa. L'idea generale è che gli eventi economici siano rilevati e quindi registrati (in partita doppia) nel momento in cui avviene la transazione indipendentemente da quando il pagamento viene effettuato (o ricevuto).

Di seguito le principali informazioni sul processo di riforma globale del bilancio in Austria con il quale è stata introdotta nel settore pubblico la contabilità *accrual* a base IPSAS.

L'autonomia finanziaria in materia di entrate per gli Stati federati austriaci, e per le amministrazioni locali, è relativamente bassa. La riscossione delle imposte avviene principalmente a livello federale e l'allocazione delle risorse a favore degli Stati federati e delle entità locali avviene secondo le modalità indicate nella legge del 2017 sulle relazioni fiscali intergovernative (*Intergovernmental Fiscal Relations Act*). Di contro, l'autonomia finanziaria in materia di spesa è molto alta, con libertà per gli Stati federati di spendere, contrarre debiti e possedere o istituire imprese pubbliche.

A fronte di tale libertà esistono tuttavia due importanti restrizioni di carattere volontario: il Patto di Stabilità Interno e la supervisione del livello locale da parte del corrispondente livello di Stato federato.

Il **bilancio federale austriaco** è organizzato secondo una **struttura “piramidale”** con livelli progressivi di dettaglio, che prevede al vertice le rubriche (*rubric*) e, al di sotto di queste, i capitoli (*budget chapter*) e gli stanziamenti complessivi per un'area di spesa (*global budget*).

La **Riforma globale del bilancio federale, attuata tra il 2009 e il 2013**, ha portato all'introduzione del sistema *accrual*, con un nuovo equilibrio tra flessibilità gestionale e responsabilità (*accountability*) e un “approccio integrato”.

Gli elementi fondamentali sui quali la riforma ha innovato sono diversi. Di particolare importanza si sono rivelati i quadri di spesa a medio termine (MTEF) e i rapporti sulla sostenibilità, la gestione degli enti statali orientata ai risultati, una nuova struttura del bilancio e, più in generale, la politica di bilancio basata sui risultati con nuovi meccanismi di controllo e di rendicontazione.

L'introduzione del **sistema contabile basato sul principio *accrual*** non è avvenuto a discapito del sistema contabile basato sul principio di cassa. Quest'ultima, infatti, fornisce importanti informazioni sulla liquidità e, quindi, sulla situazione finanziaria. Il sistema *accrual*, dal suo canto, fornisce “punti di vista” ulteriori sull'utilizzo delle risorse e sulla comparazione tra attività e passività.

Obiettivo della documentazione di bilancio è quello di fornire **un'immagine fedele della situazione patrimoniale-finanziaria**, dei risultati finanziari e dei flussi di cassa. E' quindi necessario disporre di informazioni sulle attività e sulle passività, in aggiunta a quelle sui flussi di cassa e sulle risorse finanziarie. Per ottenere questo risultato, la riforma contabile implementata in Austria ha utilizzato gli **IPSAS come standard di riferimento**.

Al 1° gennaio 2013, su 32 standard IPSAS, 19 sono stati applicati in modo pieno, 6 sono stati applicati con alcune modifiche e 7 sono stati ritenuti non pertinenti alla situazione austriaca.

Il percorso della riforma globale del bilancio, che ha portato all'introduzione del sistema *accrual*, è stato guidato da un Gruppo di Coordinamento, istituito all'interno della Direzione del Bilancio del Ministero delle Finanze, e da un Comitato Direttivo, che ha agito come sottocommissione della Commissione Bilancio del Parlamento.

## Premessa: le relazioni finanziarie tra i diversi livelli amministrativi

La Repubblica d'Austria, Stato Membro dell'Unione Europea dal 1995, ha una popolazione di circa 9 milioni di abitanti per una superficie territoriale di 84.000 chilometri quadrati. Lo Stato è strutturato su tre livelli amministrativi: il Governo Federale, i nove Stati Federati (*Länder*) e circa 2.100 municipalità. A questi tre livelli va aggiunta l'amministrazione della previdenza sociale.



La funzione legislativa è divisa tra governo centrale e federale, mentre le funzioni esecutive sono ripartite tra i tre livelli di governo.

Lo Stato Federale ha competenze in materia di affari esteri, dogana, immigrazione, finanza federale e fisco, sistema bancario, polizia, difesa, commercio, industria, miniere, salute, istruzione e università.

Gli Stati Federati hanno competenze in materia di ospedali, assistenza agli anziani, strade regionali, leggi municipali, sport, istruzione primaria, finanza statale, edilizia pubblica e sussidi.

Le municipalità hanno competenze in materia di finanza locale e di erogazione di servizi vari (acqua, fognature, smaltimento dei rifiuti, trasporto pubblico locale, permessi edilizi, vigili del fuoco).

Le competenze dei diversi livelli amministrativi sono esplicite nella Carta Costituzionale (*Bundes-Verfassungsgesetz*), che conferisce ai singoli livelli di governo la capacità di agire come entità giuridiche, redigere autonomamente i propri bilanci, possedere propri beni e stipulare trattati pubblici.

La Legge costituzionale fiscale del 1948 (*Finanz-Verfassungsgesetz*) delinea inoltre le competenze dei diversi livelli di governo in materia di tassazione, ripartizione del gettito fiscale, distribuzione dei costi e regole per i trasferimenti.

## 1. La contabilità nel contesto del federalismo austriaco

L'autonomia finanziaria in materia di entrate per gli Stati federati austriaci, e per le amministrazioni locali, è relativamente bassa, in quanto la riscossione delle imposte avviene principalmente a livello federale e l'allocazione delle risorse a favore degli Stati federati e delle entità locali avviene secondo le modalità indicate nella legge sulle relazioni fiscali intergovernative (*Intergovernmental Fiscal Relations Act*).

### La riforma del sistema delle relazioni fiscali/finanziarie: *Intergovernmental Fiscal Relations Act, IFRA*

I negoziati tra il Governo federale, i Länder e i Comuni sono iniziati nella primavera del 2015 e sono stati chiusi con successo a novembre 2016, con un accordo in materia fiscale e la firma del Patto su una nuova legge sulle relazioni finanziarie intergovernative (IFRA 2017) da parte dei rappresentanti dei tre soggetti istituzionali.

La nuova IFRA è il primo passo verso un maggiore orientamento ai compiti istituzionali, una maggiore trasparenza e semplificazione e una più forte autonomia fiscale dei Länder.

Oltre a un sistema di parametri di riferimento e di revisione della spesa da sviluppare, sono stati concordati nuovi strumenti per sostenere le riforme amministrative. Inoltre, è stato deciso di sostenere una riforma della Costituzione federale, tenendo conto dei lavori della "Convenzione Austria".

Sono stati infine concordati ulteriori passi per quanto riguarda la preparazione e l'attuazione delle nuove norme contabili armonizzate stabilite nel regolamento sulla forma e sulla struttura dei bilanci dei Länder e delle amministrazioni locali (*Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015*, VRV).

Il VRV 2015 è orientato sugli IPSAS e implementa la contabilità *accrual* dei governi subnazionali in Austria.

Fonte:<https://english.bmf.gv.at/budget-economic-policy/Fiscal-Federalism.html>

Di contro, l'autonomia finanziaria in materia di spesa è molto alta, con libertà per gli Stati federati di spendere, contrarre debiti e possedere o istituire imprese pubbliche.

A fronte di tale libertà esistono tuttavia due importanti restrizioni di carattere volontario: il Patto di Stabilità Interno (in base a quanto disposto dalla normativa dell'Unione Europea) e la supervisione del livello locale da parte del corrispondente livello di Stato federato.

L'autonomia in materia contabile deriva direttamente dalla Carta Costituzionale e dalla Legge costituzionale fiscale del 1948.

Il sistema politico austriaco si basa sulla adozione consensuale delle decisioni: il peso politico del livello amministrativo degli Stati federati e, in misura minore, del livello amministrativo locale, tende ad essere più alto rispetto al loro relativo volume fiscale.

La maggior parte dei trasferimenti dal livello federale verso gli altri livelli di governo avviene in base alla legge sulle relazioni fiscali intergovernative (IFRA). Queste transazioni sono solitamente considerate come trasferimenti intergovernativi (trasferimenti in conto capitale e sovvenzioni agli investimenti) e l'IFRA indica la destinazione degli stanziamenti dedicati a scopi specifici e i pagamenti obbligatori (ad esempio, potenziamento del trasporto pubblico, potenziamento delle strutture per l'assistenza all'infanzia).

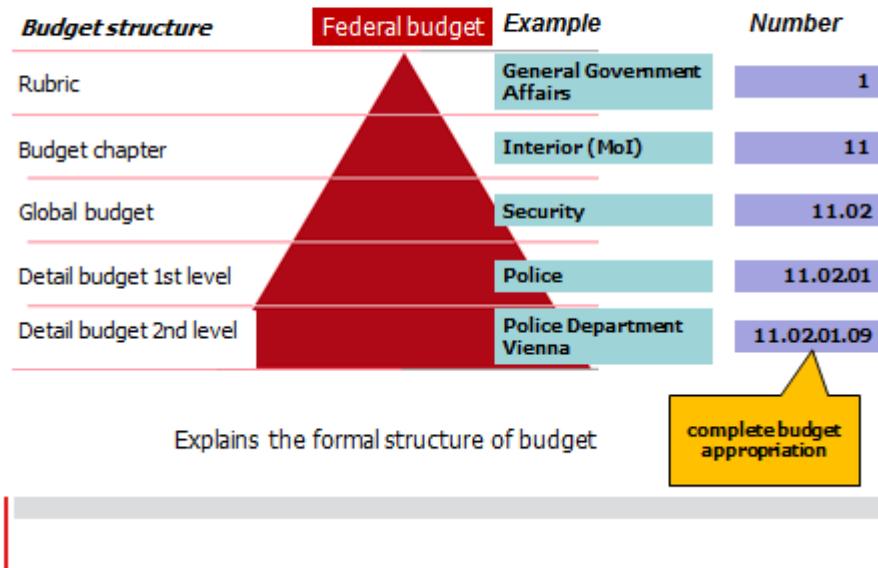
## 2. La gestione del bilancio

### Premessa

Il bilancio federale austriaco è organizzato secondo una struttura “pirramidale” con livelli progressivi di dettaglio, che prevede al vertice cinque rubriche (*rubric*) e, al di sotto di queste, i capitoli (*budget chapter*) e gli stanziamenti complessivi per un’area di spesa (*global budget*). Le rubriche possono essere comuni a più ministeri, mentre ogni capitolo è assegnato a un unico ministero. Attualmente i capitoli sono 35 ma il loro numero può variare.

Sono poi presenti due ulteriori livelli di dettaglio, uno di primo livello e uno di secondo livello. La figura che segue fornisce un esempio di tale struttura con riferimento alle spese per la pubblica sicurezza sostenute dal Ministero dell’Interno.

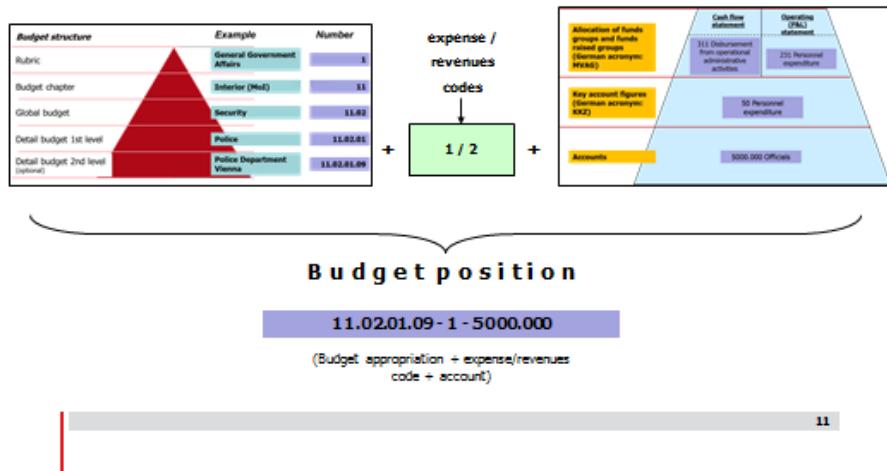
### Budget appropriation – organizational structure



La figura successiva affianca invece alla struttura “pirramidale” del bilancio una vista del lato economico della spesa per pubblica sicurezza con i relativi codici di identificazione. I codici indicati nella struttura piramidale, uniti al codice di spesa e alle sette cifre che individuano il conto, danno la collocazione della spesa all’interno del bilancio.

## Master data – Budget position

**BMF**  
BUNDESMINISTERIUM  
FÜR FINANZEN



Il conto economico (*operating statement*) espone i dati relativi alle spese e alle entrate indipendentemente dal momento del pagamento e dell'incasso.

Il prospetto dei flussi di cassa (*cash flow statement*) espone i dati relativi alle spese e alle entrate con specifico riferimento al momento del pagamento e dell'incasso.

### Il processo di bilancio

Il processo di bilancio inizia in primavera quando viene definito il quadro di spesa di medio termine (*Medium-term expenditure framework*, MTEF), che stabilisce i tetti di spesa per il successivo periodo quadriennale. Il MTEF viene presentato entro il mese di aprile al Parlamento che, entro il mese di maggio, adotta le decisioni sullo stesso. Lo stesso MTEF viene poi aggiornato in ottobre, contestualmente al progetto di bilancio annuale che viene approvato con legge dal Parlamento. Nel progetto di bilancio si fissa un ammontare di spesa per ciascun ministero, che viene poi suddiviso tra le varie tipologie di spesa, con ampia flessibilità in sede gestionale.

## ESEMPIO DI STRUTTURA DEL BILANCIO

RUBRICA DI BILANCIO (*heading*):

- Istruzione, Ricerca e Cultura

CAPITOLO DI BILANCIO (*budget chapter*):

- Istruzione

STANZIAMENTO COMPLESSIVO PER UN'AREA DI SPESA (*global budget*):

- Scuola, incluso il personale docente

PREVENTIVI DI DETTAGLIO (*detail budgets*):

- Scuola primaria, scuola secondaria
- Licei inferiori
- Licei superiori
- Scuole pre-professionali
- Scuole professionali
- Scuole austriache all'estero
- .....

Le tabelle che seguono espongono le voci del bilancio e i metodi di valutazione applicati per ciascuna di esse.

## Applied valuation methods - assets



Balance sheet item	Method (s)
Property, plant and equipment and intangible assets	Depreciated or amortised cost
Land	Acquisition cost, appraisal reports, land raster method
Land improvements	Depreciated cost, specified reference values or average values
Buildings	Depreciated cost, appraisal cost, average cost of buildings with similar function, etc.
Cultural assets	Cost, appraisal reports, fair value
Securities and other financial assets	Nominal value
Equity investments	Federal Government's proportionate share of the estimated net assets
Receivables	Nominal amount, non current: present value
Financial instruments	Nominal value, derivatives: fair value
Inventories	Cost, first-in-first-out principle
Cash and cash equivalents	Nominal value

## Applied valuation methods - liabilities



Balance sheet item	Method (s)
Payables	Repayment amounts
Provisions	Current: anticipated payment amount Non current: present value Severance payments and anniversary bonuses: projected unit credit method
Financial liabilities and currency swaps	Nominal value Currency swaps (receivable and payable): nominal value and repayment amount

### Il rendiconto finanziario federale

Il rendiconto federale viene trasmesso al Parlamento entro il 30 giugno dal Presidente della Corte dei Conti, dopo che la stessa Corte dei Conti lo ha compilato e sottoposto ad *audit*.

Il documento consiste di circa 800 pagine e contiene una sintesi, una situazione patrimoniale (*balance sheet*), un conto economico (*profit and loss statement*), un prospetto dei flussi di cassa (*cash flow statement*), una comparazione con il bilancio preventivo, un prospetto degli investimenti, le note di accompagnamento e la situazione contabile di ogni capitolo di bilancio (*segment reporting*, informativa di settore).

Il processo di *audit* del rendiconto inizia verso la fine del mese di settembre e deve essere completato entro la fine del mese di marzo.

Attualmente, il consolidamento è operato solo per le entità dell'amministrazione centrale: ministeri di spesa, Ministero delle Finanze, Parlamento, Corte dei Conti e Alta Corte. Le transazioni tra queste entità vengono “annulate”.

Il consolidamento globale è in discussione come progetto futuro.

### *Il performance budgeting*

Con la riforma, il bilancio di previsione viene elaborato su base *accrual* e comprende il *financial performance* e il prospetto dei flussi di cassa: ogni bilancio previsionale dettagliato ha il proprio set di prospetti finanziari. Il *performance budgeting*, che implica il collegamento tra bilancio e risultati, va al di là dell'ambito della semplice gestione di bilancio e comporta un cambio culturale a livello amministrativo e politico (definizione delle priorità, processo decisionale trasparente, ecc.).

Punta al miglioramento della qualità delle informazioni in materia di prestazioni (un processo continuo), facilita il processo decisionale politico e consente ai responsabili amministrativi di rendere visibili i risultati conseguiti.

Le unità organizzative ricevono stanziamenti complessivi e hanno la responsabilità del raggiungimento dei risultati indicati, nel quadro di un piano quadriennale che integra, appunto, risorse e risultati. Sono previsti appositi meccanismi per conservare in bilancio somme non utilizzate e incentivi per il personale collegati al raggiungimento degli obiettivi finanziari e di performance.

Il principale vantaggio per i cittadini consiste nel fatto che il *performance budgeting* permette di illustrare in modo più chiaro come e dove viene utilizzato il denaro dei contribuenti.

### 3. La Riforma globale del bilancio

La Costituzione austriaca indica i principi fondamentali del bilancio: orientamento ai risultati, efficienza, trasparenza, rappresentazione veritiera e corretta.

Tra il 2007 e il 2013 il governo centrale ha implementato una riforma completa del bilancio e della contabilità che ha previsto da un lato una modifica costituzionale, attraverso la quale sono definiti gli aspetti fondamentali della riforma, dall'altro una revisione generale della *Federal Budget Law (Bundeshaushaltsgesetz, BHG)* attraverso l'introduzione di due riforme di dettaglio. Sulla base del BHG sono state prodotte una serie di norme di dettaglio, anche sotto forma di direttive, relative all'origine e all'implementazione delle regole contabili.

L'autonomia regolamentare dei 9 Stati federati e delle loro realtà locali nell'ambito del bilancio e del sistema contabile ha determinato una forte diversità di approcci. La riforma introdotta è stata vista dai tre livelli di governo come altamente complessa. Prima del regolamento sulla forma e sulla struttura dei bilanci dei Länder e delle amministrazioni locali (*Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015*, VRV) non esisteva infatti alcun piano di contabilità generale o quadro concettuale per il settore pubblico.

La VRV definisce la struttura obbligatoria, il contenuto e i criteri di misurazione del bilancio di previsione e del *financial statement* di regioni ed enti locali. La VRV, inoltre, prevede un ampio numero di informazioni qualitative obbligatorie (da inserire in nota integrativa) relative a passività finanziarie e trasferimenti di denaro.

La Riforma globale del bilancio, attuata tra il 2009 e il 2013, ha portato all'introduzione del sistema *accrual*, a un nuovo equilibrio tra flessibilità gestionale e responsabilità (*accountability*) e, in definitiva, a un miglioramento della gestione finanziaria e delle *performance* grazie a un approccio integrato. Gli elementi fondamentali sui quali la riforma ha innovato sono diversi: di particolare importanza si sono rivelati i quadri di spesa a medio termine (MTEF) e i rapporti sulla sostenibilità, la gestione degli enti statali orientata ai risultati, una nuova struttura del bilancio e, più in generale, la politica di bilancio basata sui risultati con nuovi meccanismi di controllo e di rendicontazione.

Sotto il profilo dell'armonizzazione, con la VRV sono stati introdotti alcuni importanti strumenti quali un piano dei conti simile per tutti i diversi livelli di governo e una matrice (per le regioni e gli enti locali) che assicura la comparabilità dei report.

La prima parte della riforma, avviata nel 2009, ha introdotto, infatti, i MTEF quadriennali con limiti vincolanti, ai quali è stata affiancata una reportistica sulla strategia

di budget, nonché un nuovo regime di riserve. L'utilizzo delle riserve di bilancio è stato innovato introducendo una maggiore flessibilità e la possibilità di riportare gli stanziamenti senza vincoli di destinazione.

La seconda fase della riforma, avviata nel 2013, introduce una struttura di budget nuova e semplificata basata sulle funzioni e sulla responsabilità.

Per controbilanciare l'aumento di flessibilità e la discrezionalità dirigenziale, i ministeri e le unità amministrative sono tenute a rispettare determinati requisiti (attraverso report su prodotti e risultati), gestendo il loro budget all'interno di vincoli concordati ed elaborando il bilancio su base *accrual*.

Questo aspetto rappresenta la maggiore innovazione della seconda fase della riforma e mira a una rappresentazione veritiera e corretta dei conti pubblici.

Dal 2013, quindi, il bilancio e la contabilità a livello centrale sono elaborati su base *accrual*, la quale, attraverso l'utilizzo del sistema della partita doppia, consente di integrare anche le informazioni derivanti dalla *budgetary accounting*.

E' essenziale sottolineare che l'introduzione del sistema contabile basato sul principio *accrual* non è avvenuta a discapito del sistema contabile basato sul principio di cassa. Quest'ultima, infatti, fornisce importanti informazioni sulla liquidità e, quindi, sulla situazione finanziaria, anche se, nonostante la sua importanza, non fornisce informazioni sufficienti per orientare la finanza pubblica. Il sistema *accrual*, dal suo canto, fornisce "punti di vista" ulteriori sull'utilizzo delle risorse (*operating statement*) e sulla comparazione tra attività e passività (*annual balance sheet*).

Alcuni esempi:

- in caso di vendita di beni, il sistema di cassa permette di indicare le entrate ma non la riduzione delle attività, creando la cosiddetta *illusione finanziaria*<sup>1</sup>;
- in caso di pagamenti successivi all'ordine, il sistema di cassa non indica l'obbligazione fino a quando questa non viene pagata, creando anche in questo caso un'*illusione finanziaria*;

---

<sup>1</sup> L'illusione finanziaria può essere generata da accadimenti diversi. Ad esempio, l'effettuazione di un ordine "ora" comporta un pagamento che dovrà essere realizzato "poi", in un secondo momento. Con il sistema di contabilità basato sul principio di cassa, il pagamento successivo non viene in evidenza. Oppure, la vendita di un immobile determina un aumento delle disponibilità liquide ma, al tempo stesso, una diminuzione del valore patrimoniale. Con il sistema di cassa, viene in evidenza l'aumento delle disponibilità liquide ma non la diminuzione del valore patrimoniale. Oppure, i cosiddetti rischi finanziari, come ad esempio i crediti di dubbia esigibilità: anche in questo caso, i sistemi basati sul principio di cassa (a differenza di quelli basati sul principio *accrual*) non danno contezza del grado di incertezza dei crediti.

- nel sistema di cassa non vengono fatte svalutazioni dei crediti di dubbia esigibilità, ignorando così il rischio finanziario;
- a differenza del sistema *accrual*, il sistema di cassa non indica se un'amministrazione è più ricca o più povera rispetto all'anno precedente.

Il sistema di bilancio a base *accrual* migliora la trasparenza delle finanze pubbliche, riduce la possibilità di *illusione finanziaria*, contribuisce a orientare le finanze pubbliche, rende più visibili le sfide che in futuro si dovranno affrontare e può aumentare la responsabilità nel processo decisionale.

La contabilità a base *accrual* è utile per impostare correttamente la programmazione di bilancio nel medio termine. E', infatti, uno strumento che permette di monitorare le spese differite (e, quindi, pianificare i flussi di cassa pluriennali) e fornisce informazioni gestionali che consentono di aumentare la responsabilità nell'utilizzo delle risorse.

Ovviamente l'implementazione del sistema contabile *accrual* presenta alcune difficoltà che vanno adeguatamente affrontate e superate.

E' essenziale innanzitutto l'impegno a favore dell'implementazione da parte della politica e degli alti livelli amministrativi. E' necessario migliorare le conoscenze, le competenze e le abilità di tutti i soggetti interessati al bilancio: dipendenti pubblici, politici, mezzi di comunicazione, opinione pubblica. Ciò richiede un'ampia attività di formazione.

Inoltre, la complessità rappresenta una minaccia per la trasparenza nel senso che la pertinenza e l'accuratezza dei dati devono essere tra loro bilanciate e, talvolta, può essere utile ridurre la quantità di informazioni (*less can be more*). L'elaborazione degli standard contabili è un ulteriore aspetto delicato, in particolare per quanto riguarda la scelta degli standard da adottare, l'opportuna considerazione delle specificità del settore pubblico e la decisione in merito a chi deve essere attribuita la facoltà di definire gli standard stessi.

L'insieme della documentazione di bilancio (*financial statements*) dovrà fornire un'immagine fedele, vale a dire una rappresentazione veritiera e corretta, della situazione patrimoniale-finanziaria, dei risultati finanziari e dei flussi di cassa di un'entità (IPSAS 1).

Per delineare questa immagine fedele è necessario disporre di informazioni sulle attività e sulle passività, in aggiunta a quelle sui flussi di cassa e sulle risorse finanziarie, ed è quindi essenziale assicurare due condizioni:

- 1) il requisito di base, che consiste nella massima chiarezza sulle conseguenze finanziarie delle decisioni che vengono assunte; e
- 2) la presentazione pienamente trasparente delle attività e delle passività dell’intera entità statale nel primo bilancio di apertura (*opening balance sheet*), che deve rappresentare la prima situazione patrimoniale-finanziaria.

Per ottenere questo risultato, la riforma contabile implementata in Austria ha utilizzato gli IPSAS come standard di riferimento, che non sono stati applicati direttamente ma introdotti attraverso la normativa nazionale al fine di adattarli al contesto di riferimento.

## 4. *Dalla contabilità di cassa alla contabilità accrual*

---

### *La governance della riforma*

Il percorso della riforma globale del bilancio, che ha portato all'introduzione del sistema *accrual*, è stato guidato da:

- un Gruppo di Coordinamento (*Coordination Team*) istituito all'interno della Direzione del Bilancio del Ministero delle Finanze, formato da cinque esperti/accademici, un responsabile (*team leader*) e un assistente, che riferivano direttamente al Direttore Generale; e da
- un Comitato Direttivo (*Steering Committee*) che agiva come sottocommissione della Commissione Bilancio del Parlamento, della quale fanno parte membri del Parlamento e rappresentanti della Corte dei Conti e del Ministero delle Finanze.

I principali attori del percorso di riforma sono stati il Ministero delle Finanze, la Corte dei Conti, un limitato numero di consulenti esterni, i dipendenti dell'amministrazione pubblica, un gruppo di consulenti esperti del *software SAP* (per adattare il *software* alle nuove necessità del sistema).

In particolare, la Direzione del Bilancio del Ministero delle Finanze ha coordinato il percorso di riforma e la preparazione della legge organica di bilancio, mentre la Corte dei Conti si è occupata della normativa in materia di rendiconto.

## PRINCIPALI FASI DEL PERCORSO DI IMPLEMENTAZIONE DELLA CONTABILITA' ACCRUAL

**2004-2007:** visite di studio, redazione dei nuovi riferimenti costituzionali e della nuova legge organica di bilancio

**Quadro fondamentale:** legge organica di bilancio conclusa nel 2007; approvata con voto unanime del Parlamento e con modifiche costituzionali per impedire eventuali futuri "passi indietro"

**Entrata in vigore:** prima fase dal 2009, seconda fase (di piena entrata in vigore) dal 2013

**Nel periodo intermedio 2009-2013:** test di prova sui sistemi IT, elaborazione dei manuali contabili e della normativa di dettaglio, redazione del bilancio di apertura

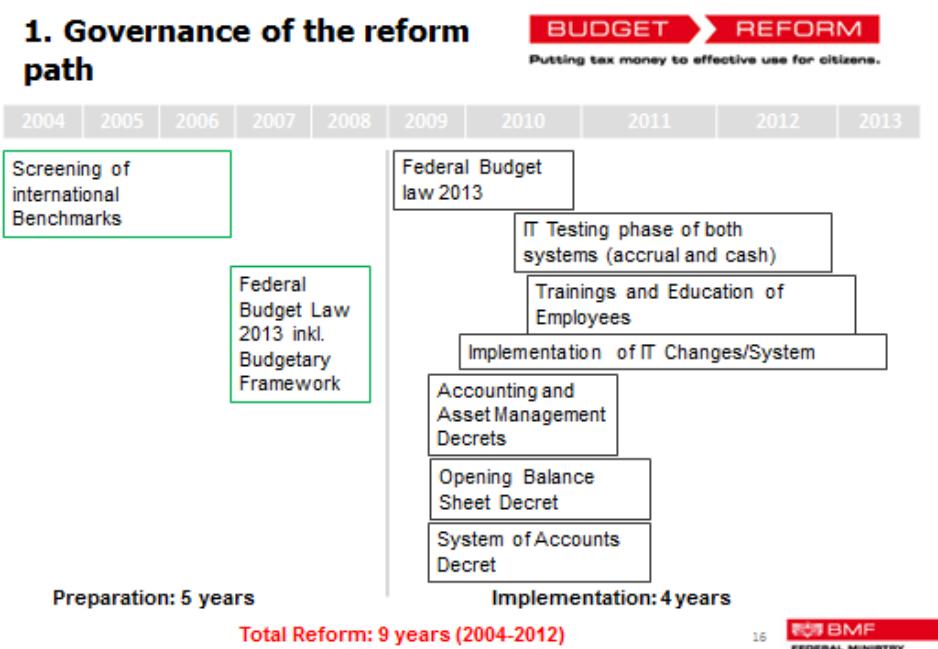
**Dal 2013:** piena implementazione della riforma del bilancio, comprensiva del bilancio a base *accrual* e della contabilità a base *accrual*

### *Le fasi della riforma*

Il 2009 è stato un anno fondamentale nel percorso di riforma, nel corso del quale sono state implementate alcune sostanziali novità strutturali, tecniche e costituzionali per realizzare una migliore pianificazione, una maggiore disciplina fiscale e un più alto grado di flessibilità nell'utilizzo delle risorse. Il tutto nel quadro degli obiettivi costituzionali di finanza pubblica: equilibrio macroeconomico, sostenibilità delle finanza pubblica, parità di genere.

Altro anno importante è stato il 2013, con l'introduzione dei nuovi principi di bilancio e dell'orientamento ai risultati, incluso il bilancio di genere. Efficienza, trasparenza e rappresentazione veritiera e corretta dei dati (*true and fair view*) sono stati assunti come principi fondamentali del bilancio. Elementi *accrual* sono stati inseriti nel nuovo sistema contabile e la struttura del bilancio è stata ulteriormente innovata con dotazioni forfettarie (*lump sum budgets*), stanziamenti complessivi (*global budgets*) e preventivi di dettaglio (*detail budgets*).

I principali ostacoli che si sono dovuti affrontare nel percorso di implementazione della riforma (riportato nella figura che segue) sono riconducibili alle problematiche che caratterizzavano la situazione pre-esistente, quali il forte “orientamento alle risorse” (*input-orientation*), l'inadeguata attenzione alla dimensione pluriennale e il sistema contabile orientato alla cassa. Tutti aspetti che si ponevano in netta contrapposizione con gli elementi centrali della riforma: l'approccio di tipo *accrual* e l'orizzonte pluriennale, la necessità di maggiore flessibilità e responsabilità e l'orientamento ai risultati (*output-orientation*).



## 5. L'implementazione degli standard di contabilità accrual

---

### *Il contesto di riferimento*

La Riforma globale del bilancio (solo a livello federale) è stata progettata prendendo a riferimento gli IPSAS, in particolare per quanto concerne i metodi di valutazione.

Il processo di riforma è stato avviato nel 1999 con un progetto pilota (*Haushaltsrechtliche Flexibilisierungsklausel*) che ha introdotto una maggiore flessibilità di bilancio in alcune unità organizzative. Tra il 2000 e il 2003 si sono studiate in modo approfondito varie riforme realizzate all'estero e si è proceduto all'esame delle raccomandazioni formulate dall'OCSE e dal Fondo Monetario Internazionale in materia di riforme contabili e di bilancio.

Nel 2004, su iniziativa del Ministero delle Finanze, è stato istituito un gruppo di lavoro composto da rappresentanti del Parlamento, della Corte dei Conti, del Servizio Costituzionale della Cancelleria Federale e dello stesso Ministero delle Finanze.

Successivamente, nel mese di dicembre 2007, il voto parlamentare unanime ha conferito fondamento legale alla riforma del bilancio federale con modifiche costituzionali ed emendamenti alla legge di bilancio federale (risalente al 1986).

Come già accennato in precedenza, il 1° gennaio del 2009 ha visto l'inizio dell'implementazione vera e propria della prima fase della riforma del bilancio federale, con l'introduzione dei quadri di spesa di medio termine con tetti di spesa obbligatori, relazioni strategiche e voci di spesa interdipartimentali. Un secondo voto parlamentare, anche questo all'unanimità, nel mese di dicembre 2009, ha sancito l'adozione della legge organica per il bilancio federale del 2013 (*Bundeshaushaltsgesetz - BHG*).

Tra il 2010 e il 2013 sono stati emanati numerosi decreti attuativi per la legge organica e nella primavera del 2012 si è proceduto alla preparazione dei prospetti di bilancio per il 2013.

L'adozione, nel mese di novembre 2012, della legge di finanza federale per il 2013 (*Bundesfinanzgesetz*) ha quindi permesso di avviare concretamente il 1° gennaio 2013 l'implementazione della seconda fase della riforma del bilancio federale: nuovo sistema contabile, nuovo sistema di bilancio (*cash flow statement, operating statement, statement of financial position, budget based on the cash flow and operating statements, measurement rules*), gestione del bilancio orientata ai risultati (integrazione dei risultati e delle prestazioni nel bilancio), controllo orientato alle prestazioni da parte degli organi di gestione del bilancio, nuova struttura del bilancio (*global and detailed budgets*).

La riforma è stata concepita da funzionari pubblici (Ministero delle Finanze) e non da consulenti, basandosi sulle esperienze attuate in altri paesi (ad esempio Svizzera) che sono state studiate con attenzione prima di progettare la riforma da attuare in Austria. Il progetto della riforma è stato elaborato nel corso di diversi anni e il supporto politico è stato espresso, come già accennato in precedenza, con l'appoggio unanime del Parlamento.

La riforma dell'intero bilancio federale, che è stata realizzata dallo stesso personale già in servizio con l'ausilio di poche professionalità esterne, ha avuto un costo complessivo di 30 milioni di euro.

### *Una riforma basata sugli IPSAS*

I motivi per i quali si è deciso di fondare la riforma contabile sugli *International Public Sector Accounting Standards* sono diversi. Gli IPSAS, infatti:

- si fondono sul principio *accrual*;
- sono ampiamente diffusi;
- sono specifici per il settore pubblico;
- la maggior parte di essi sono chiari e hanno senso;
- rappresentano un potenziale utile all'armonizzazione;
- rappresentano un riferimento per le problematiche contabili;
- possono aumentare la trasparenza e migliorare la coerenza e la responsabilità.

E' tuttavia opportuno sottolineare che gli IPSAS non sono "ricette" per risolvere automaticamente i problemi: le decisioni devono comunque essere assunte dalle amministrazioni e dal governo. Non tutti gli standard IPSAS, infatti, sono in grado di riflettere a sufficienza le specificità del settore pubblico e la loro legittimazione rappresenta ancora oggi un motivo di confronto e di discussione.

Un corpus di standard comuni a tutti gli Stati Membri dell'Unione Europea, gli EPSAS, sarebbe una soluzione da accogliere con grande favore.

Al 1° gennaio 2013, su 32 standard IPSAS, 19 sono stati applicati in modo pieno, 6 sono stati applicati con alcune modifiche e 7 sono stati ritenuti non pertinenti alla situazione austriaca.

# IPSAS Standards



No.	Title	Application of standard as at 1 January 2013
<b>IPSAS 1</b>	Presentation of financial statements	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 2</b>	Cash flow statements	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 3</b>	Accounting policies, changes in accounting estimates and errors	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 4</b>	The effects of changes in foreign exchange rates	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 5</b>	Borrowing costs	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 6</b>	Consolidated and separate financial statements	<b>partially implemented</b>
<b>IPSAS 7</b>	Investments in associates	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 8</b>	Joint ventures	<b>not applicable</b>
<b>IPSAS 9</b>	Exchange transactions	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 10</b>	Financial reporting in hyperinflationary economies	<b>not applicable</b>
<b>IPSAS 11</b>	Construction contracts	<b>not applicable</b>
<b>IPSAS 12</b>	Inventories	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 13</b>	Leases	<b>implemented</b>

# IPSAS Standards



<b>IPSAS 14</b>	Events after the reporting date	<b>Implemented</b>
<b>IPSAS 15</b>	Financial instruments: disclosure and presentation	<b>partially implemented</b>
<b>IPSAS 16</b>	Investment property	<b>not applicable</b>
<b>IPSAS 17</b>	Property, plant and equipment	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 18</b>	Segment reporting	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 19</b>	Provisions, contingent liabilities and contingent assets	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 20</b>	Related party disclosures	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 21</b>	Impairment of non-cash-generating assets	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 22</b>	Disclosure of financial information about the general government sector	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 23</b>	Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)	<b>partially implemented</b>
<b>IPSAS 24</b>	Presentation of budget information in financial statements	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 25</b>	Employee benefits	<b>partially implemented</b>
<b>IPSAS 26</b>	Impairment of cash-generating assets	<b>not applicable</b>
<b>IPSAS 27</b>	Agriculture	<b>not applicable</b>
<b>IPSAS 28</b>	Financial instruments: presentation	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 29</b>	Financial instruments: recognition and measurement	<b>partially implemented</b>
<b>IPSAS 30</b>	Financial instruments: disclosures	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 31</b>	Intangible assets	<b>implemented</b>
<b>IPSAS 32</b>	Service concession arrangements: grantor	<b>not applicable</b>

### ***Il quadro concettuale***

Dal punto di vista normativo, il quadro concettuale (*conceptual framework*) è strutturato su quattro diversi livelli.

Il primo livello consiste nella modifica introdotta in Costituzione con il riferimento all'immagine fedele, vale a dire la rappresentazione veritiera e corretta (*fair and true view*).

Il secondo livello è costituito dalla legge organica di bilancio.

Il terzo livello è rintracciabile nella normativa secondaria di dettaglio (decreti attuativi e regolamenti).

Infine, il quarto livello del quadro concettuale è costituito dai manuali redatti e dalle linee guida elaborate.

Il principale fattore di successo nella transizione verso il sistema *accrual* è stato l'orientamento del quadro concettuale verso gli standard IPSAS e l'introduzione degli stessi standard nella legge organica di bilancio e nella normativa di dettaglio, con una riforma globale.

L'attuazione della riforma stessa tramite legge e, soprattutto, le modifiche costituzionali hanno consentito di "tagliare i ponti con il passato" (*burn the bridges*), precludendo la possibilità di un ritorno alla situazione precedente.

### ***L'integrazione degli standard contabili***

Il "Regolamento sulla forma e sulla struttura dei bilanci dei Länder e delle amministrazioni locali" (*Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015, VRV*) definisce il livello minimo degli standard contabili che devono essere utilizzati a livello delle amministrazioni degli Stati federati e delle amministrazioni locali. Le leggi e la normativa di dettaglio degli Stati federati definiscono poi nello specifico le regole contabili.

Sempre in materia di integrazione degli standard contabili, rispetto ai diversi livelli amministrativi, è bene specificare che:

- il livello federale definisce i fondamenti per gli standard del livello statale e del livello locale;
- il livello statale specifica ulteriormente le regole per se stesso e per il livello locale di sua pertinenza;
- il livello locale non ha una specifica autonomia in tale ambito.

Tuttavia, ai consorzi di amministrazioni locali può essere chiesto dai propri componenti di utilizzare standard contabili del settore pubblico (VRV) o del settore privato (UGB, *Austrian Corporate Code*).

Non sono invece previsti specifici standard contabili per i settori della salute, della ricerca e dell'istruzione, per i quali quindi sono validi gli standard indicati nel VRV 2015.

## 6. Il piano dei conti

La legge di bilancio federale del 2013 (Bundeshaushaltsgesetz 2013) ha affidato al Ministero delle finanze la responsabilità del piano dei conti. Nello stesso anno il Ministero ha emanato un apposito Regolamento per il piano dei conti (Kontenplanverordnung 2013) da applicare solo a livello di governo federale (articolato in 7 livelli) ovvero da Ministeri, Corte dei conti, Tribunale amministrativo superiore, Corte costituzionale e altre entità.

A partire dal 2021 il piano dei conti per lo Stato sarà strutturato in soli 4 livelli mentre quello delle amministrazioni locali in 3 livelli. Contestualmente un piano dei conti similare verrà introdotto anche per le amministrazioni degli Stati federati (strutturato in 4 livelli).

Le voci dei conti vengono illustrate nella seguente tabella:

Class of Accounts		
<b>A</b>	0	Anlagen – <b>Property, plant and equipment</b>
<b>S</b>	1	Vorräte – <b>Inventories</b>
<b>S</b>	2	Geld, Wertpapiere, Gesellschaftsanteile, gegebene Darlehen, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzungen, Rücklagen – <b>Cash, Deferred expenses and accrued revenue, Shares, Interests in entities, Loans, Receivables</b>
<b>E</b>	3	Verbindlichkeiten, Währungstauschverträge (Swap), passive Rechnungsabgrenzung – <b>Liabilities, Swaps, Deferred revenue and accrued expenses</b>
<b>T</b>	4	Gebrauchs- und Verbrauchsgüter sowie Handelswaren-Verbrauch – <b>Commodities for use, Tradables</b>
<b>S</b>	5	Leistungen für Personal – <b>Personnel expenses</b>
<b>E</b>	6	Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand – <b>Other administrative and operating expenses</b>
<b>N</b>	7	Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand – <b>Other administrative and operating expenses (e.g. transfers to the states, municipalities, households)</b>
<b>E</b>	8	Erträge – <b>Revenue</b>
<b>S</b>	9	Kapital- und Abschlusskonten – <b>Capital and closing accounts</b>

Attività:	Codice 0	Immobili, impianti e macchinari
	Codice 1	Rimanenze
	Codice 2	Liquidità, Spese differite e ratei attivi, Azioni, Interessi in entità, Prestiti, Crediti
Passività:	Codice 3	Passività, swap, risconti passivi e ratei passivi
Spese:	Codice 4	Materie prime per uso, commerciabili
	Codice 5:	Spese di personale
	Codice 6:	Altre spese amministrative e operative
	Codice 7:	Altre spese amministrative e operative (ad esempio trasferimenti verso stati, comuni, famiglie)
Entrate:	Codice 8:	Entrate
	Codice 9:	Capitale e conti di chiusura

Nella figura sotto riportata viene raffigurata una rappresentazione della codifica in uso del piano dei conti; l'esempio riporta la voce relativa ad Altre spese amministrative e operative, la cui prenotazione di spesa viene effettuata utilizzando il settimo livello.

6			Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand
60	600	6000	Energiebezüge
		900	6 Other administrative and operating expenses
		901	60 Expenses for energy
		902	600 Expenses for energy
		903	6000 Expenses for energy
		904	6000.900 Expenses for energy
		990	6000.902 Expenses for energy from gas
			6000.903 Expenses for energy from electricity
			<b>booking is done at the 7-digit-level</b>

Nel piano dei conti, ogni conto in grado di attivare un flusso di cassa, è contrassegnato con X.

Ugl	Bezeichnung	Anm.	fw
900	Energiebezüge		X
901	Fernwärme		X
902	Gas		X
903	Strom		X
904	Wasser		X
990	Sonstige Energiebezüge		X

Il governo federale utilizza un sistema in grado di rilevare i soli flussi di cassa. Ogni transazione, al momento in cui essa genera un flusso di cassa, viene registrata in un sistema "parallelo" in cui vengono contabilizzati solo i movimenti di cassa.

I dati sui flussi di cassa continuano ad essere il punto di riferimento ai fini della pianificazione del budget (ad esempio il quadro di spesa a medio termine a 4 anni è fissato sulla base dei limiti ai flussi finanziari in uscita, ma non ai costi).

Konto				
	Konto ▾	Jahr ▾	Kurztext	Langtext
	6000 __*	= 2018		
	6000 000	2018	ENERGIE	ENERGIE
	6000 001	2018	Energiebezüge (zw)	Energiebezüge (zw)
	6000 002	2018	Energiebezüge (zw)	Energiebezüge (zw)
	6000 307	2018	AGF-Energie (EU)(zw)	AGF-Energiebezüge (EU)(zw)
	6000 312	2018	ISF-G Energie(EU/zw)	ISF-G Energiebezüge (EU/zw)
	6000 900	2018	Energiebezüge	Energiebezüge
	6000 901	2018	Fernwärme	Fernwärme
	6000 902	2018	Gas	Gas
	6000 903	2018	Strom	Strom
	6000 904	2018	Wasser	Wasser
	6000 990	2018	Sonst. Energiebezüge	Sonst. Energiebezüge

Molto utile è la **guida online al piano dei conti**, concepita con l'intento di fornire agli operatori un "wiki" sulla contabilità del settore pubblico, che include:

- le Linee guida per l'assegnazione del conto (Kontierungsleitfaden), le quali forniscono un supporto agli operatori contabili nella scelta più adatta del conto da utilizzare per una specifica transazione;
- informazioni sui conti, misure, esempi, parole chiave e riferimenti incrociati con altre voci di conto.

All'inizio del 2019 verrà pubblicato sullo stesso sito web un Manuale di contabilità online per il settore pubblico (in collaborazione con i governi statali e locali).

## 7. *L'attività di training*

---

L'attività di formazione, erogata principalmente attraverso seminari, "formazione dei formatori" ed *e-Learning*, è stata gestita dalla Direzione del Bilancio.

In una prima fase (2009) sono stati formati 60 "formatori" selezionati tra i funzionari della Direzione stessa. In una seconda fase (maggio-settembre 2010) si è proceduto alla formazione di 1.439 unità di personale delle direzioni del bilancio dei ministeri di spesa. In una terza fase (2011) personale specializzato dei ministeri di spesa ha tenuto conferenze e seminari nelle rispettive amministrazioni.

Sono inoltre stati realizzati appositi seminari e *workshop* a beneficio dei parlamentari e dei direttori generali dei ministeri.

## 8. Il sistema IT

---

Il sistema informativo utilizzato dalla pubblica amministrazione centrale austriaca è il SAP R/3. Dal 2014 l'impiego di tale sistema si è progressivamente ampliato e attualmente copre l'intero comparto della pubblica amministrazione federale.

Più precisamente il SAP è utilizzato dalle seguenti entità istituzionali: 1) ministeri e autorità costituzionali; 2) agenzie e autorità subordinate; 3) autorità minori/uffici di pagamento.

Relativamente alle iniziali modalità di diffusione del nuovo sistema informativo, si è provveduto alla scelta di un'amministrazione pilota (Ministero degli Interni) e solo successivamente il sistema è stato gradualmente esteso alle altre entità del governo federale. Fondamentale è stato anche il coinvolgimento del personale amministrativo durante le fasi di collaudo, la partecipazione alle quali non è stata quindi limitata al solo comparto tecnico.

L'utilizzo del SAP ha incrementato il livello di efficienza dell'analisi del dato, il numero delle procedure è diminuito in media da 25 a 14, i blocchi del sistema da 5 a 1 e anche i tempi di risposta delle procedure sono sensibilmente diminuiti.

L'intero ciclo del budget è andato quindi integrandosi in un unico sistema contabile uniforme per l'intera amministrazione federale e sottoposto alla supervisione del Ministero dell'Economia.

Il sistema SAP integra flussi di dati, provenienti da altri sistemi informativi, afferenti alle seguenti tipologie: 1) stipendi e pensioni; 2) pagamenti alle famiglie; 3) sussidi di disoccupazione e altri trasferimenti; 4) entrate provenienti da tassazione, proventi doganali, debito pubblico e canoni di affitto. Tutte queste informazioni sono inviate con flusso informatico giornaliero al sistema SAP per essere poi consolidate sia a livello di Ministero sia a livello federale.

I moduli del sistema SAP R/3 sono i seguenti:

- contabilità finanziaria;
- reportistica;
- gestione dei fondi;
- project system;
- gestione delle vendite;
- procurement;
- sicurezza.

Si è da poco proceduto a realizzare il modulo di gestione degli *assets*.

Il modulo di contabilità finanziaria è sostanzialmente utilizzato per la registrazione dei vari eventi contabili. La registrazione viene effettuata anche in una prospettiva economica e, quindi, nel momento in cui le amministrazioni traggono utilità economica dall'utilizzo della risorsa.

Il modulo di "gestione fondi" fa riferimento all'intero ciclo del budget, supportando la gestione a tutti i livelli del governo federale. Per quanto riguarda la sua esecuzione è presente un controllo automatico di superamento del livello di spesa assegnato.

Le funzioni del modulo di reportistica sono implementate attraverso un Sistema di *Business Information Warehouse*.

Il sistema SAP non è utilizzato dalle amministrazioni locali che hanno autonomia di scelta per quanto riguarda i propri sistemi informativi contabili.

In Austria vige l'obbligo di fatturazione elettronica per i fornitori di beni e servizi della pubblica amministrazione. Tale processo ha causato una diminuzione dei costi di fatturazione mentre non è stato attivato alcun processo di monitoraggio dei debiti della pubblica amministrazione nei confronti dei propri fornitori.

La percezione derivante dall'utilizzo del sistema SAP è sostanzialmente positiva, in particolar modo per quanto concerne la possibilità di utilizzare un unico sistema contabile fortemente integrato e in grado di acquisire flussi di dati da altri sistemi.

## 9. I prossimi passi da compiere

---

Gli obiettivi specifici ancora da raggiungere nell'immediato sono diversi, tra i quali il supporto da parte del mondo accademico per l'attività di elaborazione e definizione degli standard, la preparazione di standard contabili specifici per alcuni particolari ambiti del settore pubblico (ad esempio, le prestazioni sociali), l'aumento del grado di conformità agli IPSAS, la creazione delle competenze amministrative (conoscenze e forza lavoro) per gestire i bilanci consolidati e il contributo alla definizione degli EPSAS.

Il completamento della riforma necessiterà invece, in prospettiva, dell'implementazione entro il 2020 del sistema *accrual* a livello di Stati federati e di municipalità, dell'avvio della terza fase della riforma di bilancio (miglioramento della qualità, manuali contabili, istruzioni contabili online), dell'implementazione delle raccomandazioni derivanti da valutazioni esterne e del trasferimento delle competenze in materia di rendiconto finanziario annuale dalla Corte dei Conti al Ministero delle Finanze.