



Garantire la corretta programmazione
e la rigorosa gestione
delle risorse pubbliche

STATO DELL'ASSIA E CITTÀ-STATO DI AMBURGO: DUE SISTEMI DI CONTABILITÀ ACCRUAL A CONFRONTO

Visita di studio presso i Ministeri delle Finanze
dello Stato dell'Assia e della Città-Stato di Amburgo

Wiesbaden e Amburgo, 5-7 marzo 2018

2018

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

Stato dell'Assia e Città-Stato di Amburgo: due sistemi di contabilità accrual a confronto

Visita di studio presso i Ministeri delle Finanze
dello Stato dell'Assia e della Città-Stato di Amburgo
Wiesbaden e Amburgo, 5-7 marzo 2018

Relazione elaborata sulla base degli incontri tenutisi, nell'ambito del progetto "Design of the accrual IPSAS/EPSAS 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'Assia (5 marzo 2018) e presso il Ministero delle Finanze della Città-Stato di Amburgo (6-7 marzo 2018), da una delegazione della RGS composta da Daniela Collesi, Roberto Corona, Barbara Filippi, Pietro Floriddia, Caterina Merandi, Fabrizio Mocavini, Cinzia Simeone e Rosario Stella.

INDICE

Precisazioni.....	6
Premessa: la situazione corrente in Germania	9
1. Il percorso nell'introduzione della contabilità accrual nello Stato Federato dell'Assia.....	10
2. L'introduzione della contabilità accrual nella Città-Stato di Amburgo.....	12
3. Il principio della prudenza.....	16
4. Cenni su aspetti tecnici.....	18
a) Rilevazione	18
b) Misurazione.....	19
5. Bilancio di autorizzazione (bilancio per "prodotti")	23
6. Il nuovo ruolo degli auditor.....	25
7. Il Piano dei conti	27
8. Il consolidamento.....	27
9. IPSAS/EPAS lo studio e il futuro	28
10. Il sistema IT	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.

Commercial Code (in tedesco Handelsgesetzbuch) contiene i fondamenti della legge commerciale tedesca. Esso regola i rapporti giuridici commerciali, ed è pertanto anche definito come “legge speciale per il commercio nel settore privato”, e include anche le regole contabili relative allo stesso settore.

General Accepted Accounting Principles (GAAP) rappresentano principi, regole e linee guida per la cosiddetta “financial accounting”.

Financial accounting, contabilità basata sul principio di competenza economica, ovvero la contabilità su base accrual, comunemente conosciuta nel gergo contabile italiano come contabilità economico-patrimoniale o contabilità generale.

Di seguito le principali informazioni sul sistema di contabilità *accrual* adottato nel Land dell'Assia e nella Città-Stato di Amburgo.

- In Germania la contabilità *accrual* è applicata in due Stati Federati (Assia e Renania Settentrionale-Vestfalia), in due città-Stato (Amburgo e Brema) e in tutte le municipalità appartenenti a 12 dei 16 Stati Federati, mentre non è applicata a livello di Stato federale. Il modello contabile *accrual* utilizzato in Germania si basa sul *Commercial Code*, ovvero sulle regole di contabilità previste per legge per il settore privato.
- A livello nazionale, sia per il settore pubblico che per quello privato, il punto fondamentale e imprescindibile nell'applicazione della contabilità *accrual* è il rispetto del principio della prudenza.
- La normativa federale tedesca prevede la piena libertà di scelta tra la contabilità *cash* e la contabilità *accrual* e individua al contempo nei GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) basati sul *Commercial Code* (in uso nel settore privato) l'unico sistema di *accrual accounting* per le pubbliche amministrazioni. La scelta dei GAAP rappresenta quindi per la Germania un importante passo iniziale, già compiuto, nel percorso di riforma contabile verso l'*accrual* sostenuto da Eurostat.

Stato dell'Assia

- Il processo di introduzione della contabilità *accrual* nello Stato dell'Assia è stato avviato nel 1998 con la decisione di prevedere registrazioni in partita doppia. L'implementazione di questa contabilità in circa 800 uffici è stata avviata nel 2001 ed è terminata nel 2004. Nel 2003 è stato pubblicato il primo bilancio di apertura a base *accrual* e nel 2009 il primo bilancio consolidato (certificato dalla Corte dei Conti dell'Assia).
- A livello di Stato Federato dell'Assia, la contabilità *accrual* attualmente è utilizzata in 80 "accounting units" attraverso l'impiego del sistema operativo SAP.
- I fattori che hanno contribuito al successo dell'implementazione del sistema sono diversi: gli obiettivi chiari alla base della riforma, un mandato politico forte non solo nella fase di avvio ma durante tutto il processo di implementazione, un forte coinvolgimento a tutti i livelli e in tutte le istituzioni (in particolare della Corte dei Conti).
- Il bilancio di previsione approvato dal Parlamento, strutturato per "prodotti" (ovvero servizi o obiettivi offerti alla collettività), è redatto secondo la cosiddetta contabilità "camerale" (cassa ed impegni), mentre la reportistica prodotta dalla contabilità *accrual* viene utilizzata anche a supporto delle decisioni di bilancio.
- È stato istituito un comitato per la standardizzazione della contabilità pubblica al fine di garantire che le procedure e i dati per la contabilità basata sulla cassa, la contabilità in partita doppia e i bilanci per "prodotti" abbiano una base uniforme. Il comitato elabora norme per i bilanci basati sulla cassa e sulla partita doppia, nonché per i bilanci per

“prodotti”, e assicura che nel processo siano presi in considerazione i requisiti delle statistiche finanziarie, comprese quelle dei conti nazionali.

Città-Stato di Amburgo

- Nella Città-Stato di Amburgo la **contabilità *accrual*** è utilizzata per la registrazione degli eventi ai **fini gestionali** e per la predisposizione del **bilancio di previsione** (*accrual budgeting*).
- L'introduzione di tale contabilità è avvenuta in tempi molto rapidi, circa cinque anni, con un **approccio “quick and dirty”**¹, con scelte di metodo e tecniche veloci, non testate, caratterizzate da approssimazioni e successivi interventi correttivi.
- La motivazione alla base di questa decisione è stata quella di **mettere a frutto rapidamente la decisione presa dal Parlamento** di implementare questo tipo di contabilità, atteso che la Città-Stato riteneva assolutamente non soddisfacenti, in termini di chiarezza, le informazioni derivanti dal precedente sistema contabile di cassa.
- **E' stato istituito uno “standard setter” a livello di Stati Federati** per l'adeguamento di alcune parti del *Commercial Code* al settore pubblico. Gli standard contabili nazionali sono elaborati da questa entità.
- **Il piano dei conti è unico** (non strutturato in moduli) ed è composto di 3.500 voci. Sono comunque assicurate tavole di collegamento con altre classificazioni.
- **Viene preparato un bilancio per funzioni** (*segmenting report*), anche se l'attenzione dedicata a questo modello di rappresentazione del bilancio è andata progressivamente diminuendo, fino al punto di considerarla poco significativa in quanto caratterizzata da aggregazioni troppo generiche. D'altro canto, **a partire dal 2011**, si è scelto di applicare a livello di governo federale e di Stati federati, una particolare **struttura del bilancio caratterizzata dai cosiddetti “prodotti”**².
- **La Corte dei Conti della Città-Stato di Amburgo ha favorito l'adozione di una contabilità *accrual*** supportata da standard basati sul *Commercial Code* tedesco, mettendo in discussione l'adozione degli EPSAS ed esplicitando delle raccomandazioni in ordine al processo democratico che deve essere posto a presidio della loro definizione e rimarcando l'importanza dei principi della prudenza e dell'oggettività nei processi di valutazione.

¹ L'aggettivo “dirty” si riferisce alla qualità dei dati contenuti nella reportistica, talvolta meno accurata, caratterizzata in alcuni casi da una valutazione approssimativa e in altri casi da un alto livello di aggregazione di alcune voci di bilancio, e non alla qualità della metodologia e delle regole di contabilità applicate. L'impostazione generale del sistema di contabilità è stata fin dall'inizio razionale e ben definita.

² Per approfondimenti si veda il rapporto sulla visita di studio presso il Ministero delle Finanze - Berlino, 19-20 maggio 2010: <http://www.rgs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Comunicazione/Esperienze/Germania-II-sistema-di-bilancio.pdf>

Premessa: la situazione corrente in Germania

La Repubblica Federale di Germania è organizzata su **tre livelli di governo**:

- 1) Governo federale;
- 2) sedici Länder (Stati Federati) dotati di un ampio grado di autonomia;
- 3) gli enti locali (Città, comuni e associazioni di comuni), che hanno autonomia amministrativa e sono sottoposti al potere organizzativo dei Länder.

Il **Governo federale e i Länder sono autonomi e reciprocamente indipendenti in materia di bilancio**. I Länder hanno proprie Costituzioni e competenza esclusiva negli affari culturali, nel diritto comunale e in quello dei servizi d'ordine. Inoltre i Länder possiedono ampie competenze nel settore dell'amministrazione e, oltre alle leggi proprie, danno esecuzione alle leggi federali.

In Germania la contabilità *accrual* è applicata in due Stati Federali (Assia e Renania Settentrionale-Vestfalia), in due città-Stato (Amburgo e Brema) e in tutte le municipalità appartenenti a 12 dei 16 Stati Federati. Il principio di cassa puro è applicato solo in quattro Stati Federati mentre per lo Stato federale centrale viene applicata la contabilità camerale (cassa e impegni).

	Federal states level	Municipal level
Baden-Württemberg	Modified cash accounting (cameral base)	Accrual accounting (DEB)
Bavaria	Traditional cash accounting	Option: Accrual accounting (DEB) or traditional cash accounting
Berlin	Modified cash accounting (cameral base)	
Brandenburg	Modified cash accounting (cameral base)	Accrual accounting (DEB)
Bremen	Accrual accounting (DEB)	Traditional cash accounting
Hamburg	Accrual accounting (DEB)	
Hesse	Accrual accounting (DEB)	Accrual accounting (DEB)
Mecklenburg-Western Pomerania	Modified cash accounting (cameral base)	Accrual accounting (DEB)
Lower Saxony	Modified cash accounting (cameral base)	Accrual accounting (DEB)
North Rhine-Westphalia	Accrual accounting (DEB)	Accrual accounting (DEB)
Rhineland-Palatinate	Modified cash accounting (cameral base)	Accrual accounting (DEB)
Saarland	Traditional cash accounting	Accrual accounting (DEB)
Saxony	Modified cash accounting (cameral base)	Accrual accounting (DEB)
Saxony-Anhalt	Traditional cash accounting	Accrual accounting (DEB)
Schleswig-Holstein	Modified cash accounting (cameral base)	Option: Accrual accounting (DEB) or modified cash accounting (cameral base)
Thuringia	Traditional cash accounting	Option: Accrual accounting (DEB) or traditional cash accounting

Figura 1 - Prospetto di sintesi dei sistemi contabili in uso

Al termine di un periodo di sperimentazione avviato nel 2011 con alcune amministrazioni pilota, il **Parlamento federale tedesco ha deciso di introdurre nei bilanci pubblici i cosiddetti "Prodotti"**, ovvero nuove entità di bilancio che aggregano i preesistenti "Titoli", razionalizzando il quadro complessivo e individuando attività e spese significative per l'attività di governo.

1. Il percorso nell'introduzione della contabilità accrual nello Stato Federato dell'Assia

Il processo di applicazione della contabilità *accrual* nello Stato dell'Assia è stato avviato nel 1998 con la decisione di introdurre registrazioni in partita doppia. L'implementazione di questa contabilità in circa 800 uffici è iniziata nel 2001 ed si è conclusa nel 2004. Nel 2003 è stato pubblicato il primo bilancio di apertura a base *accrual* e nel 2009 il primo bilancio consolidato (certificato dalla Corte dei Conti dell'Assia).

Path towards accrual accounting in the state of Hesse

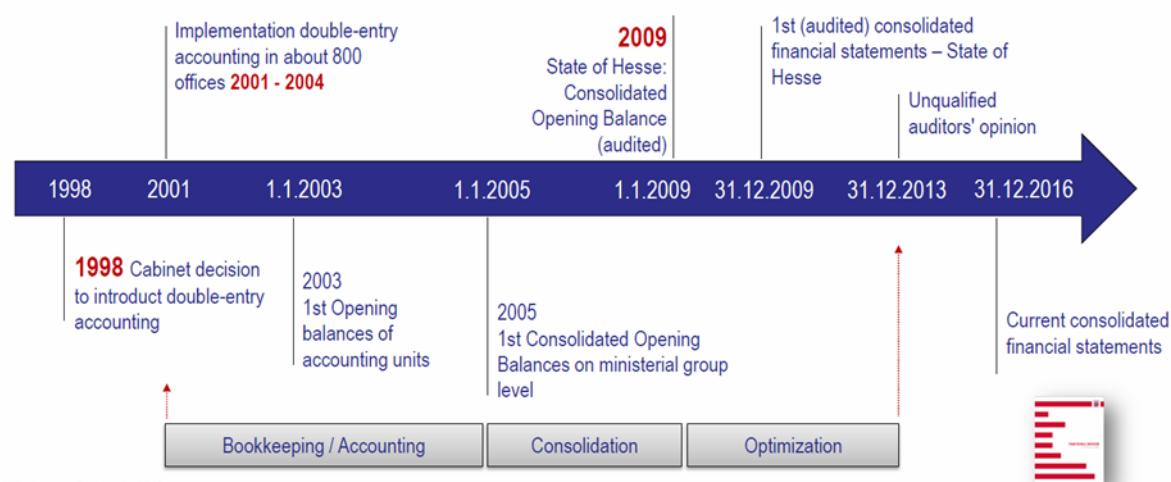


Figura 2 - Il percorso verso una contabilità a base accrual nello Stato dell'Assia

I fattori che hanno contribuito al successo dell'implementazione del nuovo sistema contabile sono stati il **supporto a livello politico** della scelta operata, l'approvazione di un quadro legislativo di base, comune per tutte le entità pubbliche, ispirato al codice commerciale, e la **gestione centralizzata del processo** (che ha riguardato anche la formazione degli operatori).

Nel 2009 il Governo federale centrale ha fornito due fondamentali impulsi alla riforma della contabilità per il settore pubblico: il primo con la normativa (*Act*) per modernizzare la legge sui principi di bilancio per il Governo federale e per gli Stati federati, il secondo con una **normativa finalizzata a modernizzare la legge di contabilità per le imprese**.

La legge di modernizzazione della normativa contabile per le imprese stabilisce che *"...Questa legislazione garantisce che la ...legge contabile contenuta nel Codice commerciale sarà mantenuta e rafforzata in futuro per essere contrapposta ai principi contabili internazionali. Il rendiconto finanziario annuale redatto in base al Codice commerciale rimane la base per la distribuzione degli utili e per il calcolo dei profitti ai fini fiscali...."*. Si afferma inoltre che *"... Stiamo rafforzando la qualità dei dati dei bilanci"*.

annuali redatti in base al Codice commerciale e ... stiamo anche eliminando la pressione diretta all'utilizzo dei principi contabili internazionali, che riguardano in particolare le medie imprese in Germania. Alla fine la legge contabile del Codice di commercio continuerà a offrire un'alternativa assolutamente adeguata ai principi contabili internazionali senza però subire i loro svantaggi come gli alti livelli di complessità, processi che richiedono tempo e costi elevati ...".

La stessa legge consente alle amministrazioni pubbliche tedesche di scegliere tra una contabilità tradizionale per cassa (contabilità camerale) e un sistema di contabilità *accrual*. Inoltre assegna a un comitato statale federale ("*standard setter board*") la risoluzione delle problematiche tecniche. Il *Board* può avvalersi di un ulteriore gruppo di esperti composto da consulenti esterni.

E' opportuno sottolineare il fatto che la normativa federale tedesca³ se, da un lato prevede la piena libertà di scelta tra *cash* e *accrual accounting*, dall'altro ha già individuato nei GAAP basati sul *Commercial Code (ComC)* l'unico sistema di *accrual accounting* che le pubbliche amministrazioni possono adottare. La scelta dei GAAP e il fatto di aver già definito un unico sistema contabile *accrual*, con un quadro concettuale e con delle regole collaudate (seppur solo presso alcuni Länder e Enti territoriali), rappresenta un importante passo iniziale nel processo di riforma contabile che consente alla Germania di "non partire da zero" nel percorso verso l'*accrual* indicato da Eurostat.

Sez. 7a - Principi del governo della contabilità a partita doppia

(1) La contabilità pubblica in partita doppia segue le regole stabilite nella prima e nella seconda divisione, e nella prima e seconda sottodivisione del terzo libro del codice di commercio e i principi di contabilità generale (...)

(2) Eventuali specificità connesse alla particolarità del bilancio pubblico, in particolar modo l'esercizio delle opzioni previste nel codice commerciale e gli accordi diversi da quanto contenuto nella sottosezione (1) di cui sopra, devono essere regolamentate dalla Federazione e dai Länder nel comitato di cui alla sezione 49a sottosezione (1).

Sezione 49a - Comitato per la standardizzazione della contabilità pubblica

(1) Lo Stato Federale e i Länder istituiscono un comitato per garantire che le procedure e i dati per la contabilità di cassa, la contabilità *accrual* in partita doppia e per i bilanci per prodotti abbiano una base uniforme⁴. Il comitato elabora delle norme per i bilanci di cassa e *accrual*, nonché per i bilanci per prodotti, e assicura che nel processo vengono tenute in considerazione i requisiti di statistica finanziarie, compresi quelli della contabilità nazionale. (...)

³ Act to modernise the law on budgetary principles for federal government and federal states (HGrGMoG) „Haushaltsgrundsatzgesetzmodernisierungsgesetz“ e Act to modernise accounting law for enterprises (BilMoG) „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz“.

⁴ Armonizzazione contabile

2. L'introduzione della contabilità accrual nella Città-Stato di Amburgo

La contabilità *accrual* è utilizzata nella Città-Stato di Amburgo per la registrazione degli eventi ai fini gestionali, per la reportistica di fine periodo e per la predisposizione del bilancio di previsione (*accrual budgeting*). La contabilità *accrual* è stata ufficialmente avviata nel 2014 su base volontaria e nel 2015 è diventata obbligatoria in tutto il territorio della Città-Stato.

L'introduzione della contabilità *accrual* è avvenuta grazie alla realizzazione di tre progetti:

- **DOPPIK – progetto relativo alla riforma della contabilità pubblica** e caratterizzato dalla rilevazione delle attività e delle passività, dall'introduzione delle registrazioni in partita doppia, dalla preparazione del primo *Opening Balance Sheet* – OBS, bilancio di apertura, a base *accrual* nel 2006, e dall'avvio del processo di ricognizione dei beni inventariati. Il costo di tale primo progetto è stato circa 6 milioni di euro.
- **SNH – progetto di riforma del bilancio e della programmazione**, caratterizzato dall'applicazione dell'*accrual budgeting*, della contabilità analitica per centri di costo (*cost accounting system*), del decentramento delle responsabilità di bilancio e del *reporting* trimestrale.
- **HERAKLES – progetto di riforma dei processi informatici** di supporto alla contabilità, mirato a migliorare l'efficienza delle procedure contabili e la loro automazione mediante la fatturazione elettronica, la tenuta del libro giornale informatizzato, la creazione di un sistema di monitoraggio e controllo dei processi di contabilità secondo le caratteristiche del sistema di controllo interno definito a livello europeo - *PifC, Public Internal Financial Control*⁵. Il progetto è stato caratterizzato anche da un'intensa attività di formazione del personale.

Di seguito sono illustrate le fasi e la tempistica di realizzazione dei tre progetti:

⁵ Per approfondimenti si veda la pubblicazione "Il *Public Internal Financial Control* un modello evoluto di controllo interno" http://www.rqs.mef.gov.it/Documenti/VERSIONE-I/Pubblicazioni/Strumenti_e_Metodi/II-Public-II-Public-Internal-Financial-Control---un-modello-evoluto-di-Controllo-Interno.pdf

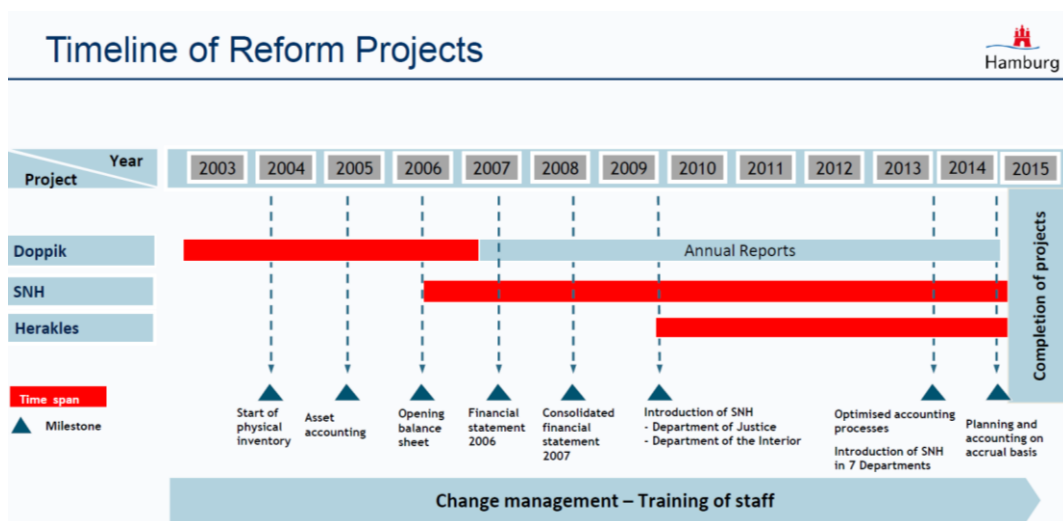


Figura 3 - Pianificazione del progetto di riforma

In particolare, alla realizzazione del Progetto SNH (il più importante dei tre progetti che costituiscono i pilastri della riforma) hanno partecipato 35 esperti del Ministero delle Finanze della Città-Stato di Amburgo e 35 consulenti esterni. Il progetto, iniziato nel gennaio del 2012, è terminato a dicembre del 2015 ed è costato circa 45 milioni di euro (di cui circa 9,7 milioni di euro relativi a spese di personale). Il Progetto è stato strutturato dettagliatamente in ogni sua componente, ma nello stesso tempo, considerati i tempi ristretti che erano stati fissati per la sua implementazione, è stato deciso di adottare un **approccio di tipo "quick and dirty"**, basato su scelte di metodo e tecniche veloci, non testate, caratterizzate da approssimazioni e successivi interventi di affinamento dei dati. Ciò ha comportato anche revisioni dei dati di bilancio sostanziali (per le pensioni più di 1 miliardo di euro). Nonostante ciò, sia il Ministro delle finanze della Città-Stato di Amburgo (Olaf Scholz, oggi Ministro federale delle Finanze), sia il Direttore del Bilancio, hanno dichiarato che rifarebbero la stessa scelta. La motivazione alla base di questa decisione è stata quella di mettere a frutto rapidamente la decisione presa dal Parlamento Federale di implementare questo tipo di contabilità, atteso che la Città-Stato di Amburgo riteneva assolutamente non soddisfacenti, in termini di chiarezza, le informazioni derivanti dal precedente sistema contabile di cassa.

Costs of Reform Projects / SNH



Cost type	2012	2013	2014	2015	Subtotal
Personel costs	2.422	2.525	2.631	2.143	9.721
Basic and advanced training	160	134	1.015	694	2.003
Consulting	4.931	6.873	7.320	6.743	25.867
Support for authorities	723	1.527	1.169	273	3.692
Material costs	538	739	1.154	782	3.213
Subtotal	8.774	11.798	13.289	10.635	44.496

(Amounts in thousand Euros)

Preliminary state of project cost accounting "SNH"- IT costs: Central query "IPUC" measures with short description "SNH" - No guarantee for completeness - Internal costs for the preparation and revision of rules are estimated on the basis of cost rates for staff

Figura 4 - Costi del progetto di riforma SNH

Organization of the project SNH

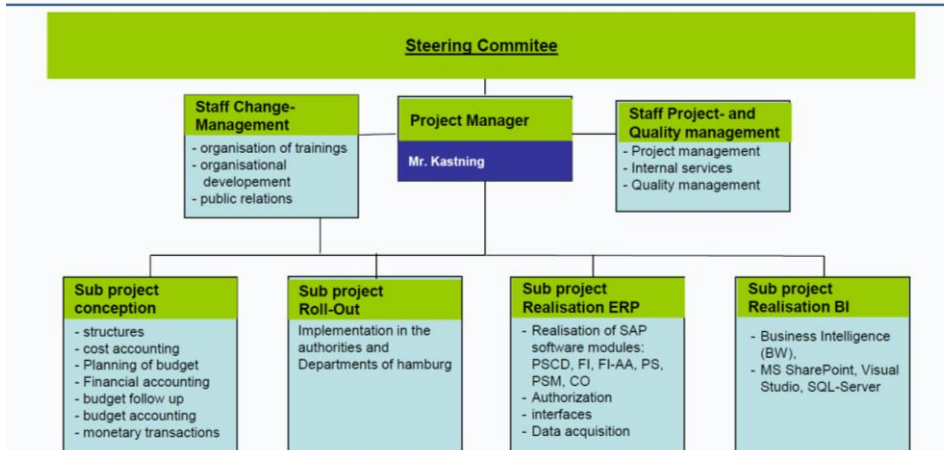


Figura 5 - Struttura organizzazione del progetto di riforma SNH

La contabilità *accrual* è obbligatoria per i Ministeri e le società pubbliche. Anche nella Città-Stato di Amburgo le regole applicate si basano sui cosiddetti *GAAP* (*Generally Accepted Accounting Principles*) tedeschi. I GAAP tedeschi possono quindi essere considerati come un quadro concettuale obbligatorio per la contabilità del settore pubblico. Tuttavia il *Commercial Code* (*ComC*), pensato per il settore privato, non si può ritenere esauriente per il settore pubblico, specialmente a causa del fatto che la maggior parte delle entrate pubbliche deriva da "transazioni senza corrispettivo equivalente" (*non-exchange revenues*), come le tasse e i trasferimenti, assenti nel settore privato. In considerazione di tali elementi sono quindi necessarie specifiche regole di rilevazione e di misurazione.

A tal riguardo, è stato istituito uno *standard setter* a livello di Stati Federati per l'adeguamento di alcune parti del *Commercial Code* al settore pubblico. Queste regole, non presenti nel *Commercial Code*, sono definite nelle linee guida contabili emesse dal Ministero federale delle Finanze (istruzioni amministrative vincolanti) e messe a disposizione di tutti gli operatori. Tali linee guida rappresentano, dunque, un'integrazione delle regole del *Commercial Code*, laddove esso non disciplini fattispecie ed eventi tipici delle pubbliche amministrazioni.

Il processo di bilancio

Il processo di bilancio, rispetto all'esperienza italiana, è molto anticipato nel tempo: per il 2019-2020 ha avuto inizio nel quarto trimestre 2017, quando è iniziata la pianificazione da parte dei vari Ministeri (*planning of basic figures*) e il Senato ha deliberato (*step 1*); nella seconda fase, corrispondente al primo trimestre 2018 e metà del secondo trimestre 2018, il processo ha previsto un perfezionamento dei dati di bilancio e una fase di negoziazione tra Ministero federale delle Finanze e altri ministeri, al termine del quale verrà preparato il progetto di bilancio, sul quale si esprimerà il Senato entro la fine del secondo trimestre, dopo aver ricevuto una serie di report che integrano il progetto di bilancio. Infine, nella seconda metà dell'anno 2018, il progetto di bilancio verrà sottoposto alla discussione parlamentare e approvato entro la fine dell'anno.

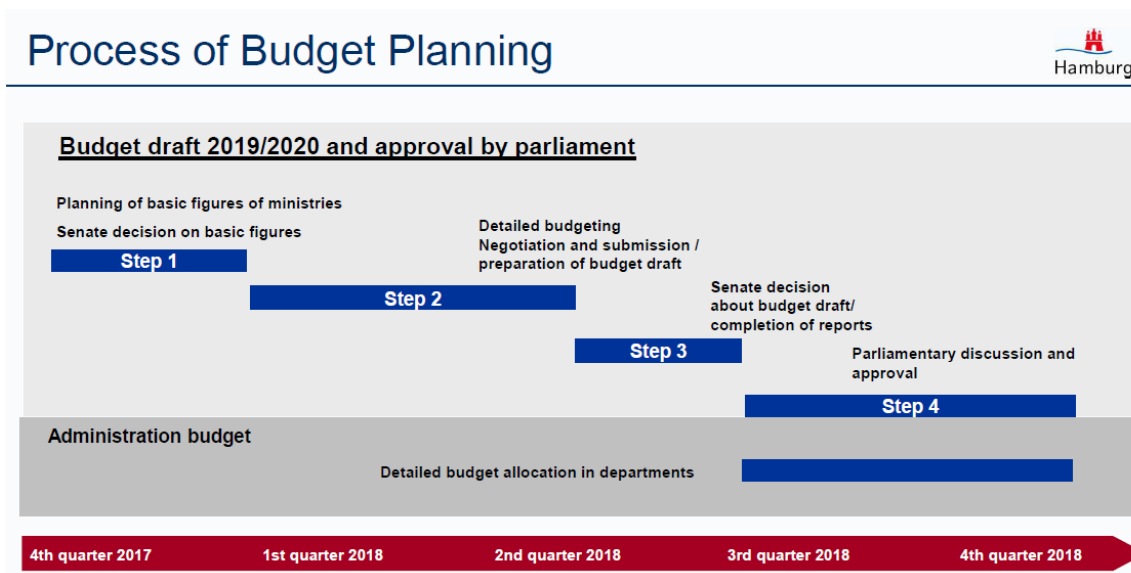


Figura 6 - Processo di pianificazione del bilancio di previsione) della Città-Stato di Amburgo

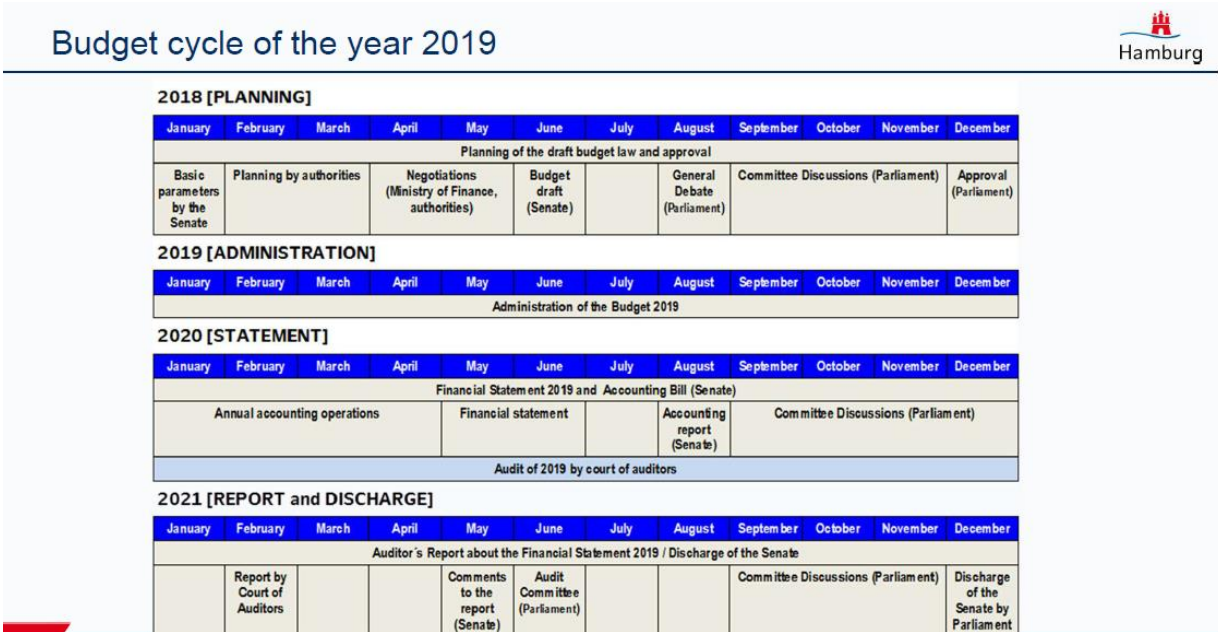


Figura 7 - Ciclo di bilancio per l'anno 2019 (Città-Stato di Amburgo)

3. Il principio della prudenza

La scelta di un sistema contabile deve essere guidata dagli obiettivi che il settore pubblico intende raggiungere. Questi sono essenzialmente tre: la responsabilità (*accountability*), intesa come responsabilità degli amministratori, che impiegano risorse finanziarie pubbliche, di rendicontare l'uso di queste stesse risorse sia sul piano della regolarità dei conti sia su quello dell'efficacia della gestione; la **giustizia intergenerazionale**, intesa come responsabilità nei confronti delle generazioni future; la **sostenibilità**, ovvero il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente senza compromettere la possibilità delle generazioni future di soddisfare i propri.

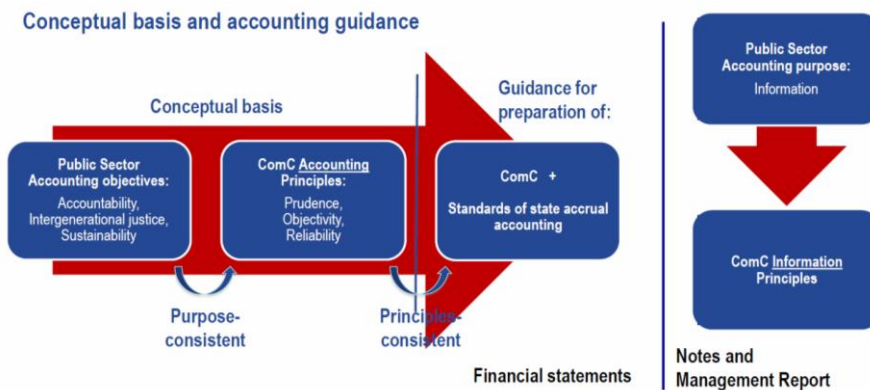


Figura 8 - Base concettuale e guida di contabilità

Nei sistemi contabili pubblici analizzati, i punti cardine necessari a garantire il corretto perseguimento degli obiettivi sono rappresentati dai principi della prudenza, dell'obiettività e dell'affidabilità. L'insieme di questi concetti di base è, al tempo stesso, la struttura portante e il complesso delle regole vincenti per un sistema contabile solido.

Il **principio dell'obiettività** garantisce che la contabilità del settore pubblico sia esente da distorsioni individuali e non trasparenti, che sia verificabile, e che venga limitata la discrezionalità.

L'**affidabilità** è il principio fondamentale di un sistema contabile solido. I meccanismi specifici di controllo del settore pubblico (come il controllo del bilancio e il monitoraggio fiscale) e l'aggregazione delle informazioni dipendono dall'affidabilità dei dati contabili.

La definizione del **principio della prudenza**, contenuta nel Codice Commerciale, corrisponde a quella contenuta nell'articolo 6 della Direttiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 26 giugno 2013 ("Principi generali di informativa finanziaria"). Secondo tale definizione "...la rilevazione e la misurazione devono essere prudenti e, in particolare, solo i profitti realizzati alla data di bilancio possono essere riconosciuti" (principio di realizzazione), e "...tutte le passività sorte nel corso dell'esercizio finanziario in questione o nel corso di un precedente esercizio finanziario devono essere rilevate, anche se tali passività emergono solo tra la data di riferimento del bilancio e la data di redazione del bilancio, e tutte le rettifiche di valore negative devono essere rilevate, indipendentemente dal fatto che il risultato dell'esercizio sia un utile o una perdita" (principio di imparzialità).

*"Il pieno conservatorismo (...) protegge certi utenti (compresi i creditori) dal rischio di rendere le dichiarazioni finanziarie troppo positive, soprattutto in considerazione dell'eccessivo ottimismo di alcuni businessmen. Considerato che la contabilità accrual si basa su stime, un contabile, secondo questa convenzione, dovrebbe garantire contro i rischi di sopravvalutazione attraverso un deliberato grado di sottovalutazione. Ciò richiede che voci simili, alcuni delle quali sono positive e altre negative, non dovrebbero essere trattate in modo simmetrico."*⁶

Tale **principio di prudenza**, applicato secondo le esigenze specifiche e gli obiettivi della contabilità del settore pubblico, **deve consentire di equilibrare gli interessi delle generazioni presenti e future ("equità intergenerazionale")**. Una generazione non dovrebbe beneficiare di privilegi o di condizioni favorevoli a spese di un'altra generazione. A tal fine spese future non dovrebbero essere decise dall'attuale generazione e in ogni caso il beneficio delle spese future dovrebbe ricadere solo sulle future generazioni.

"Le regole contabili devono basarsi sul principio di prudenza, che è alla base dell'obiettivo dell'equità intergenerazionale nel sistema di bilancio pubblico". Conseguentemente, tali norme devono specificare:

- come deve essere applicato il principio della competenza;
- il diverso trattamento di rischi e opportunità;

⁶ Alexander, D. e Nobes, C. (2010), *Contabilità finanziaria - Introduzione internazionale, 4th edn, Harlow, p. 42.*

- il fatto che i proventi vengono presi in considerazione solo se realizzati alla fine del periodo di riferimento;
- il fatto che le attività devono essere misurate al costo storico (di acquisizione o produzione) dedotti gli ammortamenti (altrimenti si darebbe luogo a guadagni non realizzati);
- il fatto che i rischi prevedibili, le obbligazioni/passività e le spese sostenute alla data di riferimento del bilancio (a prescindere dalla loro pertinenza all'esercizio in questione o agli esercizi precedenti) devono essere considerati, anche se emergono solo tra la data di riferimento e la data di preparazione dei *financial statements* e non sono ancora state realizzate (come, ad esempio, nel caso di accantonamenti per perdite potenziali).

4. *Cenni su aspetti tecnici*

a) *Rilevazione*

Le regole di rilevazione dei fatti gestionali nella contabilità *accrual* sono quelle applicate nel settore privato e definite nel *Commercial Code*, **opportunamente integrate secondo le regole definite nelle linee guida contabili emesse dal Ministero federale delle Finanze (istruzioni amministrative vincolanti)**. Queste regole sono direttamente integrate nei processi del software gestionale SAP (versione SAP ERP 6.0) con il quale vengono registrate le operazioni contabili, opportunamente "customizzato" per le esigenze particolari della struttura. La figura sotto riportata illustra l'integrazione del *procurement process* nel sistema contabile SAP.

In tale contesto, in contabilità *accrual* (nell'immagine in rosso "FI" - *Financials*) **il costo viene rilevato al momento della consegna del bene** (punto 6) e verificato al momento dell'acquisizione della fattura (punto 7), secondo il principio di controllo basato sulla regola dei "quattro occhi"⁷. E' evidente, quindi, come la registrazione degli eventi in contabilità *accrual* non segua le stesse regole di registrazione della contabilità camerale (non c'è concomitanza tra la registrazione dell'impegno e la rilevazione del costo).

⁷ Vedi sopra, nota 5.

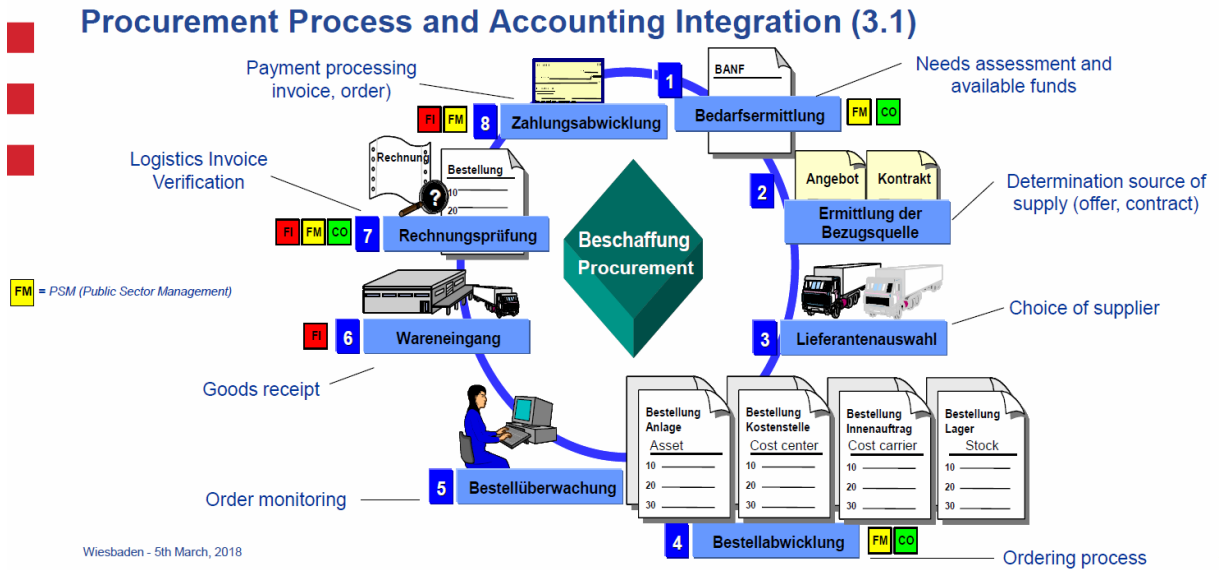


Figura 9 - Processo di acquisto e integrazione contabile

b) *Misurazione*

I principi generali di misurazione utilizzati sono i seguenti:

- **"Going concern"** ovvero continuità aziendale (sezione 252 (1) n ° 2 ComC);
- Misurazione quotata = ogni attività e ogni passività deve essere misurata individualmente (sezione 252 (1) n ° 3 ComC) - superata dalle clausole sulla valutazione di gruppo e sulla valutazione costante (sezione 240 (3) e (4) ComC);
- **Prudenza** (sezione 252 (1) n ° 4 ComC): principio di realizzazione e rilevazione delle perdite. L'applicazione del principio di prudenza elimina il rischio che le dichiarazioni finanziarie sembrino troppo ottimistiche;
- **Costo storico** (sezione 253 (1) frase 1 ComC);
- Coerenza della misurazione (sezione 252 (1) n ° 6 ComC) (per le attività della stessa categoria e nel tempo);
- Le condizioni si applicano a partire dalla data di reporting.

Sono inoltre presenti metodi di misurazione semplificati quali il metodo di contabilità dell'inventario (sezione 256 ComC): FIFO (*first in, first out*) o LIFO (*last in, first out*); il metodo di valutazione costante (sostituzione regolare); il metodo di valutazione di gruppo (voci di natura simile).

Focus - principio della prudenza versus "true and fair value"

Il principio della prudenza, tipico di un approccio maggiormente conservativo e utilizzato come modello prevalente in Germania, viene contrapposto al principio del cosiddetto "true and fair value"⁸, maggiormente legato a un approccio cosiddetto "ottimistico" e utilizzato come modello prevalente nell'ambito degli IPSAS.

Nel caso dell'adozione del principio della prudenza:

- la misurazione avviene al costo storico;
- c'è una maggiore tutela in considerazione della riduzione delle eccedenze e dell'incentivo alla spesa; garantisce pratiche contabili che proteggono i creditori/soci, e che funzionano come tutela per le future generazioni e gli attuali contribuenti;
- le successive misurazioni risultano più semplici ed economiche.

D'altro canto, tuttavia, l'applicazione del **principio della prudenza prevede la creazione di riserve nascoste** per mancata realizzazione che potrebbero non sempre essere utili per il settore pubblico. Inoltre, con l'applicazione di tale principio, non si garantisce la piena trasparenza del valore corrente dei beni.

Nel caso dell'adozione del principio del cosiddetto "true and fair value", invece:

- la misurazione avviene al valore corrente;
- vi è una maggiore tutela tramite la diffusione di informazioni imparziali;
- è garantita una maggiore trasparenza.

Di contro, secondo l'opinione diffusa in Germania, **l'applicazione di tale principio, può portare ad una mancanza di oggettività** nella valutazione dei beni ad un'attività di valutazione dispendiosa in termini di tempo, ad una eccessiva autoreferenzialità nella valutazione e alla variabilità della consistenza del patrimonio in considerazione del ciclo economico. Inoltre, definire il valore corrente dei beni pubblici è molto spesso complesso in assenza di un mercato di riferimento. Per tale motivo, spesso, è necessario individuare tecniche di misurazione alternative. Infine, un approccio basato sul principio del "true and fair value" genera il rischio di presentare la situazione finanziaria in maniera eccessivamente ottimistica, incentivando anche a spendere di più data la positiva rappresentazione (in caso di ciclo economico positivo).

Misurazione iniziale

La misurazione iniziale viene fatta sulla base del costo di acquisto o di produzione, al netto della svalutazione o dell'ammortamento alla data del bilancio di apertura. In

⁸ Il *fair value* rappresenta il corrispettivo al quale un'attività potrebbe essere scambiata, o una passività estinta, in una libera transazione tra parti consapevoli e disponibili.

alternativa, gli acquisti fatti o i costi di produzione possono essere determinati utilizzando una stima prudente del valore corrente, sulla base delle specifiche categorie di beni (tale approccio deve essere successivamente esplicitato in nota integrativa).

I valori riportati nel bilancio di apertura rappresentano il costo di acquisto o il costo di produzione per i futuri bilanci e la base per le successive misurazioni.

Misurazione successiva

Un bene prodotto, o prodotto successivamente alla data di apertura del bilancio, è solitamente misurato come segue:

- **costo di acquisto:** comprende le spese sostenute per acquisire un bene e immetterlo nel processo produttivo;
- **costo di produzione:** comprende le spese per il consumo di beni e l'utilizzo dei servizi per creare l'*asset*, ampliandolo o migliorandolo significativamente rispetto alle condizioni originali.

Gli *asset* non derivanti da transazioni di scambio (es. donazioni, lasciti, beni sequestrati) sono misurati con una stima prudente del valore corrente. I beni deteriorati per usura o distruzione, richiedono una rettifica di valore attraverso il deprezzamento (per i beni patrimoniali tangibili), l'ammortamento (per i beni patrimoniali intangibili) o la svalutazione. La vita utile di un bene è definita sulla base della vita utile media determinata dalla quantità e dall'utilizzo del bene stesso nel processo produttivo.

La svalutazione può essere effettuata sia per i beni con una vita utile limitata sia per quelli con una vita utile illimitata. La rilevazione delle svalutazioni segue il principio del *lower of cost or market principle*⁹ e ha lo scopo di correggere il valore contabile di un'attività se il valore contabile è troppo elevato perché l'attività si è deteriorata. L'ammontare della svalutazione di un'attività è la differenza tra il valore contabile e l'ammontare attribuibile all'attività alla data di riferimento del bilancio.

Si possono distinguere:

- i beni patrimoniali (attività immobilizzate), comprese le attività finanziarie a lungo termine, svalutati esclusivamente al valore attribuibile se si prevede che la perdita di valore sia permanente e se il valore attribuibile alla data di riferimento del bilancio è inferiore al valore contabile. Nel caso delle immobilizzazioni, il valore attribuibile alla data di riferimento del bilancio può essere il valore di sostituzione, il valore di capitalizzazione degli utili o il valore di realizzo.
- Le attività correnti devono essere sempre svalutate al loro valore alla data di riferimento del bilancio (valore di mercato o valore attribuibile) se il valore alla data

⁹ Il *lower of cost or market (LCM) principle* è un approccio conservativo utilizzato per valutare e riportare in bilancio l'inventario. Normalmente l'inventario è valutato al costo storico. Tuttavia, ci sono volte in cui il costo originale dell'inventario è maggiore del valore netto di realizzo, e quindi l'inventario ha perso valore. Se l'inventario è diminuito di valore al di sotto del costo storico, il suo valore contabile viene ridotto e riportato nel bilancio. Il criterio per segnalare questo evento è il valore corrente di mercato. Qualsiasi perdita derivante dal calo del valore del magazzino è addebitata a "Costo del venduto" se non materiale, o "Perdita di riduzione dell'inventario a LCM" se materiale.

di bilancio (misurabile attraverso il valore basato sul prezzo quotato o di mercato, valore attribuibile) è inferiore al valore contabile, indipendentemente dalla durata della perdita di valore.

Focus - Beni del patrimonio culturale

Nello Stato dell'Assia i **beni del patrimonio culturale sono considerati *asset*** in quanto mantenuti a sostegno della cultura, come i monumenti storici, le sculture, i quadri, gli affreschi. Non sono beni soggetti a usura ordinaria e, conseguentemente, non sono soggetti a svalutazione.

Per la loro misurazione iniziale è utilizzato in primo luogo il valore di acquisto, se il bene è stato acquistato da meno di 10 anni.

La gerarchia dei criteri di misurazione dipende dalle categorie di bene. Ad esempio, per valutare quadri di pittori antichi, è possibile distinguere tre gruppi:

- Gruppo A - beni più preziosi (valutazione superiore a 250.000 euro), viene fatta una valutazione individuale o una valutazione da parte di esperti;
- Gruppo B – beni di valore medio (tra 476 euro e 249.999 euro), viene fatta una misurazione di gruppo, organizzando i beni in categorie e individuando il valore medio; esempio:
 - o B1: 249.999 – 200.000 euro → media= 225.000 euro
 - o B2: 199.999 – 150.000 euro → media= 175.000 euro
 - o ...

La classificazione aggrega categorie di beni comparabili e il valore complessivo del gruppo (es. B) è dato dal valore medio di ogni sub-categoria (es. B1, B2, etc.) per il numero di *asset* di quella categoria.

- Gruppo C – beni di basso valore (inferiore a 475 euro), sono riconosciuti al valore nominale di € 1. La valutazione di gruppo può essere utilizzata come metodo di misurazione più semplice.

Terreni e fabbricati

Il valore standard corrente del **terreno** è determinato da un comitato di esperti ed è rettificato in presenza di specifici fattori applicabili al terreno in oggetto. È stata effettuata una prima valutazione con metodo semplificato nel 1999 e una rivalutazione nel 2007.

I **fabbricati** sono distinti in due categorie:

- Gruppo A (edifici di maggior valore), per il quale è stata effettuata una valutazione individuale (2007) da parte di esperti sulla base del metodo del valore del reddito (*income value method*) e del metodo del valore patrimoniale (*asset value method*).
- Gruppo B (tutti gli altri edifici), valutati con il metodo del valore patrimoniale netto - *net asset value method*, (un metodo che mette assieme l'*income value method* e

l'*asset value method*) o con il metodo del valore patrimoniale basato sui costi standard.

Passività e accantonamenti

Le **passività** sono normalmente riconosciute sia nel bilancio di apertura che nei successivi bilanci al valore di liquidazione (di solito, il valore nominale), indipendentemente dal valore al momento dell'emissione (ovvero l'importo ricevuto dal debitore). Se il valore di liquidazione di una passività è più alto del suo valore al momento dell'emissione, la differenza è contabilizzata come risconto attivo. La differenza dev'essere allocata (ammortizzata) sulla base della durata del prestito. Le spese di gestione, elaborazione e amministrazione del prestito sono anch'esse contabilizzate come risconti attivi e assegnate sulla base della durata del prestito.

Gli **accantonamenti** sono riconosciuti al valore di liquidazione sulla base di un giudizio economico prudente. Gli accantonamenti con una durata residua di più di un anno sono scontati al tasso medio di interesse di mercato (per le pensioni obbligatorie, il tasso di sconto applicato è differente).

Patrimonio netto

Il patrimonio netto, sia della Città-Stato di Amburgo sia del Land dell'Assia, presenta un valore negativo ed è iscritto nello Stato Patrimoniale come ultima voce dell'attivo "Deficit non coperto dal patrimonio netto". Il **patrimonio netto negativo non è considerato una criticità**, in quanto rappresenta l'effetto patrimoniale di interventi di tipo sociale o economico, caratteristici delle amministrazioni pubbliche. Pertanto, non sono previsti interventi di ripiano.

5. Bilancio di autorizzazione (bilancio per "prodotti")

Stato dell'Assia

La **programmazione finanziaria** quantifica le risorse finanziarie necessarie per raggiungere gli obiettivi definiti per il periodo di previsione e individua le coperture. Rappresenta, quindi, **la base per la gestione**. Come in Italia, il bilancio è approvato con la legge di approvazione del bilancio, e le amministrazioni sono autorizzate e non obbligate ad assumere impegni e a spese.

Il **bilancio autorizzatorio è impostato come un bilancio per "prodotti"**, ovvero servizi che le amministrazioni pubbliche devono assicurare ai cittadini. I prodotti rappresentano

un insieme definito di servizi (definiti in termini di quantità e qualità) necessari all'adempimento di compiti definiti dalla legge o da obiettivi politici.

Il "prodotto" rappresenta il lavoro (servizi) della pubblica amministrazione per i cittadini e le organizzazioni del Paese, nella forma di una struttura produttiva. I "prodotti" sono caratterizzati da determinati requisiti: devono essere "effettivi", vengono cioè definiti secondo le priorità politiche, e sono assegnati a obiettivi tecnici e obiettivi politici.

Il bilancio per "prodotti", come si può vedere nell'immagine che segue, assume la forma di un piano aziendale nel quale vengono rappresentate le quantità dei "prodotti" offerti, il loro costo, i proventi inerenti i prodotti stessi e la differenza da finanziare. A tale bilancio, si accompagna poi un bilancio di tipo finanziario (*cameral budget*), strutturato per capitoli che, relativamente alle spese, registra i limiti per gli impegni e per la cassa, dando particolare evidenza alle risorse che verranno destinate alle spese di personale, all'acquisto di beni e servizi, ai trasferimenti e agli investimenti.

Le assegnazioni finanziarie per i "prodotti" sono decise dai Parlamenti e definite tramite un'allocazione basata sui risultati di performance (*performance-based budgeting*).

Wirtschaftsplan

Leistungsplan

- Beträge in 1.000 EUR -

Nr	neu / weg- gef.	Bezeichnung	Soll 2016				
			Menge	Gesamt- kosten	Eigene Erlöse	Produkt- abgeltung	Ergebnis
Produkte							
1		Außenprüfung	48.400	208.538,5	501,9	208.036,6	-
7		Bußgeld- und Strafsachen	13.800	9.095,3	13,9	9.081,4	-
9		Inkasso	3.287.000	71.042,2	4.456,4	66.585,8	-
10		Landesbesteuerung von Vermögensübergängen	246.100	19.782,4	26,7	19.755,7	-
11		Leistungen für Kommunen	509.300	37.587,8	56,4	37.531,4	-
14		Veranlagung	2.346.300	386.273,6	573,8	385.738,9	39,1
Summe Produkte				732.319,8	5.629,1	726.729,8	39,1
Externe Leistungen							
1		Bundesbauangelegenheiten	5.308	2.917,6	2.901,8	-	-15,8
2	weg	Festsetzung von Kraftfahrzeugsteuer	-	-	-	-	-
Summe Externe Leistungen				2.917,6	2.901,8	-	-15,8
Zwischenbehördliche Leistungen							
1		Abordnungen an andere Buchungskreise	42	3.191,1	3.192,8	-	1,7
2		Interessenvertretung Ressort	-	557,7	558,0	-	0,3
3		Selbstversicherung	8.335	2.915,4	2.896,4	-	-19,0
4		Unterstützung anderer Buchungskreise	2.610	3.188,6	3.182,3	-	-6,3
Summe Zwischenbehördliche Leistungen				9.852,8	9.829,5	-	-23,3
Gesamtsumme				745.090,2	18.360,4	726.729,8	-

Figura 10 – Schema di bilancio per "prodotto"

Financial reporting

Double-entry accounting

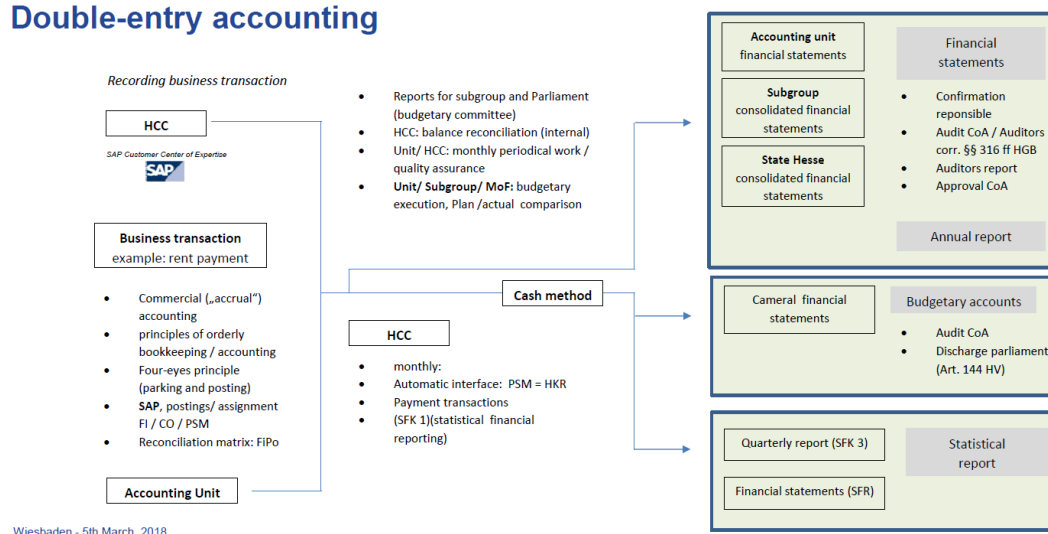


Figura 11 - Double-entry accounting

6. Il nuovo ruolo degli auditor

Nel Land dell'Assia il ruolo della Corte dei Conti è stato fondamentale nel percorso di adozione della contabilità economico-patrimoniale. Questa istituzione è, infatti, stata coinvolta fin dall'inizio sia nel processo decisionale che in quello di controllo (controllo collaborativo).

A tal fine, sono stati necessari i seguenti interventi:

- le tradizionali forme di controllo della Corte dei Conti, fondate sulle verifiche della legge e su questioni di natura formale e documentale, sono state sostituite da verifiche sui risultati e sugli impatti economici;
- il coinvolgimento di economisti tra i componenti della Corte dei Conti;
- l'utilizzo di esperti esterni.

I revisori possono svolgere un ruolo importante nel processo di passaggio alla contabilità per competenza: da un lato, possono già monitorare il processo di compilazione del primo bilancio di apertura a base *accrual* e, dall'altro, possono valutare fino a che punto i rendiconti finanziari sono stati preparati secondo le raccomandazioni fornite dagli organismi europei e internazionali e verificare il rispetto degli altri requisiti nazionali che potrebbero essere in vigore.

Tradizionalmente, l'attività di revisione è sempre stata caratterizzata dai seguenti elementi:

- collegamento con il documento di fatturazione,
 - verifica di prove documentali e correttezza matematica;
 - verifica della conformità alle leggi.
- Si trattava, in sostanza, di un controllo di conformità o di validità.

L'attuale sistema di controllo si basa invece sui seguenti *driver* di modernizzazione:

- la rilevazione di misure politiche che potrebbero avere un impatto finanziario rilevante (come le misure già pianificate);
- oltre alla conformità/validità, la verifica dell'efficienza economica diviene sempre più una misura di controllo dominante;
- il monitoraggio dei processi (di base), inclusi i sistemi informatici e il controllo interno;
- il parere, sulla base dei risultati dell'audit;
- il coinvolgimento, tramite il consenso, nel processo di regolamentazione contabile;
- l'approccio del controllo orientato al rischio (tuttavia non esistono aree prive di controllo).

Il processo di controllo degli auditor si struttura secondo diverse fasi. La Corte dei conti assegna il controllo ad esperti esterni i quali, effettuato il controllo, indicano le misure correttive da apportare, comunicandole al dipartimento di riferimento o ai ministeri. Gli stessi esperti, inoltre, elaborano una relazione finale, che include una cosiddetta *audit opinion*, che viene inviata alla Corte dei Conti, la quale a sua volta ascolta i dipartimenti e i ministeri coinvolti.

Il processo è caratterizzato da una **continua collaborazione e uno stretto coordinamento tra la Corte dei conti e gli esterni**, in particolare con riferimento alle priorità del controllo, sulle misure di *fast-close*, informazioni anticipate da parte della Corte di Conti sui risultati del controllo, chiarificazioni in merito a specifiche problematiche contabili e a quelle relative al report di audit.

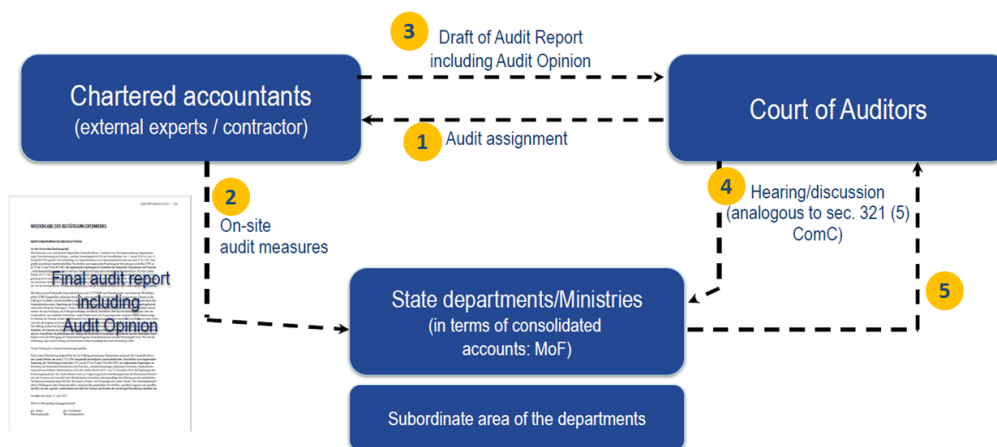


Figura 12 - Overview del processo di controllo

7. *Il Piano dei conti*

Il piano dei conti è unico (non strutturato in moduli) ed è composto di 3.500 voci. Al fine di produrre specifiche analisi (es. statistiche) vengono assicurati i collegamenti tra le voci del piano dei conti con altre classificazioni mediante delle tavole di raccordo, ma senza automatismi. Eventuali modifiche al piano dei conti (le revisioni hanno cadenza annuale) vengono decise da un responsabile della manutenzione del piano dei conti mediante un semplice atto amministrativo senza dover ricorrere all'intervento del Ministro attraverso decreti ministeriali (come avviene, invece, in Italia).

8. *Il consolidamento*

La raccolta dei dati di finanza pubblica da parte dell'Istituto di Statistica Tedesco - DESTATIS, relative allo Stato e alle amministrazioni locali è un'attività armonizzata e centralizzata. Le pubbliche amministrazioni hanno il solo obbligo di inviare le informazioni secondo la stessa base contabile (*cash* o *accrual*) in considerazione dell'impegno necessario per l'analisi e l'aggregazione delle informazioni stesse.

Dal momento che 12 Länder su 16 e il Governo Federale centrale producono dati di cassa (seppur generati da sistemi contabili di cassa non sempre uguali tra loro) e le amministrazioni locali, sia quelle in contabilità di sola cassa sia quelle che adottano la contabilità *accrual*, sono in grado di fornire dati contabili per cassa, **DESTATIS ha deciso di richiedere una reportistica per cassa in modo da poter disporre di un insieme di dati armonizzato**. Su specifiche tematiche alcune (poche) informazioni complementari su base *accrual* vengono raccolte dall'Istituto di Statistica per poter fornire ad Eurostat ulteriori dati per l'EDP/GFS.

Generalmente, le richieste di dati da parte degli Istituti di Statistica si adattano ai sistemi contabili maggiormente utilizzati. Per questo una volta che la maggioranza delle amministrazioni pubbliche tedesche avranno adottato sistemi contabili a base *accrual* è presumibile che **la richiesta di dati *accrual* sarà preponderante rispetto a quelli di cassa**. Ciò avverrà, con molta probabilità, a partire dalle Amministrazioni locali in quanto comparto nel quale tale sistema è già molto diffuso.

9. IPSAS/EPAS lo studio e il futuro

Stato dell'Assia

Nello stato dell'Assia è stata svolta un'indagine sugli EPSAS finalizzata a definire un *project plan* per l'implementazione degli stessi standard.

La pianificazione si basa sui seguenti assunti:

- Per le finalità di bilancio, verrà mantenuto il collegamento tra contabilità a partita doppia e il processo di pianificazione/controllo del budget, anche sulla base dei nuovi requisiti contabili;
- I regolamenti contabili nazionali per il settore pubblico (in Germania " *Standards of State Accrual Accounting* ") saranno adattati agli EPSAS;
- I requisiti (nazionali/internazionali) per il *financial reporting* saranno adeguati agli EPSAS. I dati statistici saranno contabilizzati in partita doppia.

L'implementazione del progetto avverrà secondo le fasi di seguito riportate:

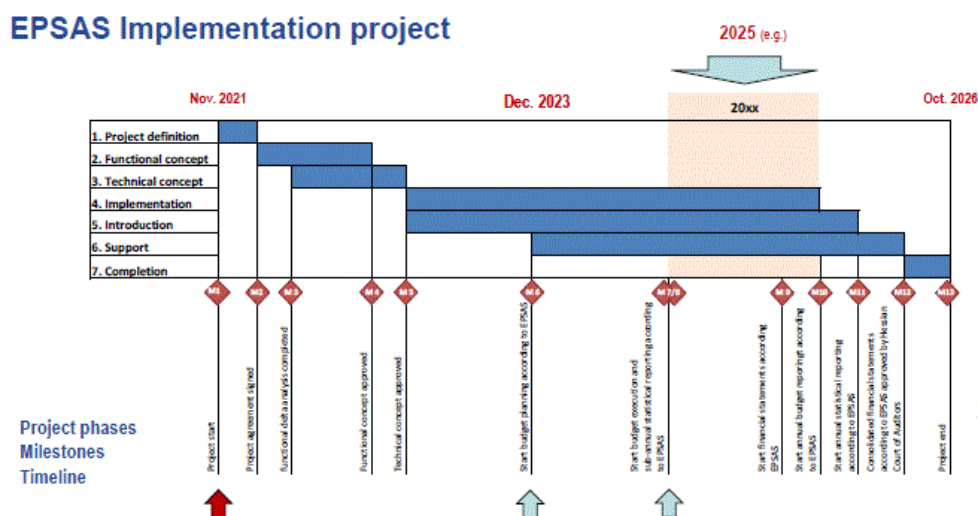


Figura 13 - Progetto di implementazione degli EPSAS in Assia

L'analisi è stata utile anche perché, oltre ad individuazione una pianificazione del processo di introduzione dei futuri EPSAS, definisce le aspettative degli EPSAS:

- Un quadro giuridico chiaro, una rappresentazione oggettiva, affidabilità dell'azione governativa e amministrativa, ridotte possibilità di intervento nelle aree importanti;
- La contabilità è adatta a fungere da base per il *budgetary management* degli enti pubblici che collegano la contabilità e il controllo di bilancio all'interno della loro sovranità di bilancio;

- I report finanziari dovranno essere basati sulla partita doppia, senza operazioni parallele complesse.

Città-Stato di Amburgo

Nella Città-Stato di Amburgo sono stati condotti degli **studi preliminari sugli IPSAS** dai quali sono state tratte alcune considerazioni che saranno utili anche nell'implementazione dei futuri EPSAS. In particolare, il Ministero dell'economia sostiene che gli IPSAS, così come anche il *Commercial Code*, costituiscano un sistema di regole non completamente chiaro in quanto consentono più opzioni per lo stesso "oggetto contabile".

L'approccio di Amburgo va nel senso **dell'assoluta chiarezza e stabilità delle regole contabili da applicare**, attraverso linee guida stabili nel tempo in termini di "struttura" delle regole contabili, in cui i periodici aggiornamenti dovrebbero riguardare esclusivamente meri miglioramenti, e non modifiche del sistema regolatorio di base.

Fra i principi cardine che ispirano l'assetto regolatorio cui si tende, vi sono i principi della prudenza e della giustizia/equità intergenerazionale, che vengono tutelati soprattutto attraverso un'attenta gestione dei bilanci pubblici volti a non generare debito, se non per fronteggiare emergenze e situazioni estreme di congiuntura economica.

I GAAP tedeschi differiscono in molti aspetti dal *framework* IPSAS, come ad esempio nell'individuazione dei cosiddetti *stakeholder*, nel senso che i creditori sono considerati i destinatari principali dei rendiconti finanziari e, nella loro definizione, i rendiconti sono orientati a offrire opzioni che permettono di proteggere le generazioni future. L'enfasi è posta principalmente sul principio di prudenza, a differenza di quanto avviene per gli IPSAS che, invece, si ispirano al principio del cosiddetto *fair value*. In questo senso passività e accantonamenti sono calcolati con cautela e, in caso di dubbio, gli accantonamenti tendono a essere sopravvalutati.

I GAAP tedeschi forniscono un sistema di regole ben consolidato e per questo motivo **gli operatori (i dipendenti pubblici) hanno familiarità con queste regole**. Al contrario, il *framework* IPSAS si basa su un diverso approccio secondo il quale assumono un ruolo principale non i creditori terzi, ma le esigenze informative dei responsabili decisionali.

In considerazione dell'approccio su cui si basano i GAAP, il Ministero delle finanze, congiuntamente alla *arf GmbH* (società di consulenza gestionale per il settore pubblico) e alla *SAP Germany SE & Co. KG* (società produttrice del software gestionale), ha deciso di analizzare gli IPSAS e i futuri EPSAS, attraverso lo studio denominato ***EPSAS - Proof Of Concept (POC)***, teso anche ad individuare la posizione della Germania ai fini della definizione degli EPSAS.

Lo studio parte da una posizione definita della Città-Stato di Amburgo, ovvero quella di **non accettare *sic et simpliciter* gli esistenti IPSAS**, ma di stabilire un quadro normativo prima che vengano definiti i singoli standard a livello europeo. In particolare, l'analisi è stata orientata ad individuare:

- gli standard IPSAS che saranno considerati problematici dal punto di vista tedesco;
- Quali principi nazionali di contabilità pubblica dovranno essere presi in considerazione nello sviluppo dei futuri EPSAS;
- I fattori di costo per la trasformazione dell'attuale sistema *accrual accounting* e *budget accounting*;
- Le regole che non possono essere convertite nel sistema ERP esistente e le possibili alternative di implementazione del sistema IT;
- Gli scenari tecnici realistici (ad esempio, una seconda area di valutazione nell'attuale sistema a doppia entrata).

In particolare, gli assunti di partenza dell'analisi hanno riguardato i seguenti aspetti:

- i. **Questioni normative di base:** quali sono gli obiettivi degli EPSAS; se sono state considerate soluzioni alternative; se i costi di implementazione identificati sono appropriati; se la contabilità *accrual* è utile per la valutazione dei parametri di Maastricht, e per fornire validi dati statistici;
- ii. **Ratio legislativa e principi della legge di bilancio tedesca:** deve essere stabilito un quadro normativo (legge) prima che vengano definiti i singoli standard; è necessario un adeguato processo legislativo e non un atto delegato; l'adozione degli esistenti standard (IPSAS o IFRS) non è consentita; deve essere presa in considerazione la finalità della contabilità pubblica (trasparenza e informazioni previsionali, stabilità ed equità generazionale, comparabilità e affidabilità); è opportuno porre l'enfasi sulla funzione conservativa per le future generazioni; i principi della prudenza e dell'obiettività devono guidare le scelte dei criteri di valutazione.
- iii. **Orientamento agli EPSAS (Corte dei conti):** la Corte dei conti di Amburgo ha sostenuto l'adozione della contabilità *accrual*, mettendo in discussione l'iniziativa EPSAS, in particolare rispetto agli altri standard presi come riferimento (IPSAS), e chiarendo che per l'adozione di questi è comunque necessario:
 - definire un processo democratico per la definizione degli standard;
 - identificare un quadro di principi piuttosto che un elenco di standard;
 - favorire la prudenza e l'obiettività piuttosto che una presentazione attendibile e la perdita di neutralità;
 - prevedere una regolamentazione anche per la programmazione.

Gli IPSAS offrono opzioni contabili che consentono agli utenti di produrre due diversi tipi di rendiconti finanziari, quelli basati sui costi (*cost based*) e quelli basati sul cosiddetto *fair value*.

I rendiconti finanziari basati sul costo:

- prevengono l'utilizzo degli utili disponibili solo quando la situazione economica è favorevole;
- proteggono i creditori e le generazioni future;
- consentono la creazione di riserve nascoste;
- forniscono una solida base per la pianificazione di bilancio di lungo termine e il rispetto delle regole fiscali.

Il risultato riflette i principi di contabilità del settore pubblico esistenti in Germania.

I rendiconti finanziari basati sul cosiddetto *fair value*:

- presentano una situazione veritiera e corretta della posizione finanziaria corrente;
- offrono una base di valutazione soggetta a fluttuazioni in linea con i cicli economici;
- impediscono la creazione di riserve nascoste.

Il risultato non riflette i principi di contabilità del settore pubblico esistenti in Germania.

La scelta tra i due metodi di valutazione contabile (costo o *fair value*) presuppone la scelta tra due differenti principi contabili in quanto attraverso una misurazione al costo, la rappresentazione veritiera e corretta (c.d. *true and fair view*) è limitata dal principio dell'oggettività e della prudenza; la misurazione al *fair value*, invece, offre la presentazione dell'attuale situazione finanziaria a supporto dei *decision makers* e in un'ottica di *accountability*.

Lo studio prende in considerazione alcuni IPSAS che lasciano margine di manovra all'operatore (es. IPSAS 17, paragrafo 59 "*Each significant part of an item of property, plant and equipment is to be depreciated separately*") e verifica come questi si inserirebbero nell'attuale quadro contabile della Città-Stato di Amburgo, definendo una serie di implicazioni sotto l'aspetto delle regole contabili, della programmazione, procedurale-organizzativo e della praticabilità tecnica. Inoltre l'analisi prende in considerazione, parallelamente, l'impatto sui sistemi IT.

Lo studio mette in luce una serie di aspetti chiave che è necessario affrontare prima e durante la definizione degli EPSAS, che riguardano i seguenti ambiti:

- Obiettivi e contenuti della contabilità: *cost-based* versus *market-based* e ruolo del principio della prudenza; correzioni retrospettive; opzioni contabili e principio dell'obiettività;
- Livello di consolidamento e ruolo degli uffici statistici;
- Aspetti tecnici del processo di consolidamento: interpretazione dell'informativa di settore;

- Argomenti di interesse: investimenti immobiliari, entrate fiscali, passività da benefici sociali, standard sugli strumenti finanziari, etc.

Dall'analisi condotta dal Ministero delle finanze, quindi, emerge che **è necessaria una maggiore considerazione degli obiettivi della contabilità del settore pubblico** al fine di garantire trasparenza e maggiori informazioni, stabilità ed equità intergenerazionale, comparabilità e affidabilità, basandosi su regole contabili chiare, evitando opzioni e scelte discrezionali. L'approccio è quello di definire regole vincolanti e non consentire scelte opzionali dinanzi a determinate fattispecie, così come invece avviene nel contesto degli IPSAS.

L'accento dovrebbe essere posto sulla funzione di preservare le generazioni future e, pertanto, i principi di prudenza e obiettività dovrebbero guidare la scelta per le basi di valutazione.

10. *Il sistema IT*

Nella Città-Stato di Amburgo, gli attuali sistemi informativi sono stati creati successivamente all'attuazione della riforma *accrual*, con l'obiettivo di creare un unico sistema per l'intero comparto della pubblica amministrazione.

Durante il percorso di riforma, avviato nel 2008 e conclusosi nel 2015, i dati sono stati trasferiti alla nuova infrastruttura informativa e nel contempo è stata creata una nuova struttura organizzativa. Per l'attività contabile l'amministrazione utilizza il sistema SAP ERP (*Enterprise Resource Planning*), i ministeri e i loro uffici distrettuali utilizzano un'unica codicistica contabile; le università e altre organizzazioni pubbliche utilizzano altre tipologie di sistema SAP.

Non è presente un controllo automatico di superamento del livello di spesa assegnato; la gestione della spesa è responsabilità del singolo dirigente responsabile della spesa che deve giustificare eventuali sforamenti dei limiti.

Per quanto riguarda il budget, le amministrazioni utilizzano il sistema SAP BI (*Business Intelligence*) e il sistema SAP SRM (*Supplier Relationship Management*) per le varie fasi del *procurement*. I diversi sistemi SAP dialogano tra di loro mediante lo scambio di flussi informativi.

Con riferimento specifico al processo di *procurement*, tale processo è al momento completamente dematerializzato (si veda figura n. 9) e in prospettiva il sistema SAP SRM si integrerà con il sistema SAP ERP.

Al termine della fase di *procurement*, il fornitore può procedere all'emissione della fattura. Il processo di fatturazione elettronica non è al momento completamente

dematerializzato: solo dopo essere stata scannerizzata, la fattura può essere processata elettronicamente per essere poi verificata dalla pubblica amministrazione destinataria. La parziale digitalizzazione del processo di fatturazione ha portato ad un forte incremento del numero di transazioni, con una notevole riduzione dei tempi di lavoro. I dati della fattura sono estratti automaticamente mediante il codice a barre presente e vengono archiviati digitalmente. In affiancamento al processo di archiviazione digitale permane ancora quello cartaceo. Il processo di notifica, invece, è completamente dematerializzato.

