

La contabilità economico-patrimoniale (*accrual*) nel settore pubblico: le esperienze di Spagna, Francia e Grecia

1 Premessa

Come noto, il DL 152/2021 affida alla Struttura di governance costituita presso la RGS l'obiettivo dell'attuazione della riforma 1.15 del PNRR, concernente l'adozione di un sistema unico di contabilità economico-patrimoniale a base *accrual* per tutto il Settore pubblico italiano.

Nell'ambito delle iniziative promosse dalla RGS, volte a favorire l'implementazione della predetta Riforma, nel corso del 2023 sono state organizzate e realizzate alcune visite di studio finanziate dalla *DG Reform* della Commissione Europea nell'ambito del programma TAIEX- TSI " *Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area*". Tali visite di studio hanno consentito di acquisire importanti ed utili elementi informativi in merito al processo di attuazione della riforma contabile in senso *accrual* nell'ambito del settore pubblico di tre paesi europei: la prima visita di studio si è tenuta a Madrid, presso il Ministero dell'Economia della Spagna, il 2-3 febbraio scorso; la seconda ad Atene, presso Ministero delle Finanze greco, il 24-25 aprile e la terza a Parigi, presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze francese, il 2-3 ottobre 2023.

Gli argomenti trattati nelle visite di studio, che hanno visto la partecipazione di rappresentanti di diverse strutture della RGS¹, hanno riguardato principalmente i seguenti aspetti:

- assetto amministrativo e perimetro del settore pubblico del paese, quadro di riferimento e organizzazione della contabilità pubblica, stato delle riforme attuate o in via di attuazione;
- trattamento contabile e gestionale all'interno del settore pubblico delle immobilizzazioni materiali e immateriali, con focus sul trattamento dei beni del patrimonio culturale (*heritage*);
- ruolo del Ministero delle Finanze e di altre istituzioni nazionali in tema di finanza e contabilità pubblica;
- organizzazione dei sistemi informatici a supporto delle rilevazioni di contabilità pubblica;
- rapporti tra la contabilità delle amministrazioni pubbliche e le rilevazioni di contabilità Nazionale, svolte secondo i principi dettati dai regolamenti europei (SEC2010).

I tre paesi visitati hanno consentito di acquisire una base informativa ampia ed articolata, in quanto gli stessi hanno dimensioni e assetti amministrativi molto differenti e presentano diversi gradi di maturità riguardo alla adozione del proprio sistema di contabilità pubblica di tipo *accrual*. In particolare:

- la Spagna ha adottato una profonda riforma contabile negli anni '80 del secolo scorso e ha mostrato un grado considerevole di maturità e stabilità organizzativa e nelle procedure;
- la Francia ha adottato una riforma organica all'inizio degli anni 2000, a cui è seguito un lungo periodo di preparazione e implementazione accompagnato da rilevanti investimenti informatici e

¹ SeSD, IGB, IGEPa, IGF, IGECOFIP

sulle risorse umane, che, per alcuni aspetti, non si è ancora del tutto concluso (la certificazione dei bilanci degli enti territoriali è ancora sperimentale);

- la Grecia ha avviato solo di recente (nel 2019) una riforma contabile organica, che è ancora nella fase di implementazione per quanto riguarda la definizione delle regole, la loro applicazione ai diversi sottosettori e gli annessi investimenti informatici.

La presente Nota riporta una sintesi ragionata degli argomenti approfonditi durante le visite di studio, a partire dalla documentazione raccolta e dalle relazioni dettagliate preparate dai partecipanti, evidenziando gli elementi comuni e le differenze riscontrate nei tre paesi visitati, e le indicazioni utili a supportare il processo di implementazione della Riforma 1.15 nel nostro Paese. Particolare attenzione verrà rivolta al trattamento contabile e procedurale delle immobilizzazioni, al rapporto fra il sistema di contabilità *accrual* e le rilevazioni di Contabilità nazionale, e alle soluzioni informatiche adottate a supporto dell'implementazione della riforma contabile *accrual*.

La Nota è così strutturata: il **paragrafo 2** fornisce una sintesi degli aspetti salienti delle riforme della contabilità pubblica su base *accrual* attuate nei tre paesi, evidenziandone gli aspetti comuni e le differenze in termini di tempistica e di scelte attuative; il **paragrafo 3** sintetizza il trattamento contabile e procedurale delle immobilizzazioni pubbliche nei tre paesi; il **paragrafo 4** illustra l'utilizzo dei dati della contabilità pubblica, e in particolare quelli generati dalla contabilità *accrual*, ai fini della costruzione dei dati della Contabilità Nazionale nei tre paesi; il **paragrafo 5** sintetizza le soluzioni informatiche realizzate nei tre paesi a supporto della contabilità pubblica e dell'attuazione delle riforme *accrual*. Seguono, infine, nel **paragrafo 6** le considerazioni conclusive.

2 La riforma della contabilità pubblica in Spagna, Francia e Grecia

2.1 Il processo di implementazione della riforma *accrual*: tratti comuni e differenze

La Spagna, la Francia e la Grecia, hanno adottato, ovvero stanno adottando (è il caso della Grecia), riforme organiche della contabilità del settore pubblico, introducendo estensivamente la contabilità di tipo economico-patrimoniale a base *accrual* nello Stato e nelle altre amministrazioni pubbliche. Nell'ambito di tale percorso, gli stessi Paesi, in quanto membri della UE, hanno gradualmente adottato il concetto di amministrazione pubblica e di settore pubblico derivante dal Regolamento del Sistema Europeo dei Conti SEC2010.²

Le predette riforme, quantunque caratterizzate da tempistiche e approcci differenti, anche in ragione dei diversi assesti normativo-istituzionali, hanno previsto un set di principi (standard contabili) definiti su base *accrual*, un unico piano dei conti coerente con tali principi e schemi di bilancio comuni a tutte le pubbliche amministrazioni, mantenendo tuttavia la tradizionale contabilità di esecuzione del bilancio autorizzatorio a base giuridica.³

² Analogamente ha fatto l'Italia, soprattutto a partire dall'adozione della legge n. 196/2009 (cfr. art. 1) *"Ai fini della applicazione delle disposizioni in materia di finanza pubblica, per amministrazioni pubbliche si intendono, gli enti e i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana sulla base delle definizioni di cui agli specifici regolamenti dell'Unione europea"*.

³ Analoga, seppure con alcune specificità, alla tradizionale contabilità finanziaria pubblica italiana introdotta con la cosiddetta "Riforma De Stefani" del 1923.

Di seguito, si riportano i principali elementi che accomunano le riforme contabili dei predetti Paesi. Tali caratteristiche sono già state implementate e attualmente vigenti nei sistemi contabili francese e spagnolo, mentre sono in fase di implementazione nell'ambito del sistema contabile greco:

- le riforme hanno avuto come obiettivo comune l'introduzione di una contabilità *accrual* in linea con le tendenze e gli indirizzi in atto in ambito internazionale (principi contabili internazionali del settore pubblico IPSAS) e, più di recente, europeo (Direttiva 85/2011). Ciò, al fine di dare evidenza alla consistenza del patrimonio e al risultato della gestione dello Stato e delle amministrazioni pubbliche, di accrescere trasparenza e *accountability*, di costituire una base di supporto alla programmazione e di fornire i riscontri contabili necessari per la predisposizione dei conti nazionali conformemente alle regole europee (SEC);
- prima della riforma *accrual*, la contabilità pubblica era basata prevalentemente sul mero controllo di legalità della esecuzione del bilancio autorizzatorio (redatto per cassa e competenza giuridica), con registrazioni in partita semplice;
- l'adozione della contabilità economico-patrimoniale ha riguardato soltanto la gestione e la rendicontazione del bilancio: in nessuno dei tre paesi sono state previste forme di Bilancio di previsione a base *accrual* (*accrual budgeting*);
- gli schemi di bilancio economico-patrimoniali (a partire dal Conto Economico e dallo Stato Patrimoniale) costituiscono parte integrante dei rendiconti dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche e sono approvati insieme con il rendiconto di esecuzione del Bilancio autorizzatorio, che è stato quindi sempre mantenuto (in Francia sono state introdotte forme di certificazione del bilancio economico-patrimoniale ad opera della Corte dei conti);
- è stato definito un quadro concettuale (*conceptual framework*) unico per la contabilità *accrual* valido per tutto il settore pubblico, ispirato al *conceptual framework* di IPSAS;
- sono stati definiti (in Grecia sono in via di definizione) principi contabili (standard) largamente, anche se non interamente, ispirati ai principi internazionali IPSAS, poi declinati in manuali e linee guida redatti con riferimento specifico ai comparti nei quali si articola il settore pubblico (Stato, amministrazioni territoriali, enti previdenziali, etc.);
- è stato definito un piano dei conti unico per la contabilità *accrual*, a partire dal quale sono state costruite versioni adattate alle specificità dei diversi comparti;
- è stato mantenuto il bilancio autorizzatorio e a contabilità di esecuzione del bilancio di tipo finanziario (competenza giuridica e cassa), al quale riservare soprattutto funzioni di controllo giuridico della spesa, introducendovi classificazioni per natura economica e per finalità della spesa (bilancio per programmi); la Spagna ha fatto lo sforzo di integrare le regole di tenuta della contabilità di bilancio con quelle della contabilità economico-patrimoniale all'interno del piano generale di contabilità pubblica;
- la contabilità *accrual*, quantunque gestita in modo coordinato con la contabilità di bilancio, mantiene la propria indipendenza e autonomia; sono stati previsti, in alcuni casi, semplificazioni operative e alcuni automatismi per facilitare gli operatori, nel rispetto dei principi che reggono la contabilità *accrual*; in Francia, soltanto per gli enti locali, è stato previsto un collegamento più stretto fra la contabilità *accrual* e la contabilità di bilancio (cd "monismo contabile") al fine di garantire omogeneità nel risultato di esercizio delle due contabilità, ma è la contabilità di bilancio che risulta influenzata dalla contabilità *accrual* e non viceversa;

- la contabilità *accrual* costituisce (o costituirà, al completamento della riforma) la base per le rilevazioni di Contabilità Nazionale, effettuate secondo le regole del SEC ad opera dei rispettivi istituti nazionali di statistica.

Fra i tre paesi, tuttavia, sussistono anche rilevanti differenze in tema di assetto amministrativo e organizzazione dello Stato, che si riflettono nelle diverse modalità di realizzazione ed attuazione della riforma in senso *accrual* della contabilità pubblica. Di seguito, si riepilogano gli aspetti salienti delle riforme attuate in ciascuno dei tre Paesi considerati, con evidenza cronologica delle principali fasi.

2.2 La riforma contabile in Spagna

Il Regno di Spagna ha un assetto quasi federale, dove le regioni assumono un ruolo rilevante (denominate *comunità autonome*), svolgendo le funzioni legislative nelle materie indicate espressamente nel proprio Statuto di Autonomia. In generale, su materie quali sanità, previdenza, contratti e concessioni amministrative, ordinamento del credito, allo Stato spetta solamente una regolazione di base.

La struttura amministrativa e di governo si articola nei seguenti ambiti:

- il settore pubblico statale, che comprende l'amministrazione generale dello Stato (AGE, con i ministeri e gli organi costituzionali), le agenzie statali, gli enti della sicurezza sociale, i consorzi e altri enti statali dotati di autonomia;
- il settore pubblico regionale (*sector autonómico*), che è composto da 18 regioni, con poteri legislativi e dotate di un livello di autonomia mediamente maggiore rispetto alle regioni a statuto ordinario italiane, più vicino a quello delle regioni a statuto speciale; anche in Spagna, tuttavia, esistono regioni che godono di forme di autonomia speciale ulteriormente rafforzata (ad esempio i paesi baschi riscuotono autonomamente le imposte sul reddito e l'Iva);
- le 50 province, che sono organismi intermedi fra regioni e comuni, non elettivi e con poteri limitati;
- i comuni, che sono circa 8.000, un numero analogo a quello italiano, anche se il numero medio di abitanti per comune è più elevato rispetto al nostro Paese.

Riforma della contabilità pubblica in Spagna – Le principali tappe

1977 - La legge n. 1/1977 ha assegnato al Ministro delle Finanze (*Ministro de Hacienda*) il compito di emanare, con proprio "ordine" (equivalente ad un Decreto Ministeriale) un "Piano generale di contabilità pubblica" (*Plan General de Contabilidad Pública* - PGCP) su iniziativa della *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE, l'equivalente della Ragioneria Generale dello Stato in Italia, che svolge il compito di coordinatore della contabilità pubblica).

1981 - Adozione, con ordine del Ministro delle Finanze, del primo *Plan General De Contabilidad Pública* (PGCP), inizialmente diretto solo all'Amministrazione Generale dello Stato, così articolato:

- Piano dei conti di contabilità economico-patrimoniale (*Cuadro de cuentas*)
- Definizioni e relazioni contabili:
- Schemi dei conti annuali (*Cuentas anuales*, ovvero i *Financial statements*), inclusi quelli della contabilità di bilancio

- criteri di valorizzazione (standard contabili), inclusi quelli della contabilità di bilancio.

1986 - Prima versione del sistema informatico a supporto del nuovo impianto contabile, con applicazione limitata all'Amministrazione Generale dello Stato (SIC 1)

1990 - Istituzione di una *Commissione nazionale dei principi e delle norme contabili pubbliche* (*Comisión de Principios y Normas Contables Públicas*), organo tecnico consultivo di affiancamento e supporto all'IGAE

1996 - Seconda versione del PGCP, con avvio di una graduale estensione alle altre amministrazioni pubbliche. Seconda versione del sistema informatico (SIC 2);

2000 - Istituzione della *Commissione nazionale di contabilità pubblica* in seno alla associazione spagnola della contabilità delle imprese (AECA);

2004 - Si emanano le istruzioni per **due** modelli contabili semplificati per i piccoli comuni;

2009 - Terza versione del sistema informatico (SIC 3);

2011 - Terza versione del PGCP (tuttora in vigore), con adattamento ai principi contabili internazionali del settore pubblico (IPSAS); maggiore armonizzazione con le regole contabili delle imprese; adozione della nota integrativa in aggiunta agli schemi di bilancio; aggiornamento del piano dei conti unico per tutto il settore pubblico (*plan de cuentas*), obbligatorio a partire dall'amministrazione generale dello Stato. Il PGCP del 2010 è così organizzato:

- I parte: quadro concettuale (*marco conceptual*) ispirato al *Conceptual framework* di IPSAS,
- II parte: i principi contabili (*accounting standard*) applicabili in base ai diversi tipi di operazioni (individuati 23 operazioni);
- III parte: definizioni e relazioni contabili;
- IV parte: piano dei conti.

Sotto il profilo organizzativo, la legge nazionale n. 11 del 1977 ha attribuito al Ministero delle Finanze e, in particolare, all'IGAE la regolamentazione della contabilità dell'intero settore pubblico. Tenuto conto che la Spagna ha un assetto amministrativo fortemente decentrato, l'attuazione della riforma è stata in una prima fase limitata alle amministrazioni centrali e ha richiesto, successivamente, un confronto ed una condivisione tra il Ministero delle finanze e le Regioni (*comunidades autonomas*), che hanno recepito la riforma adeguando la propria legislazione, i propri processi amministrativi e i propri sistemi informativi.

L'IGAE, che in una prima fase di attuazione della riforma (1980-1990) ha operato in autonomia, è stato in seguito supportato e affiancato da organismi tecnici consultivi:

- dal 1990 al 2000, dalla Commissione nazionale dei principi e delle norme contabili pubbliche (*Comisión de Principios y Normas Contables Públicas*), composta da rappresentanti dei diversi comparti pubblici (Stato, Regioni, Enti locali, Enti previdenziali etc.), dalla Corte dei Conti, dai rappresentanti delle professioni contabili del settore privato e del mondo accademico;
- a partire dagli anni 2000, dalla *Commissione nazionale di contabilità pubblica* istituita in seno alla associazione spagnola della contabilità delle imprese (AECA), dove siedono anche rappresentanti dell'IGAE, di altre amministrazioni pubbliche e del mondo accademico. La

Commissione garantisce una più efficiente armonizzazione della contabilità pubblica con quella del settore privato e un miglior raccordo con le istituzioni contabili internazionali (Federazione Internazionale di Contabilità - IFAC).

Il sistema contabile pubblico spagnolo si articola in due sottosistemi: la contabilità economico-patrimoniale ("*contabilidad economico-patrimonial*"), che si affianca alla contabilità della esecuzione del bilancio obbligatorio ("*contabilidad presupuestaria*"), una contabilità finanziaria a base giuridica analoga, pur con alcune differenze, alla tradizionale contabilità finanziaria pubblica italiana.

Si tratta di un sistema contabile integrato che garantisce la concordanza, esattezza e automatica tenuta delle registrazioni che, per ciascuna operazione contabile, devono essere prodotte nei due distinti sottosistemi.

IL PGCP del 2010 costituisce il quadro di riferimento generale, rivolto a tutto il settore pubblico spagnolo e si applica, in concreto, in due modi alternativi: i) attraverso "adattamenti" alle esigenze specifiche di alcuni comparti o sottocomparti, emanati con "*resoluciones*" della IGAE; ii) direttamente, negli altri casi.

Tra gli adattamenti più rilevanti del PGCP, si citano quelli riguardanti l'amministrazione generale dello Stato, ossia i ministeri (*Adaptación del PGCP a la administración general del Estado* – ultima versione 2019) e quelli relativi agli enti previdenziali (*Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social* – ultima versione 2020)

Le Regioni, per il forte grado di autonomia loro riconosciuto dalla Costituzione spagnola, hanno competenze legislative specifiche nella definizione del proprio regime contabile, ma si sono gradualmente adeguate al PGCP, adottandolo direttamente ovvero definendo propri Piani di contabilità regionale "armonizzati" con il PGCP del 2010.

In omaggio ad un criterio di flessibilità, sono stati approvati tre differenti modelli contabili, con livelli di semplificazione crescenti:

1. il "Modello normale", applicato dalla stragrande maggioranza delle amministrazioni pubbliche spagnole (incluse le regioni), il quale prevede l'utilizzo completo dei due sottosistemi contabili integrati, degli standard e del piano dei conti previsti dal PGCP (nelle versioni adattate per comparto);
2. il "Modello semplificato", per i comuni minori, con un bilancio inferiore ai 300.000 euro e con meno di 5.000 abitanti, che prevede la possibilità di utilizzare un piano dei conti molto semplificato;
3. il "Modello base", per i comuni piccolissimi, con meno di 100 abitanti, che possono utilizzare una contabilità per cassa, con alcuni obblighi informativi relativi alle consistenze patrimoniali di fine anno. In molti casi, tuttavia, questi comuni molto piccoli affidano la gestione della propria contabilità (come anche altri servizi) alle province e, pertanto, non usano il modello base, ma quello normale. Di fatto gli enti che adottano il modello base sono soltanto 200 sui potenziali 2.000.

Il Quadro Concettuale (*Marco Conceptual*), che fa parte del PGCP, ha la particolarità di includere anche i principi di tenuta della contabilità di esecuzione del bilancio (*contabilidad presupuestaria*); i principi generali di tenuta della contabilità economico-patrimoniale sono analoghi, per contenuti, al *Conceptual Framework* di IPSAS.

Al quadro concettuale, seguono 23 norme di riconoscimento e valorizzazione contabile Standard contabili), organizzate e articolate in modo differente, rispetto agli IPSAS. Queste norme, che riguardano la contabilità economico-patrimoniale, sono, tuttavia, integrate con richiami e collegamenti alla contabilità di esecuzione del bilancio.

Seguono poi le regole e i modelli di rendicontazione annuale dei conti che includono non soltanto i *financial statements* della contabilità economico-patrimoniale (conto economico e stato patrimoniale), ma anche i prospetti di rendiconto della esecuzione del bilancio autorizzatorio a base giuridica (l'equivalente del rendiconto delle amministrazioni in contabilità finanziaria in Italia).

Il Piano dei conti della contabilità economico-patrimoniale (*Plan de cuentas*) è parte integrante del PGCP. Nell'ambito dei citati "adattamenti" del PGCP alle esigenze specifiche di alcuni comparti o sotto-comparti, sono state definite versioni del piano dei conti del PGCP adattate ad uno specifico comparto, riconducibili comunque al piano dei conti del PGCP.

Per quanto riguarda le Regioni, alcune hanno adottato direttamente il Piano dei conti del PGCP del 2010, mentre altre hanno definito, nell'ambito della propria autonomia e di propri Piani di contabilità pubblica regionale, un Piano dei conti regionale "armonizzato" con quello contenuto nel PGCP del 2010.

2.3 La riforma contabile in Francia

La Repubblica Francese ha un assetto amministrativo più centralizzato rispetto a quello dell'Italia e della Spagna; la presenza e il controllo dello Stato sono tradizionalmente molto forti a livello territoriale, soprattutto attraverso le prefetture e le diverse articolazioni regionali e dipartimentali⁴ dei ministeri. Forme di decentramento amministrativo e di rafforzamento dei livelli di autonomia delle amministrazioni territoriali (Regioni, Dipartimenti e Comuni), sebbene meno accentuate di quelle realizzate in molti altri paesi, Italia compresa, sono state attuate a partire dagli anni '80 del secolo scorso. La struttura amministrativa comprende:

- il settore statale, con i ministeri, gli organi costituzionali, le agenzie statali, gli organismi nazionali ad ordinamento autonomo;
- 18 regioni, di cui 5 dei territori d'oltremare, con poteri e competenze più limitati rispetto a quelle spagnole e italiane, non disponendo di potestà legislativa, ma solo regolamentare;
- 101 dipartimenti (corrispondenti, all'incirca, al numero di province italiane) con potestà regolamentare e poteri e funzioni non molto estese, anche se sono state rafforzate dopo le riforme del 1982 e del 2003;
- I comuni, che sono circa 36.000, un numero molto elevato, se confrontato con altri grandi paesi europei, ma con una dimensione media molto ridotta (il numero di abitanti mediano per comune in Francia è 250, contro 2.500 dell'Italia e 5.000 della Spagna).

La Sanità pubblica ha una organizzazione mista, sostanzialmente centralizzata e controllata dal governo nazionale, benché strutturata a livello territoriale (regionale e dipartimentale), e con alcune funzioni affidate direttamente alle amministrazioni regionali e dipartimentali.

⁴ I dipartimenti della Francia sono la suddivisione territoriale di secondo livello del Paese, dopo le [regioni](#), e sono 101, di cui 96 [metropolitani](#) e 5 [d'oltremare](#) (DROM, *Départements et régions d'Outre-Mer*). Ad essi si aggiunge poi la [metropoli di Lione](#), alla quale è attribuito uno status particolare.

Riforma della contabilità pubblica in Francia – Le principali tappe

2001 - Approvazione di una legge organica di riforma della contabilità e della finanza pubblica (*Loi Organique relative aux Lois de Finances – LOLF*), frutto di un lungo periodo di studio ed analisi e di una iniziativa parlamentare congiunta adottata a larghissima maggioranza. Oltre alla introduzione, per tutta la pubblica amministrazione e a fini di gestione e rendicontazione, della contabilità *accrual*/o economico-patrimoniale in partita doppia (*comptabilité générale*), si introduce la contabilità analitica dei costi (*comptabilité d'analyse des coûts*) e si ristrutturava il bilancio dello Stato e la contabilità finanziaria (*comptabilité budgétaire*) con l'abbandono dei capitoli di spesa, l'adozione di un bilancio per missioni, programmi e azioni e l'introduzione di un tetto complessivo per la spesa per programmi, ciascuno dei quali assegnato ad un solo responsabile.

2001-2005 - Periodo di preparazione della fase attuativa della riforma:

- prime versioni degli standard contabili e del piano dei conti;
- progettazione delle nuove piattaforme informatiche e, nel frattempo, adattamenti ai sistemi esistenti per garantire la transizione;
- investimenti sulle risorse umane (*recruitment* e formazione da parte del ministero e della Corte dei Conti);

2006 - Primo esercizio di applicazione della *comptabilité générale* allo Stato, preparazione del bilancio di apertura 2006 (stato patrimoniale); avvio della fase progettuale per la realizzazione dei sistemi informativi CHORUS (per le amministrazioni centrali) e HELIOS (per le amministrazioni territoriali);

2007 - Elaborazione del primo *Compte Général de l'État* (conto generale dello Stato), riferito all'esercizio 2006, che viene certificato con riserva dalla Corte dei Conti, ed è composto da:

- *Bilan* (=stato patrimoniale);
- *Compte de résultat* (=conto economico);
- tabella riepilogativa dei principali "impegni fuori bilancio";
- l'*Annexe* (Allegato, circa 200 pagine, corrisponde alla Nota Integrativa dei bilanci civilistici in Italia), composto da note esplicative e dettagli delle poste del conto economico e dello stato patrimoniale;

2008 - Istituzione del *Conseil de normalisation des comptes publics* (CNOCP, ovvero il Consiglio di Normalizzazione dei Conti Pubblici), organo consultivo permanente alle dipendenze del Ministero dell'economia e delle finanze, al quale si assegna la responsabilità di elaborare regole contabili per tutte le amministrazioni pubbliche francesi; riforma costituzionale con modifiche all'art. 42.⁵

2009 - Estensione della riforma anche alle altre amministrazioni pubbliche; entrata in esercizio del sistema HELIOS per le amministrazioni territoriali;

2012 - Entrata in esercizio della prima versione del sistema CHORUS;

⁵ Il comma aggiunto all'art. 42 della Costituzione recita: «I conti delle amministrazioni pubbliche sono regolari e veritieri. Forniscono una visione corretta dei risultati della loro gestione, del loro patrimonio e della loro situazione finanziaria».

2013-2020 - Aggiornamenti continui degli standard e del piano dei conti con pubblicazione di raccolte di norme e regole (manuali) distinte per comparto; emanazione (2016) di una nuova versione del Quadro Concettuale unica per tutto il settore pubblico;

2022 - Avvio della sperimentazione della certificazione del bilancio *accrual* da parte della Corte dei Conti anche per gli enti territoriali; avvio di un generale ammodernamento del sistema CHORUS, con passaggio alla piattaforma SAP4/Hana, la stessa utilizzata in Italia per il sistema InIt di RGS.

Dopo un primo periodo, nel quale gli standard e le regole contabili sono stati definiti attraverso appositi comitati e gruppi di lavoro all'interno del Ministero, dal 2008 la stesura delle norme contabili è affidata al Consiglio di Normalizzazione dei Conti Pubblici (CNOCP, che è articolato in tre Comitati specializzati per sotto-settore amministrativo (amministrazioni centrali, territoriali e di previdenza sociale) più un Comitato di monitoraggio e raccordo con l'elaborazione degli standard internazionali (IPSAS, EPSAS) e uno, in via di istituzione, per la definizione di criteri e regole per la reportistica di sostenibilità (*sustainability reporting*).

Il CNOCP si interfaccia prevalentemente con il Tesoro, con la direzione del Bilancio e con la Direzione per le finanze pubbliche (DGFIP) del Ministero dell'economia e delle finanze, che è responsabile della approvazione definitiva delle proposte che arrivano dal CNOCP e emana gli atti amministrativi.

La istituzione del CNOCP è considerata come una tappa importante per l'implementazione della riforma, in un'ottica fortemente unitaria ed integrata verso l'intero settore pubblico.

Per quanto riguarda il quadro concettuale, le prime versioni, distinte per sottosettore, sono state sostituite da una nuova versione, ad opera del CNCOP, valida per tutto il settore pubblico francese, da ultimo aggiornata nel 2016.⁶

Il quadro concettuale francese, nella sua ultima versione, presenta molte similitudini con il corrispondente quadro concettuale degli IPSAS (*IPSAS Board Conceptual Framework*), con poche differenze significative, relative all'ambito di applicazione⁷ e alla distinzione fra concetto di sovranità⁸ e di *reporting entity*, intesa quest'ultima come un soggetto pubblico a cui possono essere attribuiti diritti ed obbligazioni distintamente identificabili e rappresentabili in documenti di bilancio *accrual* (*financial statements*), che elaborano per scelta oppure per obbligo di legge; le *reporting entity* pubbliche operano come "agenti" della Nazione e sono responsabili del proprio operato.⁹

⁶ https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/cadre-conceptuel/Conceptual_Framework_January_2017.pdf?v=1644407046

⁷ Scopo del QC francese è solo la produzione di documenti di bilancio economico-patrimoniali per finalità informative generali (*General Purpose Financial Statements - GPFSS*), mentre il QC di IPSAS si riferisce più ampiamente alla produzione di reporting per finalità informative generali (*General Purpose Financial Reporting - GPFRR*)

⁸ La sovranità, secondo il QC francese, è un potere assoluto appartenente al popolo o alla nazione, un insieme di diritti e di doveri definiti dall'impianto costituzionale del paese che non necessariamente si riflettono nella contabilità e nel bilancio; la sovranità è alla base, all'origine delle specificità del settore pubblico, ma non è una reporting entity e si colloca al di sopra dell'insieme delle *reporting entity* del settore pubblico. Secondo il QC di IPSAS, invece, il potere sovrano è l'autorità suprema di un governo di emanare, modificare e abrogare disposizioni legali e imporre tasse.

⁹ Le amministrazioni territoriali (regioni, Dipartimenti, comuni) sono ovviamente *reporting entities*, mentre i ministeri fanno parte dell'unica *reporting entity* Stato. Per quanto riguarda gli enti pubblici, la normativa ha disciplinato le caratteristiche minime perché un ente sia considerato autonomo sotto l'aspetto contabile (ossia perché sia una *reporting entity*), in coerenza con la definizione contenuta nel Quadro Concettuale.

Le norme contabili (o standard) per la contabilità economico-patrimoniale finora emanate sono 24 e sono anch'esse sostanzialmente allineate con gli IPSAS, tranne poche eccezioni.

Le norme, corredate da indicazioni applicative, sono state poi emanate attraverso ordinanze ministeriali; si tratta di quattro "raccolte di norme contabili" distinte per sottosettore, insieme con un glossario. In ogni raccolta, sono riportate esclusivamente le norme di interesse delle amministrazioni di quel sottosettore, che sono riformulate e adattate, all'interno delle singole raccolte, alle loro esigenze specifiche, pur in un quadro di coerenza con il quadro concettuale e di sostanziale unità dell'impianto contabile:

1. Raccolta delle norme contabili dello Stato (*Recueil des normes comptables de l'État*¹⁰ – Ultima versione, luglio 2023);
2. Raccolta delle norme contabili degli enti pubblici (*Recueil des normes comptables pour les établissements publics*¹¹ – Ultima versione, luglio 2023);
3. Raccolta delle norme contabili delle amministrazioni territoriali (*Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales*¹² – Ultima versione, ottobre 2022);
4. Raccolta delle norme contabili degli enti di previdenza sociale (*Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale*¹³ – Ultima versione, marzo 2023).

Sono stati definiti quattro distinti Piani dei conti della contabilità economico-patrimoniale, uno per comparto, in coerenza con le quattro raccolte sopra citate, anche se i piani stessi non sono formalmente inclusi nelle raccolte né sono stati oggetto di specifici provvedimenti amministrativi.

Questi piani dei conti sono in realtà adattamenti di una struttura di base unitaria (una sorta di "piano dei conti unico"), che non è stata però esplicitamente pubblicata; alcune voci di livello superiore di pertinenza di un comparto non sono presenti nei piani dei conti degli altri comparti, mentre alcune voci sono differentemente articolate in dettaglio nei singoli comparti. La gestione tecnica delle differenti articolazioni dei piani dei conti è demandata ai sistemi informativi centrali del Ministero dell'economia e delle finanze.

2.4 La riforma contabile in Grecia

La Repubblica di Grecia ha dimensioni e popolazione molto inferiori a Francia, Spagna e Italia, anche se ha un territorio assai frammentato, con la presenza di centinaia di isole; il suo assetto amministrativo, piuttosto centralizzato, è stato oggetto di numerosi interventi di riforma, l'ultimo dei quali nel 2011 (cosiddetto "*Programma Callicrate*"). Oltre alle amministrazioni centrali facenti capo allo Stato, sono state istituite 7 diocesi decentralizzate guidate da un segretario generale nominato dal Ministro dell'Interno (analogo al prefetto), che svolgono funzioni statali a livello periferico.

Al secondo livello, ci sono 13 periferie (regioni), rette da organi eletti a suffragio universale, con compiti amministrativi non molto estesi. Seguono, infine, un terzo livello costituito da 74 unità periferiche (province), non elettive, con compiti e poteri limitati, ed un quarto livello rappresentato da 325 comuni.

¹⁰ https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocrp/RNCE/RNCE_19_Juillet_2023.pdf?v=1692776464

¹¹ https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocrp/RNCEP/Recueil_EP_19_Juillet_2023.pdf?v=1692776353

¹² https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocrp/RNSPL/Recueil_SPL_Octobre_2022.pdf?v=1676976868

¹³ https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocrp/RNSPL/Recueil_SPL_Octobre_2022.pdf?v=1676976868

La riforma è gestita direttamente dal Ministero delle finanze greco, anche avvalendosi di progetti di assistenza tecnica della Commissione europea, del Fondo Monetario Internazionale e di società di consulenza esterne. Non sono state, finora, istituite strutture o organi di supporto interni o esterni al Ministero delle finanze per la gestione della riforma.

Il quadro di regole contabili è in via di definizione. Finora sono stati approvati il Quadro Concettuale e circa 10 standard, tutti ispirati agli IPSAS.

Nel 2021 è stata avviata una parziale e limitata adozione della contabilità economico-patrimoniale, da parte dei ministeri, anche avvalendosi del nuovo sistema informatico (ERP di SAP).

L'adozione della riforma per la generalità delle amministrazioni pubbliche, inizialmente prevista per il 2023, è stata rinviata al 2025.

Riforma della contabilità pubblica in Grecia – Le principali tappe

2011 - Con Decreto presidenziale n. 15/2011, la Grecia adotta, per le sole amministrazioni centrali dello Stato, un sistema contabile di cassa modificata (*modified cash*), che introduce elementi di competenza economica, nella prospettiva di una transizione verso sistemi di contabilità pubblica a base *accrual*, in conformità con gli indirizzi internazionali ed europei (Direttiva UE 85/2011);

2018 - Con Decreto presidenziale n. 54/2018, si specificano tempistica e modalità di implementazione di una riforma organica della contabilità pubblica greca, basata sull'adozione della contabilità *accrual* da affiancare alla contabilità di bilancio a base finanziaria giuridica, in coerenza con i principi internazionali IPSAS. Il decreto contiene:

- l'introduzione di classificazioni economiche e funzionale per il bilancio finanziario;
- le regole e gli schemi di bilancio semplificati di base per la contabilità economico-patrimoniale, in attesa di sviluppare un quadro concettuale e standard ispirati agli IPSAS (*Hellenic Accounting Standards*) secondo un piano pluriennale, entro il 2025;

2019 - Si avvia una prima applicazione parziale e semplificata della contabilità economico-patrimoniale secondo le indicazioni del decreto 54/2018 presso i ministeri (una "sperimentazione di fatto");

2020 – Viene approvato lo standard per la "*first time implementation*" della contabilità *accrual* e si avvia lo sviluppo di un sistema informatico di tipo ERP (tecnologia SAP) per supportare il nuovo assetto contabile, inizialmente destinato all'utilizzo delle sole amministrazioni centrali;

2021 - Viene approvato il quadro concettuale. La Grecia chiede l'assistenza tecnica del Fondo Monetario Internazionale e della Commissione Europea per l'attuazione della riforma. Parte delle attività di completamento della riforma vengono inserite nel Piano Nazionale di ripresa e Resilienza (PNRR);

2022 - Si approvano 4 standard contabili. Nell'ambito delle attività di assistenza tecnica, si avviano concretamente una serie di progetti di studio, da concludersi entro il 2023, con la collaborazione di consulenti esterni (PwC) i cui *output* principali previsti sono: i) la definizione di un *Action plan* per la transizione alla contabilità *accrual*; ii) le regole e i meccanismi per la raccolta dei dati da tutto il settore pubblico e il consolidamento su base *accrual*; iii) la

riorganizzazione della tesoreria; iv) la standardizzazione delle procedure di pagamento delle amministrazioni pubbliche.

2023 - Si approvano altri 5 standard contabili;

2024-2025 (programmazione) - Prevista l'introduzione della fattura elettronica, il completamento degli standard e l'applicazione dell'*action plan*.

3 Sintesi comparativa del trattamento contabile e procedurale delle immobilizzazioni nei tre paesi

3.1 Le immobilizzazioni materiali e immateriali

In tema di valorizzazione e contabilizzazione delle immobilizzazioni materiali (*tangible assets*) e immateriali (*intangible assets*) del settore pubblico, tutti e tre i paesi visitati hanno recepito, in generale, l'approccio dei principi contabili internazionali del settore pubblico (IPSAS).

Secondo tale approccio, una immobilizzazione è rilevata come un'attività non corrente quando:

- è probabile che i futuri benefici economici o il potenziale di servizio associati all'attività affluiscano all'ente per un certo numero di anni;
- il valore dell'attività può essere valutato in modo affidabile.

Il criterio per identificare l'entità (che è anche una *reporting entity*) che deve rilevare e rappresentare l'immobilizzazione nei propri *financial statements* non è quello della proprietà giuridica del bene, ma il controllo che la stessa esercita sul bene stesso, assumendone la responsabilità della cura, utilizzandolo direttamente ovvero disciplinando le condizioni del suo utilizzo da parte di terzi e godendo dei benefici economici o della potenzialità di servizio che ne derivano.

In Francia, la messa a disposizione di un *asset* di proprietà dello Stato ad un altro ente, in qualità di *reporting entity*, è stata specificamente regolamentata, prevedendo la stipula di un atto (una sorta di convenzione) attraverso il quale lo Stato mette a disposizione o conferisce dei beni di sua proprietà (senza trasferirne il titolo giuridico) ad altri enti pubblici dotati di autonomia per lo svolgimento di propri specifici compiti istituzionali (*mission de service public*).

La Grecia, che si trova in una fase preliminare di implementazione della riforma, non ha ancora definito né applicato concretamente criteri di valorizzazione contabile delle immobilizzazioni, ma si è limitata ad esprimere, nel corso della visita di studio, degli orientamenti in merito.

Il bene materiale o immateriale può essere detenuto dall'ente per:

- svolgere le attività istituzionali dell'ente o prestare servizi a vantaggio della collettività;
- ottenerne benefici economici futuri;
- amministrarlo o gestirlo;
- regolarne l'utilizzo da parte di terzi (nel caso di attività in concessione).

Di seguito, si riportano in forma schematica i criteri generali di valorizzazione delle immobilizzazioni pubbliche in Spagna e in Francia.

FRANCIA	SPAGNA
<p>Il criterio generale di valorizzazione iniziale delle immobilizzazioni pubbliche è il costo. Più specificamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> – per gli immobili strumentali, scuole, infrastrutture militari: per i beni acquisiti il costo di acquisto, per quelli realizzati il costo di produzione; – per i penitenziari: costo di sostituzione svalutato – per i Beni del demanio idrico e marittimo (spiagge, bacini idrici...) e una parte dei Beni del patrimonio culturale: Il valore simbolico (pari ad 1euro); – per uffici e alloggi (caserme): valore di mercato (per questi beni la valutazione al valore di mercato è valida fino all'esercizio 2023); – per acquisizioni senza corrispettivo (es. donazioni): valore di mercato 	<p>Il criterio generale di valorizzazione iniziale delle immobilizzazioni pubbliche è il costo. Più specificamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> – per i beni realizzati: costo di produzione, che è comprensivo del prezzo di acquisto dei materiali e delle materie prime, degli altri costi direttamente imputabili, parte dei costi indiretti. I costi sono capitalizzati al completamente del bene; – per i beni acquistati: il costo è pari al prezzo di acquisto comprensivo di costi direttamente riconducibili all'acquisto e alla sua messa in condizioni di funzionamento, altri costi diretti affrontati dall'organizzazione e inclusivo di eventuali sconti; – nel caso di immobilizzazioni acquisite attraverso forme diverse dall'acquisto (donazione, cessione in usufrutto, attività prima non presenti in inventario), si usa <i>il fair value</i>, calcolato con riferimento al concetto di valore di mercato affidabile. Se non è applicabile il valore di mercato, si applicano altri modelli e tecniche di valutazione; in caso di donazioni, l'attività è valutata al valore delle imposte corrisposte, etc..

All'atto della prima applicazione della riforma, la Francia e la Spagna hanno affrontato, in tempi diversi, il complesso tema della ricognizione iniziale del patrimonio pubblico e della costituzione degli inventari fisici dei beni tangibili.

L'attività di arricchimento, affinamento e aggiornamento degli inventari dei beni pubblici è stata continua nel tempo per entrambi i paesi: da un lato, infatti, si è gradualmente proceduto a rilevare intere categorie di beni precedentemente non rilevate, dall'altro si sono effettuate ricognizioni straordinarie periodiche per adeguare i criteri di valorizzazione. Non è raro, infine, che emergano nel tempo beni di proprietà della Stato di cui non si conosceva ancora l'esistenza.

In Francia, la prima ricognizione delle immobilizzazioni dello Stato è stata effettuata tra il 2003 e il 2006, in preparazione della predisposizione del primo bilancio di esercizio.

Una volta predisposti gli inventari fisici, si è proceduto alla valutazione di tutti i beni applicando i criteri previsti dal manuale dei principi contabili per i ministeri (*Recueil des normes comptables de l'état*), la cui prima versione venne pubblicata nel 2004.¹⁴

¹⁴ Ad esempio: il parco immobiliare è stato valutato inizialmente al valore di mercato, i veicoli al costo di acquisto, le strade al costo di sostituzione, i beni culturali ad un valore forfettario o simbolico.

Successivamente (2009), si è proceduto alla valorizzazione di elementi inizialmente non contabilizzati, come le concessioni aeroportuali, autostradali e ferroviarie, la valutazione del suolo sottostante gli edifici e la valutazione di una parte dei beni del patrimonio culturale. Inoltre, negli ultimi anni, il Ministero dell'economia ha intrapreso numerose iniziative specifiche finalizzate ad incrementare e completare il perimetro delle attività rilevate e a migliorare i processi e i sistemi informativi a supporto.

L'assetto amministrativo fortemente centralizzato della Francia ha favorito il coordinamento dei criteri e delle procedure di tenuta degli inventari e di valorizzazione contabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali di tutto il settore pubblico francese. A partire da 2024, sarà vigente il nuovo codice dei principi contabili relativi alle immobilizzazioni materiali, che sarà applicato da tutto il settore pubblico.

Presso ciascuna amministrazione pubblica francese, inoltre, è stato istituito il ruolo di "responsabile degli inventari", una figura interna all'amministrazione che, lavorando in sinergia con i servizi contabili, garantisce che le informazioni inventariali siano correttamente registrate. Il responsabile degli inventari è anche colui che segnala i fatti gestionali che possono impattare sulla valorizzazione dei beni, come le svalutazioni per perdite durevoli di valore.

Anche in Spagna, dove la riforma è stata attuata fin dagli anni '80 del secolo scorso, la ricognizione iniziale del patrimonio statale è stata continuamente arricchita e rivista nel tempo.

Fino al vigente piano generale di contabilità pubblica (il PGCP del 2011), ad esempio, le infrastrutture pubbliche (strade, autostrade, acquedotti, etc) e altre attività adibite ad utilizzo collettivo non erano contabilizzate. Non esisteva un inventario di questi beni e i costi sostenuti per la loro realizzazione erano interamente imputati al conto economico.¹⁵ Da allora la situazione è molto migliorata e, recentemente (2019), è stata effettuata una ricognizione straordinaria del valore della rete stradale principale spagnola, applicando i seguenti criteri:

- per le strade a pedaggio gestite direttamente dallo stato la valutazione è stata fatta aggiornando i flussi di cassa attesi;
- per la valutazione del resto dell'infrastruttura stradale, si è fatto ricorso al costo di sostituzione deprezzato, quantificando il costo di sostituzione¹⁶ dell'intera infrastruttura per mantenerne l'attuale potenziale di servizio, meno l'ammortamento accumulato come misura dell'utilizzo.

Il valore delle strade così rideterminato è passato dai 76 mld di euro del 2018 ai 137 mld del 2019.

In Spagna, inoltre, il Ministero delle finanze ha regolamentato la produzione e la tenuta degli inventari per le sole amministrazioni statali, ivi incluso l'obbligo di utilizzare sistemi informativi messi a disposizione dal Ministero. Le amministrazioni territoriali, pur dovendo rispettare i criteri generali di contabilizzazione e valorizzazione contabile del PGCP, hanno definito in autonomia le regole di tenuta degli inventari e i sistemi informativi a supporto.

¹⁵ Per questi stessi beni, non sono, quindi, disponibili informazioni contabili per il periodo antecedente al 2011.

¹⁶ Il calcolo del costo di sostituzione di ciascun ramo è stato effettuato dai tecnici del Ministero dei trasporti stimando il costo attuale di un chilometro di ogni tipologia di terreno (pianura, collina, montagna, etc...) moltiplicato poi per la lunghezza complessiva dei diversi rami

3.2 I beni del patrimonio culturale (*Heritage Assets*)

I beni del patrimonio culturale (archeologico, storico, artistico, etnoantropologico – in inglese “*heritage assets*”) sono beni tangibili che, oltre alle caratteristiche tipiche di un *asset* (una attività capace di generare benefici economici o potenziale di servizio e il cui valore sia possibile determinare con affidabilità), presentano alcune peculiarità:

- longevità: sono beni che arrivano dal passato e che si intende conservare a beneficio delle generazioni future; non hanno, quindi, una vita utile definita;
- pur essendo beni tangibili, incorporano elementi di valore di tipo immateriale che possono anche prevalere sulle (o prescindere dalle) caratteristiche prettamente materiali del bene (il valore culturale e storico di un bene prescinde dal valore del materiale di cui è composto, dal suo stato di conservazione, dalla idoneità del bene stesso ad essere utilizzato per le sue funzioni originarie)
- infungibilità (unicità);
- difficoltà di attribuire loro, nella maggioranza dei casi, un valore di mercato;
- soggezione a molti vincoli e restrizioni all’utilizzo.

Tutti e tre i paesi visitati dispongono di un considerevole patrimonio di beni *heritage* e hanno affrontato, con l’adozione della contabilità *accrual*, il tema della loro valorizzazione e rappresentazione all’interno dei *financial statements*.

La Francia e la Spagna, la cui riforma è a regime, hanno incluso all’interno delle proprie norme contabili specifiche indicazioni per la ricognizione e la valorizzazione degli *heritage assets*.

La Grecia si è limitata ad esprimere, nel corso della visita di studio, degli orientamenti in merito.

Così come per la generalità delle immobilizzazioni, anche per i beni *heritage* è il controllo esercitato sul bene, e non la proprietà dello stesso, il criterio in base al quale si determina l’entità che lo rileva fra le proprie attività. In Francia, la messa a disposizione degli *heritage assets* di proprietà dello Stato agli organismi autonomi del Ministero della Cultura che li gestiscono (Musei autonomi), che sono anche *reporting entities*, è stata specificamente regolamentata¹⁷ e avviene, come per altri tipi di beni, attraverso atti di concessione/messa a disposizione.

I beni storici, di regola, hanno vita utile illimitata o non stimabile in modo affidabile e, per questo, non sono ammortizzati. Differentemente, i costi sostenuti per la manutenzione di tipo straordinario possono essere ammortizzati.

Di seguito, si fornisce una rappresentazione di sintesi delle regole definite per il trattamento degli *heritage assets* in Francia e in Spagna.

	SPAGNA	FRANCIA
Campo di applicazione	Tutti i beni con le caratteristiche di <i>beni Heritage</i>	Attività indicate dal: Codice del patrimonio; Codice dell’ambiente

¹⁷ La regolamentazione è stata effettuata con la Norma contabile n° 6 – *les immobilisations corporelles* (https://www.economie.gouv.fr/files/files/directionservices/cnocc/RNCE/RNCE_19_Juillet_2023.pdf?v=1692776464).

Criteri di contabilizzazione dell'attività in bilancio	Effettivo controllo Valore stimabile con sufficiente affidabilità	Effettivo controllo Valore stimabile con sufficiente affidabilità
Modalità di acquisizione per la rilevazione in bilancio	Rinvenimento Acquisizione a titolo oneroso Acquisizione a titolo gratuito Realizzazione (bene realizzato dallo Stato e successivamente riconosciuto come <i>heritage</i>) Trasferimento di attività Messa a disposizione da parte dello Stato o di altro ente	Rinvenimento Acquisizione a titolo oneroso Acquisizione a titolo gratuito Trasferimento di attività Messa a disposizione da parte dello Stato o di altro ente
Criteri di valutazione iniziale	Costo (applicabile nel caso di bene acquistato o di costruzione del bene) <i>Fair value</i> (solo nei seguenti casi: donazioni, nuovo riconoscimento inventariale); se non esiste un mercato attivo, occorre ricorrere a modelli e tecniche di valutazione (ad esempio il valore attribuito con perizia per la stipula di un'assicurazione sul bene) In mancanza di criteri di valorizzazione, il bene non è iscritto e se ne dà menzione in Nota Integrativa	Costo di acquisizione Costo di produzione Valore di mercato Valore simbolico (1 euro) Valore di trasferimento
Criteri di valutazione successiva	Valore iniziale, senza applicazione di ammortamento né svalutazione	Valore iniziale, senza applicazione di ammortamento né svalutazione
Contabilizzazione dei costi successivi	I costi sostenuti per apportare miglioramenti al bene devono essere aggiunti al suo valore inventariale quando: <ul style="list-style-type: none">– è probabile che determinino benefici economici futuri;– determinano un incremento del potenziale di servizio. Questi costi possono essere contabilizzati anche se il bene non era precedentemente iscritto in bilancio, iscrizione che, quindi, si realizza in conseguenza di tali costi.	Le migliorie che rispondono alla definizione di <i>heritage asset</i> (interventi sul bene che ne migliorano il valore e la fruibilità) sono contabilizzate secondo i criteri previsti per tale categoria di beni; Le migliorie legate indirettamente al bene ma che non rispondono alla definizione di <i>heritage asset</i> (es: realizzazione di un nuovo edificio adibito a biglietteria presso la reggia di Versailles) vengono capitalizzati e ammortizzati in modo distinto rispetto al bene <i>heritage</i> .

La Grecia, infine, non disponendo ancora di una norma contabile definita, ha espresso il seguente orientamento circa i criteri per la rilevazione iniziale dei beni *heritage*:

- Il criterio guida è il costo di acquisizione o di realizzazione;
- in assenza, si ricorre al *fair value*, se possibile stimarlo;
- nella impossibilità di usare il *fair value*, per le sole attività patrimoniali che generano flussi finanziari si dovrebbe applicare il concetto di valore d'uso (*current operational value* - IPSAS 46);
- i costi di ripristino necessari affinché un bene crei, mantenga o valorizzi i suoi benefici economici, qualora si estendano per più di un anno, possono essere capitalizzati in aggiunta al bene pertinente e ammortizzati di conseguenza.

4 Relazione fra la contabilità pubblica e le rilevazioni di Contabilità Nazionale nei tre paesi

Come noto, la contabilità nazionale (CN), o Sistema europeo dei conti nazionali e regionali, è un insieme di regole e di classificazioni il cui scopo è quello di “misurare”, sulla base di criteri e parametri comuni, le economie dei paesi membri della UE. Tale insieme di regole e classificazioni è stato adottato, da ultimo, con il Regolamento UE n. 549/2013 (SEC2010), che costituisce la versione “europea” del *System of national accounts* delle Nazioni unite.

Le economie dei paesi sono divise in cinque settori, a loro volta scomposti in sottosectori: Società e quasi società non finanziarie (S.11); Società e quasi società finanziarie (S.12); Amministrazioni pubbliche (S.13); Famiglie (S.14); Istituzioni sociali private al servizio delle famiglie (S.15).

Quantunque la Contabilità nazionale adotti criteri di rilevazione tendenzialmente basati sul principio di competenza economica (*accrual*) ed utilizzi tecniche di rilevazione di tipo contabile, la CN non può essere considerato un sistema di contabilità gestionale in senso stretto, ma piuttosto un sistema di rilevazioni di tipo statistico-economico, e per questo affidato agli Istituti di statistica nazionali. Inoltre, per quanto riguarda, in modo specifico, l'applicazione della CN al settore pubblico (S.13), si evidenzia quanto segue:

- pur essendo entrambe fondate sul principio *accrual*, le regole della CN non coincidono, in generale, con quelle della contabilità economico-patrimoniale ispirata ai principi contabili internazionali IPSAS: vi sono informazioni di contabilità economico-patrimoniale non utilizzate dalla CN¹⁸ e, viceversa, poste di CN rilevate con criteri che non corrispondono a quelli adottati nella contabilità economico-patrimoniale.¹⁹
- la definizione di “unità istituzionale”, adottata ai fini della redazione della lista di enti pubblici (lista S.13) che identificano il perimetro soggettivo del conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni della CN, non è coincidente con la definizione di *reporting entity* propria della contabilità economico-patrimoniale;

¹⁸ In CN non sono incluse: Svalutazioni e cancellazioni di svalutazioni di immobilizzazioni; Accantonamenti per rischi.

¹⁹ I criteri di rilevazione in CN posso differire rispetto a quelli della contabilità *accrual* per: proventi tributari (ESA 20.172 - 20.175; crediti fiscali (ESA 20.167); interessi (ESA 20.176 - 20.188); multe e sanzioni (ESA 20.189); spese militari (ESA 20.190); ammortamenti di capitale fisso (ESA 3.141).

- inoltre, è diverso il concetto di consolidamento contabile: secondo le regole della contabilità *accrual*, il consolidamento si realizza nell'aggregazione delle risultanze economico-patrimoniali di una entità con quelle di altre entità da questa controllate;²⁰ nella CN, il consolidamento riguarda l'aggregazione dei conti delle unità istituzionali incluse in un settore o sottosettore della lista S.13, a prescindere dalla esistenza di relazioni di controllo o di collegamento fra di loro.

In tutti e tre i paesi visitati, è emersa la piena consapevolezza del fatto che la contabilità di cassa, così come la contabilità finanziaria a base giuridica (*comptabilité budgétaire* in Francia e *contabilidad presupuestaria* in Spagna), rappresentano, per loro natura, una base informativa inadeguata per la costruzione dei conti nazionali o, almeno, necessitano di pesanti "aggiustamenti", spesso caratterizzati da un elevato grado di discrezionalità;²¹ Allo stesso tempo, è stato riscontrato che le risultanze della contabilità economico-patrimoniale (*comptabilité générale* in Francia e *contabilidad economico-patrimonial* in Spagna) costituiscono, nell'architettura contabile dei tre paesi, la fonte "ideale" per la costruzione degli aggregati di CN. Ciò, in quanto la contabilità economico-patrimoniale si basa su rilevazioni *accrual* e fornisce, in ragione della logica contabile sottostante, una base informativa più ampia e più rispondente alle "esigenze" di costruzione dei conti nazionali.²²

In Spagna, i Conti nazionali sono elaborati dall'Istituto nazionale di statistica sulla base delle risultanze della contabilità economico-patrimoniale, messe a disposizione dal Ministero delle finanze e, in particolare, dall'IGAE, per le amministrazioni centrali e dalle regioni, per le amministrazioni locali.

A causa dell'assetto amministrativo molto decentrato, l'IGAE si concentra prevalentemente sulla produzione dei conti del sottosettore S13.11 (amministrazioni centrali): oltre al bilancio e al rendiconto dell'amministrazione generale dello Stato (AGE), che include i ministeri, l'IGAE produce il conto economico consolidato degli enti del settore statale. Inoltre, raccoglie, con cadenza periodica, informazioni contabili anche dalle altre amministrazioni pubbliche²³, per le quali, tuttavia, non dispone di una base dati sistematica e completa dei dati economico-patrimoniali.

I conti delle amministrazioni locali (S13.13) sono consolidati ad opera delle regioni. Esistono, quindi, 18 conti consolidati regionali, che includono anche gli enti locali.

L'ufficio nazionale di statistica produce, invece, in autonomia, il conto consolidato del sottosettore S13.14 relativo agli enti di previdenza.

In Francia, i dati di CN sono costruiti dall'Istituto nazionale di statistica in collaborazione con la DGFiP (*Direction Générale des Finances Publiques* - Direzione Generale delle Finanze Pubbliche) del Ministero dell'economia. In linea con i propri compiti istituzionali e servendosi della rete di contabili pubblici e della grande infrastruttura informatica a disposizione (sistemi CHORUS e HELIOS), l'Istituto di statistica raccoglie le risultanze della contabilità economico-patrimoniale di tutto il settore pubblico francese.

²⁰ Si può, ad es., costruire il bilancio consolidato di un comune con gli organismi e le società da questo controllati.

²¹ SEC2010, §20.171: "Accrual accounting records flows at the time economic value is created, transformed, exchanged, transferred or extinguished, different from cash recording and, due-for payment recording".

²² I prospetti di stato patrimoniale, ad esempio, sono una fonte ideale per ricavare esplicitamente alcune delle transazioni di CN quali: Acquisizione nette di immobilizzazioni materiali e immateriali (ESA 3.124 - 3.138); Variazioni nelle rimanenze (P52) (ESA 3.146 - 3.153); Flussi e valori di stock delle immobilizzazioni finanziarie (ESA 8.50).

²³ Le regioni trasmettono dati del proprio conto economico e stato patrimoniale ogni mese, i comuni medio-grandi ogni tre mesi, mentre i comuni piccoli trasmettono soltanto dati della contabilità di bilancio.

Per costruire i dati di CN del settore pubblico, anche in Francia si usano dati di contabilità economico-patrimoniale, con la sola eccezione, al momento, dei dati relativi alla *reporting entity* Stato (Bilancio dello Stato), per costruire i quali si usano ancora fonti “miste”:

- per i dati patrimoniali, si fa riferimento allo stato patrimoniale dello Stato;
- per i dati di flusso delle operazioni finanziarie, si fa riferimento al conto economico dello Stato;
- per i dati di flusso delle operazioni non finanziarie, si fa in parte ricorso ai dati della contabilità di esecuzione del bilancio dello Stato (*comptabilité budgétaire*), opportunamente aggiustati, in base alle risultanze della contabilità economico-patrimoniale o in base alle regole SEC2010.

A tale ultimo proposito, si registra una forte spinta a superare le limitate “deroghe” al totale utilizzo di dati contabili *accrual*, che tuttora residuano nella costruzione dei conti nazionali francesi, abbandonando del tutto il ricorso alle risultanze del bilancio a base giuridica per la costruzione dei dati di CN relativi al comparto statale ed utilizzare, come per le altre pubbliche amministrazioni francesi, esclusivamente i dati della contabilità generale economico-patrimoniale.

Come anticipato, la Grecia si trova ancora nella fase di implementazione di una riforma organica in senso *accrual*. Di conseguenza, i dati del conto economico consolidato del settore pubblico (redatti dall'Istituto Nazionale di statistica, in collaborazione con il Ministero delle finanze) sono tuttora costruiti a partire dai dati di cassa, opportunamente integrati e rettificati, in attesa del completamento del processo di riforma economico-patrimoniale. In tale prospettiva, sono attualmente in corso studi ed approfondimenti inerenti alle procedure di aggregazione dei dati contabili, a base *accrual*, dell'intero settore pubblico che troveranno graduale implementazione con l'entrata a regime della riforma.

5 I sistemi informativi a supporto della contabilità pubblica

Lo sviluppo di sistemi informativi per la gestione dei processi amministrativi e contabili costituisce una delle componenti essenziali di accompagnamento alle riforme di contabilità pubblica e, in particolare, a quelle dirette all'adozione di sistemi di contabilità di tipo *accrual*, come è chiaramente emerso anche in occasione delle visite di studio. La digitalizzazione, infatti, consente di conseguire importanti risultati in termini di:

- efficientamento e standardizzazione dei processi amministrativi e contabili;
- più rapida accettazione del cambiamento;
- accresciute capacità di raccolta, monitoraggio e consolidamento dei dati di finanza pubblica;
- accresciuta trasparenza e *accountability*.

Le iniziative realizzate, o avviate in questo senso, nei tre paesi visitati presentano importanti elementi comuni, i principali dei quali sono di seguito descritti.

In primo luogo, lo sviluppo dei sistemi di regola segue e accompagna, e non anticipa, la definizione degli obiettivi e dei contenuti della riforma. In Francia, ad esempio, le due grandi piattaforme, più avanti descritte, sono state realizzate diversi anni dopo l'approvazione della legge organica (2001), a valle di un quinquennio di preparazione e della prima applicazione della riforma, avvenuta nel 2006 con la produzione del primo “Conto generale dello Stato” (*Compte générale de l'État*). In Spagna, l'avvio in esercizio della prima versione del sistema informativo contabile per le amministrazioni dello

Stato (SIC) è avvenuto cinque anni dopo l'approvazione del primo Piano generale di contabilità pubblica.

In secondo luogo, l'esigenza di gestire in modo integrato la contabilità economico-patrimoniale e la contabilità finanziaria a base giuridica, insieme a tutti gli altri processi e aspetti amministrativi (programmazione di bilancio, acquisti di beni e servizi, gestione dei beni patrimoniali, gestione dei magazzini, fatturazione elettronica, anagrafica dei fornitori, spese di personale, contabilità analitica dei costi) ha indirizzato la scelta verso sistemi di tipo ERP (*Enterprise Resource Planning*).

I sistemi ERP sono costituiti da un insieme di applicazioni informatiche integrate all'interno di un'unica piattaforma (detta *suite*) in grado di gestire tutti i processi amministrativi, contabili e produttivi di una organizzazione. Sviluppati originariamente per le imprese del settore privato, sono ormai utilizzati estensivamente anche dalle pubbliche amministrazioni in tutto il mondo, e si basano su:

- una struttura modulare (moduli funzionali specializzati all'interno della *suite*) che possono essere adottati in blocco o anche parzialmente;²⁴
- un'unica base dati e anagrafiche rigorosamente centralizzate, utilizzate da tutti i moduli funzionali, senza problemi di aggiornamento e rischi di conflitto fra dati gestiti nel sistema, come avviene nei sistemi «a isole»;
- estese potenzialità di archiviazione e conservazione dati, reportistica, *business intelligence*;
- elevati standard di sicurezza e protezione dati;
- ampie potenzialità di interoperabilità con sistemi esterni attraverso i più diffusi protocolli standard;
- disponibilità, sempre più consolidata, di accesso ai moduli applicativi e alle basi dati anche in modalità *Cloud computing*;
- un approccio tendenzialmente «prescrittivo», basato su funzioni standard, che favorisce la reingegnerizzazione dei processi, invertendo il paradigma del programma applicativo costruito “su misura” sulle attività del committente e che si adatta al modo di lavorare esistente; una certa flessibilità d'uso delle funzioni disponibili nel sistema è comunque garantita, senza modificarne le caratteristiche standard, attraverso la selezione di numerosi parametri predefiniti che consentono di personalizzare la funzione stessa (detta “parametrizzazione”)²⁵; esiste anche la possibilità di sviluppare nuovo codice, modificando o integrando parzialmente le funzioni standard, adattandole a specifiche esigenze dell'organizzazione che non possono essere soddisfatte con la sola parametrizzazione. Si tratta, tuttavia, di interventi che possono essere fatti

²⁴ Le principali soluzioni ERP di mercato, di regola, sono dotate di moduli funzionali che coprono tutti i principali processi amministrativi e produttivi, dal bilancio alla contabilità alla fatturazione, alla gestione della tesoreria, a magazzini, alla logistica, alle vendite, etc., ma i moduli possono essere “attivati” e configurati anche separatamente. Un ente può, ad esempio, attivare il modulo che gestisce la contabilità generale e non quello che gestisce paghe e stipendi, utilizzando per questo un sistema esterno che viene reso interoperabile con il sistema ERP.

²⁵ I parametri consentono di decidere le informazioni da gestire e la loro obbligatorietà, ma non modificano il processo standard sul quale la funzione è stata costruita. Attraverso i parametri si può, ad es., indicare quali informazioni rendere obbligatorie all'atto della registrazione di una fattura di acquisto da parte di un operatore contabile, scegliendo in un ampio elenco predefinito di informazioni associabili ad una generica fattura di acquisto: si può, inoltre, scegliere quali voci di costo sono associabili ad un centro di costo della contabilità analitica, scegliendo tra tutte le voci di costo presenti nel piano dei conti.

solo entro certi limiti, che comportano alcune controindicazioni e che sono scoraggiati dai produttori dei sistemi ERP.

Sul mercato sono reperibili soluzioni ERP pronte all'uso, realizzate da imprese di *Information Technology* che ne sono proprietarie, utilizzabili acquistando delle licenze d'uso, alcune delle quali sono ampiamente diffuse a livello mondiale, sia nel settore privato sia in quello pubblico²⁶. Per il settore pubblico, in particolare, ha acquisito una notevole diffusione la piattaforma ERP di SAP® adottata, tra i paesi visitati, in Francia e in Grecia, oltre che in Italia (per lo sviluppo della piattaforma InIT della Ragioneria Generale dello Stato) e in molti altri paesi, europei ed extra-europei. Interamente basato sulla soluzione ERP di SAP® è il sistema ERP in corso di implementazione in Grecia.

Oltre alle soluzioni di mercato, è possibile progettare e sviluppare sistemi di tipo ERP "su misura", la cui proprietà, una volta messi in esercizio, è del committente e le cui caratteristiche di qualità e affidabilità, rispetto a quelle garantite dalle più diffuse soluzioni di mercato, dipendono dai requisiti forniti dal committente e dal lavoro di progettazione e sviluppo tecnico del sistema. Di questo tipo è il sistema spagnolo SIC, più avanti descritto.

Si rinvencono frequentemente anche soluzioni ERP miste, che inglobano componenti di mercato, sostanzialmente integrate con componenti progettate e sviluppate "su misura"; è il caso, ad es., del sistema francese CHORUS, più avanti descritto, ma anche del sistema italiano InIt.

L'adozione di sistemi ERP è coerente con gli obiettivi dell'"Agenda digitale europea" e delle Agende digitali nazionali redatte in coerenza con la prima.

Le soluzioni informatiche implementate nei tre paesi visitati, di seguito sinteticamente descritte, differiscono per caratteristiche tecniche, copertura funzionale e platea di utilizzatori, in ragione del diverso assetto amministrativo e dello stato di attuazione della riforma contabile.

La riforma contabile francese è stata accompagnata da un grande investimento sui sistemi informatici, che è tuttora in corso, e ha visto l'impiego di ingenti risorse finanziarie e umane. Gli interventi di potenziamento dei sistemi informatici sono stati coordinati dal Ministero dell'economia e delle finanze e attuati tramite l'Agenzia statale per la tecnologia dell'informazione finanziaria (AIFE, che corrisponde alla italiana Sogei). Tali interventi sono riconducibili alla realizzazione di due grandi progetti:

- il nuovo sistema integrato CHORUS, per la gestione dei processi contabili e amministrativi a livello centrale, che costituisce la parte principale del sistema informativo finanziario dello Stato (SIFE)
- il sistema informatico HELIOS che, insieme al *Portale Internet della Gestione Pubblica* (Portale Internet della Gestione Pubblica – PIGP), raccoglie e gestisce i dati contabili e di bilancio delle amministrazioni territoriali francesi²⁷ ed agisce, allo stesso tempo, anche come sistema gestionale per l'emissione dei titoli di pagamento e delle reversali di incasso delle amministrazioni territoriali in collegamento con la Banca di Francia.

CHORUS è una piattaforma molto complessa di tipo misto, basata in parte su soluzioni di mercato (SAP®) e in parte su componenti sviluppate su misura, e si articola nelle seguenti componenti:

²⁶ Le principali sono: SAP S/4Hana®, Oracle Cloud Enterprise Resource Planning®, Microsoft Dynamics®, ormai tutte disponibili anche in modalità Cloud computing.

²⁷ I dati contabili possono essere, in parte, gestiti anche sui sistemi informativi delle singole amministrazioni, i quali comunicano con HELIOS tramite sistemi di interoperabilità.

- CHORUS COEUR che, come dice il nome stesso, è il “cuore” del sistema, ed è interamente basato sulla soluzione ERP di mercato SAP®²⁸, della quale utilizza molti moduli funzionali; oltre ai moduli per la gestione della contabilità di bilancio, integrata con quella economico-patrimoniale, della contabilità analitica dei costi e della gestione contabile dei beni mobili e immobili (analoghi a quelli utilizzati dal sistema InIt in Italia), sono presenti moduli funzionali aggiuntivi per la gestione fisica degli inventari dei beni, per la gestione dei rapporti con i fornitori²⁹ e la componente di Business Intelligence di SAP;
- CHORUS FORMULAIRES, una piattaforma *web* integrata con *Chorus coeur*, che consente agli operatori di gestire una serie di richieste, attestazioni e operazioni relative al ciclo di gestione delle spese (richieste di acquisto di servizi, attestazioni di servizi ricevuti, richieste di erogazione trasferimenti, etc);
- CHORUS PRO, un portale integrato con *Chorus coeur* (in particolare con il modulo SRM), che gestisce, tra l’altro, appalti e gare pubbliche e la fatturazione elettronica dei fornitori;
- CHORUS DT, un portale integrato con *Chorus coeur*, che gestisce interamente il processo di autorizzazione, acquisto e rendicontazione delle spese per viaggi e missioni dei funzionari dello Stato in patria e all’estero.

CHORUS, che ha circa 50 mila utenti, è integrato con alcuni importanti sistemi esterni, quali: Banca di Francia (unica banca tesoriaria di tutte le amministrazioni pubbliche francesi); ONP (cedolini stipendiali); COPERNICUS (entrate tributarie); FRANCE TRESOR (gestione del debito pubblico); COREGE (gestione delle spese dello Stato effettuate all’estero).

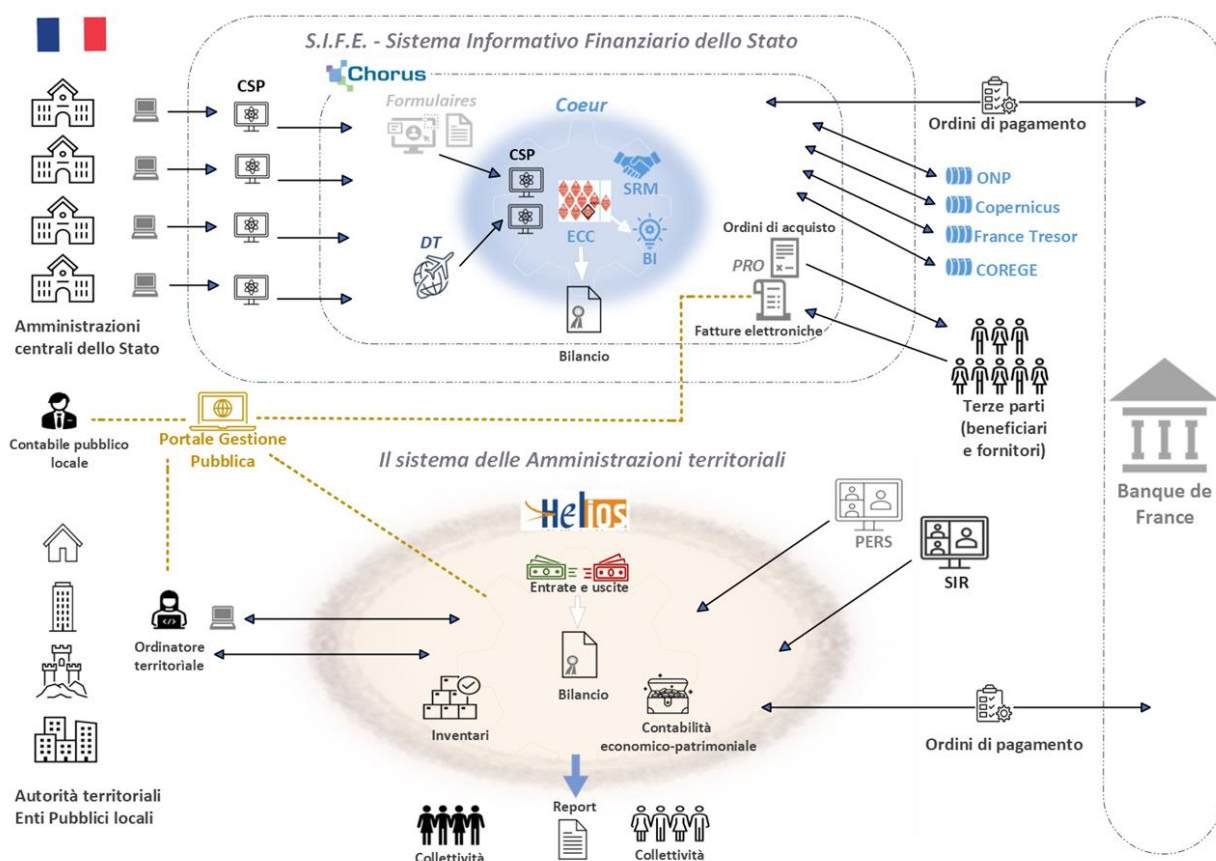
L’altra grande piattaforma HELIOS, che, come si è detto, raccoglie, insieme al *Portail de la Gestion Publique*, tutte le operazioni contabili e di bilancio svolte dalle amministrazioni territoriali francesi e dai loro enti ed organismi collegati, non è basato su soluzioni di mercato e accoglie i dati di più di 100.000 enti. Tale sistema svolge le seguenti funzioni principali:

- consente agli enti, non dotati di propri sistemi, di svolgere tutte le operazioni contabili e di bilancio e di colloquiare con la Banca di Francia per le operazioni di tesoreria;
- raccoglie, attraverso protocolli di interoperabilità basati sullo *Standard Exchange Protocol Version 2 (PES V2)*, i dati di bilancio e contabili delle amministrazioni territoriali francesi che hanno mantenuto propri sistemi informatici. In ogni caso, anche per questi enti l’emissione dei titoli di pagamento e il colloquio con la Banca di Francia avviene attraverso HELIOS;
- permette ai contabili pubblici locali (che sono dipendenti del Ministero dell’economia) di accedere ai dati dell’ente, di scambiare informazioni con l’ordinatore dell’ente, di gestire propri documenti (l’inventario tenuto dal contabile pubblico);
- Permette ai cittadini di avere accesso ai dati di bilancio e contabili delle collettività locali (trasparenza), attraverso funzioni dedicate.

²⁸ E’ in corso e si concluderà nel 2024, la migrazione di Chorus dalla vecchia versione SAP SCC6 alla più recente SAP/4 HANA, la stessa utilizzata in Italia per il sistema InIt della RGS.

²⁹ Il modulo SRM di SAP® supporta processi quali: 1) ricerca e selezione sul mercato dei fornitori (sourcing); 2) richieste di acquisto, ordini di acquisto, fatturazione e pagamenti (procurement); 3) gestione del contratto, per confermare che i termini contrattuali (tempistiche, qualità, termini di pagamento, etc.) vengano rispettati dal fornitore (*Contract management*);

Di seguito, si propone una rappresentazione grafica d'insieme dei sistemi informativi della finanza pubblica francese, che consentono, nel loro complesso, al Ministero dell'economia di disporre di una base dati contabile completa, esaustiva e aggiornata in tempo reale, nonché delle principali informazioni correlate di tipo amministrativo, relative all'intero settore pubblico francese.



Per quanto riguarda la Spagna, che ha un assetto amministrativo fortemente decentrato, il Ministero delle finanze ha sviluppato una piattaforma informatica di tipo ERP, denominata SIC (*sistemas de información contable*) utilizzata esclusivamente dalle amministrazioni centrali. Oltre all'amministrazione generale dello Stato (AGE, che include i ministeri, le agenzie e gli organismi statali direttamente alle dipendenze dei ministeri), tale piattaforma è utilizzata anche dagli altri enti ed organismi centrali dotati di autonomia di bilancio. Il SIC non è basato su soluzioni di mercato, ma è stato progettato e sviluppato su misura riproducendo le principali caratteristiche dei sistemi ERP.

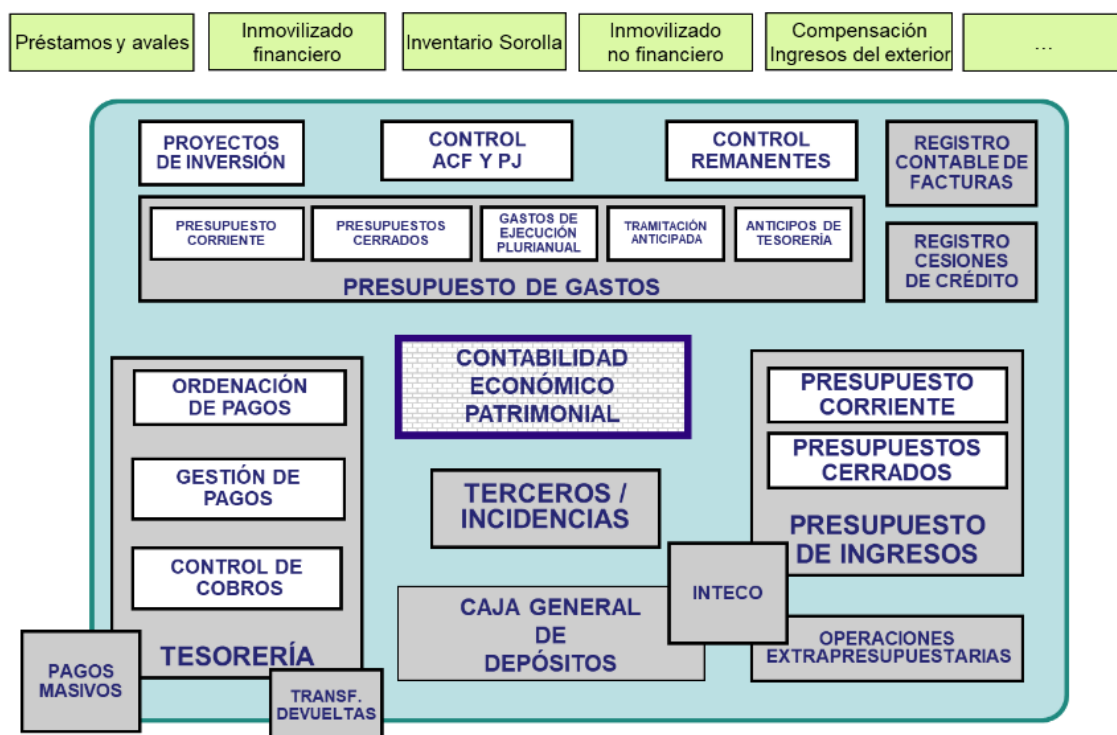
Presso le amministrazioni territoriali spagnole, e in particolare presso le regioni, sono diffuse invece soluzioni ERP di mercato, principalmente SAP®. I dati contabili e di bilancio provenienti da altre amministrazioni pubbliche spagnole (es. bilanci o dati di cassa delle amministrazioni regionali o comunali) sono trasmessi al Ministero attraverso protocolli standard (XBRL o XML), ma non affluiscono sul SIC e sono conservati su basi dati dedicate per essere consultati ed elaborati dal Ministero per finalità di monitoraggio della finanza pubblica.

La prima versione del SIC è del 1986, la seconda (SIC 2) del 1996 e la terza (SIC 3), tuttora in esercizio, è del 2009.

Sotto, è riportato uno schema grafico del modello concettuale del sistema contabile integrato SIC3, applicato all'amministrazione generale dello Stato, con indicazione delle aree funzionali coperte.



Modello concettual SIC'3/AGE



SIC registra le operazioni sia ai fini della contabilità economico patrimoniale che ai fini dell'esecuzione del bilancio autorizzatorio a base giuridica (*contabilidad presupuestaria*) in modalità perfettamente integrata. Dal 2020, in Spagna c'è l'obbligo di utilizzare documenti contabili esclusivamente in formato elettronico, per cui il SIC3 riceve le fatture elettroniche di tutti i fornitori dello Stato.

Il Tesoro spagnolo gestisce la liquidità dell'AGE attraverso il SIC3, ed è incaricato di pagare tutte le spese riconosciute dai ministeri e dagli organismi statali dell'AGE.

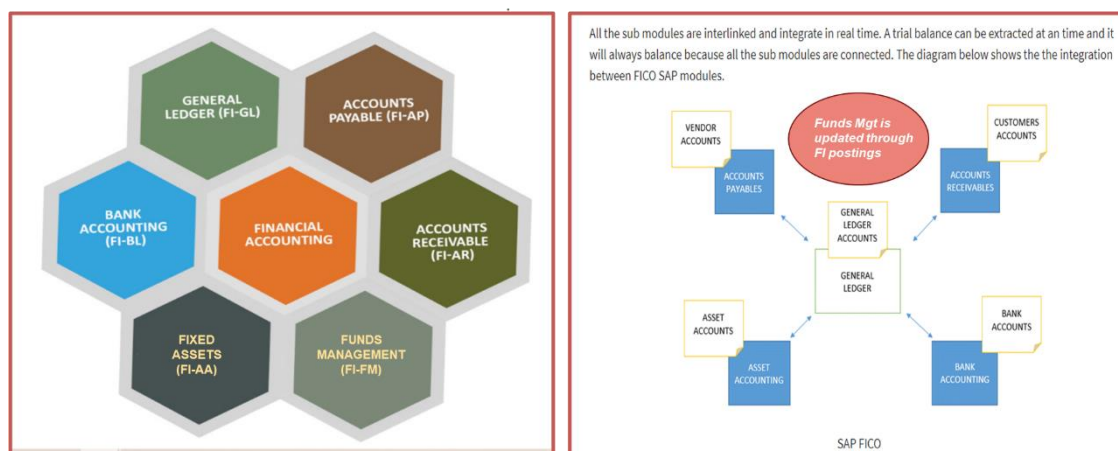
Il SIC3 dialoga con altri sistemi esterni, quali: il sistema di Tesoreria, CIBI (che gestisce l'inventario delle immobilizzazioni materiali dello Stato), CANOA (per la contabilità analitica dei costi).

Il consolidamento dei conti del settore statale è gestito automaticamente, in quanto tutte le amministrazioni del settore statale utilizzano SIC3.³⁰

La Grecia, infine, sta sviluppando una piattaforma di tipo ERP basata interamente sulla soluzione di mercato SAP/4 HANA, la stessa utilizzata in Italia per il sistema InIt della RGS. Per il momento, tale piattaforma è adottata solo dalle amministrazioni centrali dello Stato, con impostazioni e regole ancora provvisorie, soprattutto per quanto riguarda la contabilità economico-patrimoniale, il cui impianto non è stato ancora completato; una volta implementata la riforma, la piattaforma verrà

³⁰ A ciascun trasferimento che l'AGE (ministeri) effettua verso un altro organismo statale viene assegnato un codice. L'organismo che riceve il trasferimento è obbligato a registrarlo con lo stesso codice. Nel momento in cui si procede al consolidamento, la partita viene facilmente rintracciata in funzione del codice univoco ed eliminata nel calcolo del conto consolidato.

messa a disposizione anche delle altre amministrazioni ovvero verrà resa l'interoperabile con i rispettivi sistemi informativi. I moduli funzionali di SAP sono gli stessi di quelli utilizzati in Italia nel sistema InIt, ad eccezione del modulo per la gestione della tesoreria.



6 Conclusioni

Le visite di studio condotte in Spagna, Francia e Grecia, nel corso del 2023, hanno permesso di scambiare esperienze e di raccogliere informazioni potenzialmente molto utili per il nostro Paese, impegnato nell'attuazione della riforma 1.15 del PNRR, che prevede l'adozione di sistema unico di contabilità *accrual* nelle pubbliche amministrazioni italiane.

In particolare, pur scontando differenze importanti negli assetti istituzionali ed amministrativi e nelle tempistiche realizzative, sono emersi alcuni tratti comuni ai tre paesi oggetto di studio:

- le riforme attuate, o in via di attuazione, condividono i medesimi obiettivi generali e sono in linea con gli indirizzi internazionali (standardizzazione della contabilità pubblica su base *accrual*, principi internazionali IPSAS) ed europei (Direttiva UE 85/2011);
- la contabilità *accrual* è stata introdotta in affiancamento e in collegamento alla tradizionale contabilità finanziaria a base giuridica, garantendone comunque l'indipendenza e l'autonomia; alla prima è assegnato il compito di misurare la consistenza del patrimonio, i risultati della gestione e la sostenibilità economico-finanziaria nel medio periodo; alla seconda è riservata la funzione programmatoria generale, che si avvale anche delle risultanze della contabilità *accrual*, e quella autorizzatoria e di controllo legale della spesa;
- l'impianto della contabilità *accrual* è fondato su un unico quadro concettuale e su principi contabili standard ispirati, più o meno strettamente, ai principi internazionali IPSAS, oltre che su un piano dei conti unico. Eventuali adattamenti delle regole e del piano dei conti definiti a livello di comparto (es. enti previdenziali, enti territoriali) risultano sempre coerenti con il quadro di regole unitario, al quale sono comunque riconducibili. In Spagna., ad es., sono stati previsti modelli contabili semplificati per le amministrazioni di piccole dimensioni.
- le riforme sono state avviate su impulso e con il coordinamento unitario del ministero dell'economia (o delle finanze), di solito assistito da organi tecnici consultivi che spesso, dopo una prima fase, sono stati resi permanenti, al fine di supportare i ministeri predetti nel processo continuo di monitoraggio, completamento e miglioramento dell'impianto contabile.

Le esperienze dei tre Paesi visitati hanno evidenziato, fra l'altro, che le fasi di preparazione e di attuazione delle riforme richiedono molti anni, partendo sempre dalle amministrazioni statali per poi procedere verso il resto del settore pubblico. Nell'attuazione delle riforme, cruciale risulta il ruolo della formazione e della comunicazione.

Specifici approfondimenti sono stati effettuati riguardo ad alcuni profili, di particolare interesse, quali: la costruzione dei conti nazionali, la contabilizzazione dei beni pubblici e lo sviluppo dei sistemi informativi di supporto all'implementazione della riforma contabile, dai quali sono emerse alcune importanti indicazioni, di seguito sintetizzate.

Nei tre paesi visitati, le risultanze della contabilità *accrual* delle amministrazioni pubbliche costituiscono la "fonte informativa primaria" per la costruzione dei dati di contabilità nazionale per il settore pubblico (Settore S.13 secondo il SEC2010), affidata ai rispettivi istituti nazionali di statistica, in coerenza con le indicazioni della citata Direttiva 85/2011;

In tema di valorizzazione e contabilizzazione dei beni del patrimonio pubblico (immobili, impianti, infrastrutture, ecc..), tutti e tre i paesi hanno recepito, in generale, l'approccio dei principi contabili internazionali IPSAS, avviando complesse attività di censimento e inventariazione. Tali attività, coordinate dai ministeri finanziari, vengono gestite con gradualità e in fasi successive su periodi temporali lunghi, con possibili revisioni periodiche. Tutti e tre i paesi hanno, inoltre, affrontato il complesso tema del censimento e della valorizzazione dei beni del patrimonio culturale (*heritage*), per i quali hanno cercato di individuare criteri di contabilizzazione affidabili e attendibili sempre ispirati agli IPSAS; il ricorso a valori simbolici o la mancata iscrizione dei beni nell'attivo si applicano solo in via residuale e nella impossibilità di applicare altri criteri.

Gli investimenti informatici, infine, giocano un ruolo cruciale nell'accompagnare le riforme della contabilità pubblica, contribuendo ad un miglior raggiungimento dei loro obiettivi, in termini di efficientamento dei processi e di supporto al *change management*, sia dal lato delle singole amministrazioni sia da quello delle istituzioni nazionali (a partire dai ministeri finanziari) impegnate nel monitoraggio e coordinamento dei conti pubblici e nella interlocuzione con la UE. I paradigmi degli interventi realizzati o in via di realizzazione sono: i) lo sviluppo, con il coordinamento dei rispettivi ministeri finanziari, di sistemi integrati di tipo ERP organizzati per moduli funzionali, prevalentemente costruiti intorno a soluzioni di mercato ampiamente diffuse, disponibili anche in modalità Cloud; ii) l'interoperabilità con i sistemi di altre amministrazioni, attraverso protocolli standard.

Sotto il profilo dell'implementazione dei sistemi informatici, di grande interesse e rilievo, per copertura funzionale e per numero di soggetti coinvolti, è l'esperienza francese, con lo sviluppo, presso il Ministero dell'economia, di due piattaforme, una per le amministrazioni centrali ed una per le amministrazioni territoriali, dove, quest'ultima, è resa interoperabile con i sistemi informativi delle amministrazioni che ne sono dotate e messa a disposizione di quelle che ne fossero sprovviste. Tale sistema consente al Ministero di disporre in tempo reale dei dati di contabilità e di bilancio di tutto il settore pubblico, costruiti sulla base di un impianto contabile unitario.