



Garantire la corretta programmazione
e la rigorosa gestione
delle risorse pubbliche

ESTONIA:
2003-2018, UNA CONSOLIDATA ESPERIENZA ACCRUAL
Visita di studio presso il Ministero delle Finanze dell'Estonia

Tallinn, 27 – 28 marzo 2018

2018

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

ESTONIA:
2003-2018, una consolidata esperienza *accrual*

Visita di studio presso il Ministero delle Finanze dell'Estonia

Tallinn, 27 – 28 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'Estonia (27-28 marzo 2018), da una delegazione della RGS composta da Roberto Alessandrini, Sonia Caffù, Daniela Collesi, Roberto Corona, Barbara Filippi, Caterina Merandi, Fabrizio Mocavini e Rosario Stella.

INDICE

1.	Il percorso nell'introduzione della contabilità accrual in Estonia	7
2.	L'organizzazione contabile.....	9
3.	Cenni su aspetti tecnici.....	12
4.	Il percorso verso l'accrual budgeting	17
5.	Lo State Shared Services Centre (SSSC)	21
6.	Il sistema informativo	23

Di seguito le principali informazioni sul sistema di contabilità *accrual* adottato in Estonia.

Nel 2003 l'Estonia ha avviato il processo di riforma della contabilità con il passaggio dal sistema di cassa al sistema *accrual*. Tale processo, fortemente **sostenuto a livello politico**, era necessario per ottenere una maggiore trasparenza e qualità dei conti pubblici, sia per esigenze interne, sia perché questi stessi requisiti erano richiesti dalla Commissione Europea ai fini dell'adesione del Paese all'Unione Europea.

Per quanto concerne in particolare il processo di transizione verso gli IPSAS, il **sistema di contabilità *accrual*** ha sostituito il precedente a partire dal **1° gennaio 2004**. Il processo di adozione si è avvalso della collaborazione di revisori dei conti e l'implementazione effettiva si è realizzata completamente dopo due anni.

Fino al 2016 il sistema contabile a base *accrual* è stato affiancato da un bilancio di previsione redatto su base di cassa. Dal 2017, invece, anche il **bilancio di previsione** è redatto su base *accrual*. Il passaggio a un bilancio *accrual*, infatti, è considerato come la logica conseguenza e la naturale evoluzione del processo di riforma.

La contabilità del settore pubblico (con l'eccezione del Ministero della Difesa) è tenuta da un'**agenzia governativa** del Ministero delle Finanze denominata "State Services Shared Centre" (SSSC), che si occupa della contabilità e di altri servizi (stipendi, *e-procurement*, ecc.) per conto di 10 ministeri, 152 agenzie nelle aree governative dei ministeri (corrispondenti ai nostri dipartimenti), 170 enti, 4 fondazioni senza scopo di lucro e 3 ulteriori istituzioni.

La riforma contabile è stata realizzata grazie all'opera di un **gruppo di lavoro** costituito *ad hoc*, coordinato dal Ministero delle Finanze e composto, oltre che da membri dello stesso Ministero, dall'Ufficio di statistica, dalla Banca centrale e da alcuni rappresentanti della società di consulenza PricewaterhouseCoopers.

Il **quadro concettuale** estone, antecedente a quello pubblicato dall'IPSAS Board, è stato definito nel 2003 in linea con la normativa estone e sulla base degli *International Financial Reporting Standards* (IFRS), già applicati nel settore privato.

E' stato istituito un comitato indipendente con il ruolo di **standard setter** (*Estonian Accounting Standard Board*) che, tra gli altri, ha il compito di interpretare le leggi in materia contabile e si è occupato della preparazione delle linee guida per la contabilità.

Le scritture contabili sono registrate con il metodo della partita doppia utilizzando un **piano dei conti unico** per tutte le amministrazioni pubbliche, strutturato per classi (*assets, liabilities, income, expenses e net assets*) e composto da circa 1.200 voci.

La **formazione** degli operatori è curata dallo SSSC e si sviluppa attraverso corsi di formazione, il supporto di un *help desk* e le *FAQ*. Particolare importanza è stata attribuita ai manuali d'istruzione e alle linee guida. La formazione ha riguardato tutti gli operatori contabili e tuttora, a distanza di 15 anni dall'introduzione dell'*accrual accounting*, vengono realizzate ulteriori sessioni formative per fornire aggiornamenti e formare nuovi contabili.

1. *Il percorso nell'introduzione della contabilità accrual in Estonia*

Prima del 2003, anno di avvio della riforma contabile estone, il sistema contabile applicato nel settore pubblico era caratterizzato da regole "datate", basate sul criterio di cassa e applicate da circa 430 autorità statali diverse, tra Ministeri e agenzie, 241 amministrazioni locali (con circa 900 entità contabili differenti) e 500 altre entità del settore pubblico. I software in uso erano più di 30 ed erano presenti circa 1.800 banche dati contabili diverse.

La riforma, resa possibile grazie a un forte sostegno politico, è stata coordinata dal Ministero delle Finanze che ha istituito un gruppo di lavoro *ad hoc*, composto da membri dello stesso Ministero, dell'Ufficio Statistico, della Banca Centrale e alcuni consulenti esterni della PricewaterhouseCoopers, con il compito di programmare le fasi di implementazione della riforma.

Quest'ultima si è articolata in tre fasi principali:

- 1) fase di preparazione delle linee guida e delle piattaforme dei sistemi informatici (2003);
- 2) prima fase di implementazione (2004);
- 3) seconda fase di implementazione (2005).

Durante la fase di preparazione, nel 2003, sono state redatte le linee guida generali di contabilità e rendicontazione del settore pubblico (emanate con regolamento del Ministero delle Finanze), entrate poi in vigore dal 1° gennaio 2004. Le linee guida, basate sui principi IPSAS e IFRS (per le materie non ancora disciplinate dagli IPSAS), insieme al piano dei conti integrato, contenevano le regole riguardanti la forma e i termini per la rendicontazione finanziaria. La loro divulgazione è stata promossa anche attraverso una specifica attività di formazione e la creazione di un servizio di *help desk* cui gli addetti alla contabilità possono tuttora rivolgersi per informazioni e chiarimenti.

La prima fase di implementazione della riforma si è realizzata nel 2004. I saldi di apertura dell'esercizio con il nuovo regime contabile erano quelli finali del bilancio dell'esercizio precedente, redatto con il vecchio sistema contabile e concluso al 31 dicembre 2003. Ai fini di una graduale applicazione della nuova normativa contabile, nella prima fase di implementazione, le aziende pubbliche con forma giuridica privata sono state esonerate e le rivalutazioni delle immobilizzazioni non finanziarie e dei benefici sociali a lungo termine per i dipendenti (ad esempio, le pensioni) sono state escluse dal bilancio, rimandandone la trattazione alla fase successiva.

La seconda fase di implementazione si è svolta nel 2005, coinvolgendo anche le società commerciali pubbliche, che rientravano nel perimetro della riforma e che furono integralmente incluse nel bilancio consolidato dello Stato. Per la prima volta il bilancio consolidato dello Stato è stato redatto utilizzando i principi contabili riconosciuti a livello internazionale, analoghi a quelli del settore privato. Il nuovo piano dei conti integrato, definito nel settembre del 2003 e valido per tutte le entità del settore pubblico, si basa su

un insieme di codici in grado di generare automaticamente, secondo le diverse esigenze, le informazioni necessarie per redigere i report contabili richiesti. I codici distinguono:

- il conto;
- il partner commerciale;
- l'attività;
- la tipologia di transazione.

Nello stesso anno sono stati avviati corsi di formazione intensivi destinati a tutti gli operatori contabili e ai soggetti in qualche modo impegnati nella contabilità del settore pubblico. Parallelamente, al fine di migliorare e aggiornare le nuove linee guida, si è provveduto a recepire le osservazioni, le indicazioni, i suggerimenti e i commenti degli interessati.

Il processo di riforma ha, inoltre, comportato la creazione di un nuovo sistema informativo, sviluppato secondo i dettami indicati dal gruppo di lavoro, utilizzando in particolare le indicazioni dell'Ufficio Statistico e della Banca Centrale, laddove il contesto di partenza era caratterizzato da numerosi enti contabilmente autonomi che utilizzavano soluzioni software diverse e incompatibili fra loro e supporto documentale esclusivamente cartaceo.

Il principale beneficio ottenuto dalla riforma consiste in una maggiore trasparenza, sia in termini di patrimonio posseduto dallo Stato, sia di obblighi assunti, sia di gestione delle risorse proprie. Aver reso più trasparente, e quindi più comprensibile, il bilancio dello Stato ha rafforzato la capacità del governo di assumere decisioni con un impatto fiscale di lungo periodo. La standardizzazione del sistema contabile ha contribuito, inoltre, a migliorare la disciplina finanziaria nell'intero settore pubblico, ponendo solide basi per più ampie riforme di gestione (costi adeguati, gestione basata sui risultati, ecc.). Tra l'altro, una maggiore trasparenza e una migliore qualità dei conti pubblici, oltre a migliorare la reputazione del Paese agli occhi degli osservatori internazionali (fra i quali le società di *rating* internazionale), rappresentavano due requisiti essenziali ai fini dell'adesione dell'Estonia all'Unione Europea.

Infine, la disponibilità di informazioni di buona qualità rappresenta una corretta base per il calcolo dei dati da fornire a Eurostat e consente di valutare tempestivamente il rispetto dei criteri di Maastricht.

2. L'organizzazione contabile

Il quadro concettuale

Il quadro concettuale estone, diversamente da quelli di altri paesi europei interessati da questo tipo di riforma, non si basa sul Conceptual Framework emanato dall'IPSAS Board, definito solo successivamente, ma sulla normativa contabile nazionale. Durante la fase di avvio della riforma, l'Estonian Accounting Standard Board (comitato indipendente con il ruolo di standard setter che, tra gli altri compiti, ha anche quello di interpretare le leggi in materia contabile) si è occupato della preparazione delle linee guida per la contabilità. I principi contabili devono essere coerenti con gli IFRS (per le piccole e medie imprese) e con gli IPSAS. Le linee guida speciali per la contabilità e la rendicontazione finanziaria nel settore pubblico, secondo la legge estone, sono obbligatorie per:

- le unità di bilancio dello Stato;
- gli enti locali;
- i fondi di previdenza sociale;
- le istituzioni senza scopo di lucro controllate dal settore pubblico;
- le società commerciali controllate dal settore pubblico.

Gli standard

Le regole generali di contabilità (*Estonian Generally Accepted Accounting and Financial Reporting Guidelines*) sono elaborate e aggiornate periodicamente dall'*Estonian Accounting Standard Board*. Sono pubblicate 17 linee guida diverse (ES. 1. Principi contabili generali, 2. Presentazione dei rendiconti finanziari, 3. Strumenti finanziari, ... 17. Standard di contabilità e rendicontazione finanziaria del settore pubblico). Tali standard sono coerenti con gli IFRS applicati alle PMI.

Nel dicembre 2003 il Ministro delle Finanze ha approvato le Regole generali per la contabilità del settore pubblico, che sono entrate in vigore il 1° gennaio 2004. La principale novità consisteva nel fatto che le nuove regole di contabilità pubblica si conformavano ai principi basilari di contabilità degli IPSAS, mentre per le società pubbliche a forma giuridica privata le regole di riferimento rimanevano gli standard contabili internazionali IFRS. Norme di contabilità speciali, per considerare le peculiarità di alcuni settori particolari, hanno completato il quadro regolamentare di riferimento.

Le regole generali per la contabilità del settore pubblico, che contengono anche indicazioni ed esempi pratici¹ sull'utilizzo dei conti, sugli schemi contabili e sulle scadenze periodiche, sono alla base della costruzione del bilancio pubblico consolidato.

Gli standard sono comuni a tutti i settori dell'amministrazione pubblica, non esistono quindi standard contabili specifici.

¹ Manuale applicativo di 500 pagine.

Il Piano dei Conti

Il Piano dei conti della contabilità economico patrimoniale viene utilizzato associando alle voci dello stesso piano altri codici (codice del conto, codice del partner commerciale, codice dell'area funzionale, codice del tipo di transazione cassa/non cassa), realizzando in tal modo il cosiddetto "piano dei conti integrato". È stata posta particolare attenzione alla sua configurazione per rendere quanto più possibile "guidata" la registrazione degli eventi contabili da parte degli operatori.

Il Piano dei conti integrato è modificabile dallo SSSC, mentre gli aggiornamenti negli standard della contabilità pubblica sono effettuati annualmente e confermati dal Ministro delle Finanze.

Il Piano dei conti integrato è composto da circa 1.270 voci:

- 240 per le attività;
- 140 per le passività;
- 20 per il patrimonio netto;
- 340 per i proventi;
- 450 per le spese;
- 80 per ulteriori informazioni fuori bilancio (passività potenziali, numero medio di dipendenti, ecc.).

I prospetti trasmessi all'agenzia governativa SSSC tramite il sistema informativo consolidato consistono in combinazioni di conti e relativi saldi. La combinazione è la risultante di diversi elementi:

- conto;
- partner commerciale;
- area funzionale;
- tipo di transazione.

A fini della reportistica il massimo livello di dettaglio delle informazioni contabili è fornito utilizzando codici contabili di lunghezza fino a 6 cifre, sebbene il sistema informativo, basato su SAP, sia strutturato con codici contabili fino a 8 cifre. Ciascun conto è collegato con la classificazione ESA 2010 e con i codici di budget (classificazione di bilancio) per la rendicontazione finale. Tali collegamenti, però, non vengono impiegati ai fini di una derivazione che consenta l'automatico passaggio dalla classificazione di bilancio alle voci del piano dei conti.

I codici partner commerciale consentono di effettuare il consolidamento in modo automatico: ciascuna entità del settore pubblico ha un singolo codice (ve ne sono circa 900) che la identifica ai fini delle operazioni di consolidamento.

Oltre ai codici partner commerciali, la combinazione di conti prevede i codici "area funzionale" basati sulla classificazione COFOG, i codici "origine" per identificare le sovvenzioni erogate o ricevute, e i codici "tipo di transazione" per distinguere le operazioni di cassa da tutte le altre, al fine di generare automaticamente il prospetto dei flussi di cassa (*cash flow statement*), come anche il prospetto per le variazioni delle immobilizzazioni, quello per le variazioni dei prestiti, ecc. La tipologia di transazione,

infatti, consente di distinguere se una operazione concerne gli ammortamenti o le rivalutazioni o i trasferimenti in natura e via di seguito.

Controllo

Il sistema di controllo adottato in Estonia risponde alle caratteristiche del sistema di controllo interno definito a livello europeo - PIFC, *Public Internal Financial Control*² - basato sulla regola dei "quattro occhi", ovvero della separazione dei compiti, secondo la quale il lavoro di ciascun funzionario deve essere sempre supervisionato da un altro funzionario e tutte le transazioni del circuito finanziario (entrate, impegni, procedure di gare, contratti, pagamenti, ecc.) devono essere soggette a questo tipo di scrutinio. Il modulo di contabilità SAP è costruito tenendo conto del principio della separazione dei compiti (*accountant* e *controller*) e consente quindi di effettuare un controllo incrociato in modo automatico.

Per quanto concerne il controllo della qualità dei dati, questa funzione viene condivisa tra l'entità e lo SSSC. Infatti, ciascuna entità è responsabile dell'invio di tutte le informazioni allo SSSC tramite gli allegati contabili dai quali si evince l'adempimento del budget e altre informazioni sulla gestione, l'elenco delle disponibilità liquide, le immobilizzazioni materiali e immateriali, le rimanenze di magazzino. Lo SSSC, invece, è responsabile della corretta tenuta dell'inventario di debiti e crediti, dei saldi di chiusura e dei bilanci.

Per tutte le entità pubbliche, dalle agenzie statali agli enti locali e alle altre entità del settore pubblico, è prevista una procedura di audit interno, mentre l'audit esterno è condotto dalla Supreme Audit Institution (SAI) per le agenzie statali e da società private per le altre entità.

È prevista anche la possibilità di certificare il bilancio tramite enti certificatori privati. Gli enti locali, in particolare, affidano la certificazione del bilancio a società rientranti in una lista selezionata di certificatori predisposta dall'amministrazione centrale.

Formazione

Le linee guida e i manuali operativi hanno un ruolo particolarmente importante. La formazione è organizzata dal Ministero delle Finanze, attraverso giornate di formazione, help desk e domande frequenti (FAQ) pubblicate sul sito web dedicato. Dopo aver acquisito, attraverso un questionario, le informazioni sul grado di conoscenza della contabilità economico-patrimoniale da parte dei vari operatori, nella prima fase di implementazione la formazione ha avuto portata generale per tutti i ruoli contabili del settore pubblico (escluse le autorità politiche), per poi focalizzarsi successivamente sui nuovi contabili e sugli esperti, dando maggiore spazio agli argomenti interessati dalle principali criticità applicative riscontrate.

² 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/Il-Public-/Il-Public-Internal-Financial-Control---un-modello-evoluto-di-Controllo-Interno.pdf

3. Cenni su aspetti tecnici

La rilevazione contabile degli eventi avviene sulla base dei documenti secondo l'esercizio cui le entrate e le spese si riferiscono. La registrazione contabile avviene con il metodo della partita doppia. I metodi di valutazione utilizzati rispecchiano i principi IFRS e IPSAS. Di seguito si riportano alcuni esempi.

Oggetto	Metodo di valutazione/Momento di rilevazione
Immobili, impianti e attrezzature	Costo ammortizzato e deprezzamento, consentita la rivalutazione una sola volta.
Terreni	Costo di acquisizione o costo rivalutato (se non esiste il costo di acquisizione), la valutazione del costo fiscale è consentita per la rivalutazione.
Beni patrimoniali	Costo di acquisizione o, se non disponibile, zero.
Titoli e altre attività finanziarie	Valore di mercato, costo ammortizzato, costo storico (IPSAS 34, 35, 36).
Investimenti azionari	Per entità controllate – consolidate integralmente; investimenti in società collegate – metodo del patrimonio netto.
Entrate fiscali	Quando sorge un accertamento di imposta (usando le dichiarazioni), valutazione della probabilità dei pagamenti (IPSAS 23).
Sovvenzioni ricevute	Quando si realizzano i termini della sovvenzione, quando le entrate corrispondono ai costi correlati (IPSAS 23); i contributi agli investimenti sono registrati come ricavi quando l'investimento viene registrato, se non c'è nessun altro rischio connesso al trasferimento.
Vendita di beni e servizi	Quando si verificano le vendite (IPSAS 9).
Spese	Quando i servizi sono forniti e le merci ricevute.
Crediti	Valore attuale dei pagamenti previsti, valutazione della probabilità dei pagamenti, svalutazione dei crediti.
Rimanenze	Costo storico, costo medio o metodo <i>first-in first-out</i> (IPSAS 12).
Disponibilità liquide e mezzi equivalenti	Valore nominale.
Finanziamenti passivi	Costo ammortizzato.
Fondi	Quando l'obbligo esiste come risultato di un evento passato ed è probabile che la spesa sarà pagata, il valore attuale del costo previsto (IPSAS 19).
Altri debiti	Valore attuale del costo del pagamento.
Trasferimenti da un livello governativo all'altro	Se i termini precisi di utilizzo del denaro non sono specificati, sono registrati come entrate al momento del pagamento, altrimenti quando le condizioni del trasferimento sono soddisfatte (IPSAS 23).

Ulteriori aspetti applicativi relativi alle registrazioni contabili:

- crediti: il credito viene cancellato decorsi 180 gg. dalla sua scadenza. Molta attenzione alla verifica e solvibilità dei singoli creditori;
- trasferimenti da un livello governativo all'altro: i flussi vengono coordinati e programmati sulla base dell'ente che sostiene i costi;
- ammortamenti: calcolati mensilmente per un puntuale monitoraggio degli andamenti.

La Reportistica

Il bilancio consolidato del settore pubblico comprende attualmente circa 1.100 unità:

- istituzioni del governo centrale (oltre 200 unità);
- enti locali (oltre 200 unità);
- fondi di previdenza (2 unità);
- organizzazioni senza scopo di lucro e imprese del settore pubblico (più di 500 unità).

I report inviati dalle entità sono controllati dallo SSSC e, una volta l'anno, vengono verificati con i bilanci annuali certificati.

Entro i 25 giorni successivi alla fine di ogni mese o di ogni trimestre, tutte le entità del settore pubblico devono inserire nel sistema informatico del Ministero delle Finanze le registrazioni contabili relative alle informazioni sugli andamenti cumulati a tutto il periodo. Entro la fine del mese successivo è disponibile il bilancio consolidato dello Stato.

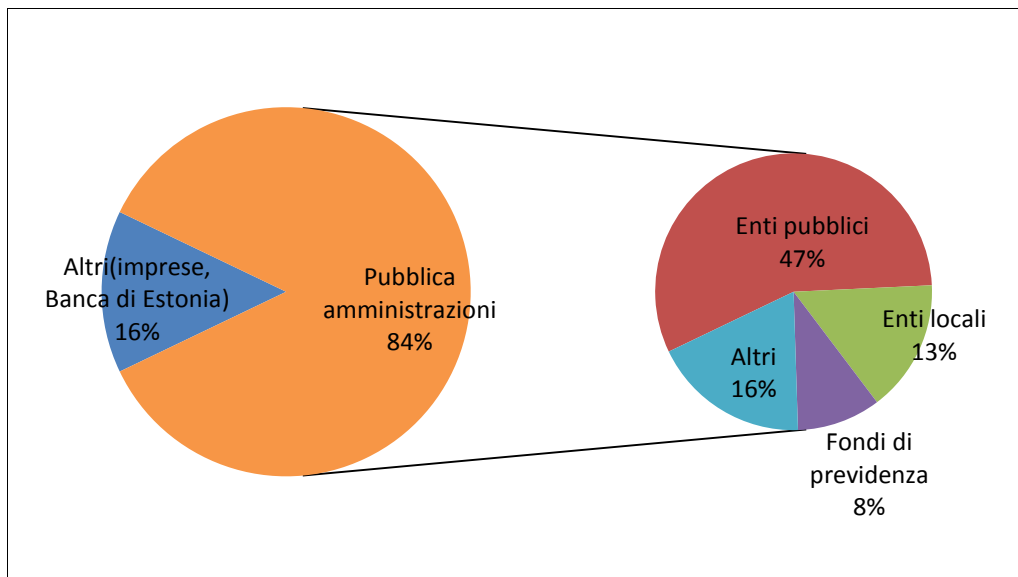
I report da trasmettere sono quattro:

- prospetto di analisi sull'esecuzione del bilancio approvato (confronto tra bilancio di previsione e consuntivo);
- *cash flow statement*;
- *financial performance statement* (risultato della gestione);
- *financial position statement* (variazione patrimoniale).

Ogni anno il bilancio approvato viene sempre messo a confronto con l'ultimo report trasmesso.

Il bilancio d'esercizio annuale dello Stato (rendiconto generale) viene approntato entro il 31 maggio per essere sottoposto al controllo della SAI. La presentazione per la discussione in Parlamento avviene entro il 30 agosto.

Figura 1. Ripartizione del bilancio statale estone. Fonte: State Shared Service Centre.



Il bilancio consiste in un documento composto dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal prospetto dei flussi di cassa e dal prospetto delle variazioni del patrimonio netto, oltre alla nota integrativa (contenente un'informativa dettagliata) e un prospetto di comparazione tra il bilancio preventivo e quello consuntivo. Completano, infine, il documento l'elenco delle attività svolte (inclusi i piani di sviluppo completati), il bilancio consolidato dello Stato, le informazioni sui bilanci degli enti (consolidati), le informazioni sui bilanci dell'intero settore governativo e del settore pubblico (consolidati).

Per quanto concerne i contenuti della nota integrativa (*disclosure*), nella prima parte sono enunciati i metodi contabili e i criteri di valutazione utilizzati, sono descritti i principali indicatori fiscali delle entità consolidate e vengono illustrate le principali componenti del bilancio (stato patrimoniale, prospetto delle entrate e delle spese, prospetto dei flussi di cassa, prospetto del patrimonio netto, rapporto sull'esecuzione del bilancio). Sono, inoltre, inserite informazioni relative a transazioni con parti correlate, passività potenziali ed eventi futuri che possono avere un impatto significativo sul bilancio.

Tutti i dati contabili e di bilancio del settore pubblico inseriti nel sistema informatico dello SSSC sono a disposizione dell'Ufficio Statistico nazionale, che utilizza autonomamente gli stessi dati per ottenere, tramite la tabella di correlazione tra il Piano dei conti integrato e la classificazione ESA 2010, le informazioni utili per la costruzione dei dati di contabilità nazionale ai fini delle comunicazioni a Eurostat.

I metodi di consolidamento utilizzati sono quelli del settore privato previsti dai principi contabili IFRS. Generalmente si utilizza il metodo integrale, eliminando i saldi corrispondenti alle attività, alle passività, al patrimonio netto, ai costi e ai ricavi delle entità appartenenti allo stesso gruppo di consolidamento e le operazioni infragruppo individuabili attraverso i codici partner commerciale. Tutte le entità che esercitano una forma di controllo su altre entità sono obbligate a redigere il bilancio consolidato, inserendo i dati nel sistema informatico dello SSSC, responsabile del consolidamento

(inventario, crediti, debiti, saldi di chiusura, rendiconti finanziari) conforme alla Direttiva 2013/34/UE e alla legge di contabilità nazionale. Ciascuna entità pubblica è individuata poi da un unico codice che identifica il gruppo di consolidamento e le caratteristiche del sottosettore.

Infine, ciascun ente locale, fondo di previdenza sociale, fondazione senza scopo di lucro o impresa pubblica è legalmente indipendente e obbligato a pubblicare il proprio bilancio e, se controlla altre entità, anche il bilancio consolidato.


Dal 2005 il bilancio consolidato dello Stato contiene i seguenti sottogruppi:

- Bilancio consolidato e non consolidato dello Stato;
- Bilancio consolidato e non consolidato di tutti gli enti locali;
- Bilancio consolidato del settore governativo³ e del settore pubblico congiuntamente.

A titolo esemplificativo, di seguito si riportano alcune tabelle contenenti i principali macro aggregati del bilancio consolidato estone (stato patrimoniale e conto economico).

Tabella 1. Stato Patrimoniale consolidato del settore pubblico estone. Attività.

Fonte: State Shared Service Centre




RIIGI TUGITEENUSTE KESKUS
Summarised consolidated balance sheet of Estonian public sector (EUR millions)

Assets	31.12.2016	31.12.2003
Cash	1 647	245
Investments in securities	1 206	721
Tax receivables	792	270
Other receivables	3 379	114
Inventories and other	384	87
Total current assets	7 408	1 437
Long-term receivables	660	110
Financial investments	3 983	6
Investment properties	251	91
Property, plant & equipment	13 194	1 937
Forest	2 971	-
Other non-current assets	197	1 696
Total non-current assets	21 256	3 840
TOTAL ASSETS	28 664	5 277

³ Il settore governativo estone consiste in amministrazioni centrali, enti locali, fondi di previdenza sociale e altre entità amministrative sotto la diretta influenza di questi tre sottosectori (prevalentemente fondazioni, organizzazioni no-profit e alcune imprese secondo la classificazione dell'ufficio Statistico Estone). I dati contabili dei sottosectori di governo non sono presentati in quanto l'Estonia non presenta un livello governativo così come definito nell'ESA 2010.


Tabella 2. Stato Patrimoniale consolidato del settore pubblico estone. Passività.
Fonte: State Shared Service Centre



RIIGI TUGITEENUSTE KESKUS
Summarised consolidated balance sheet of Estonian public sector (EUR millions)

Liabilities	31.12.2016	31.12.2003
Prepayments of taxes	386	223
Borrowings	304	71
Accounts payable and other	7 379	237
Total current liabilities	8 069	531
Borrowings	3 328	408
Provisions	2 091	403
Other non-current liabilities	77	34
Total non-current liabilities	5 496	846
TOTAL LIABILITIES	13 565	1 377
Non-controlling interest	14	-
Reserves	995	464
Accumulated surplus	14 090	3 436
TOTAL NET ASSETS	15 085	3 900
TOTAL LIABILITIES AND NET ASSETS	28 664	5 277

Tabella 3. Conto economico del settore pubblico estone.
Fonte: State Shared Service Centre



RIIGI TUGITEENUSTE KESKUS
Summarised profit and loss account of Estonian public sector (EUR millions)

	2016	2004
Taxes and social contributions	7 198	2 944
Sales of goods and services	1 946	203
EU and other grants received	654	158
Other revenues	231	194
Total revenues	10 029	3 499
Social benefits and grants given	3 758	1 545
Staff costs	2 691	821
Administrative costs	1 876	565
Depreciation and amortisation	1 115	157
Other expenses	583	242
Total expenses	10 022	3 330
Operating result	7	169
Interest costs	166	45
Gains on investments	87	167
Net result for the year	-72	291

Le tabelle confrontano i macroaggregati del bilancio del 2004, anno d'inizio del processo di riforma, con quelli del 2016. Le differenze sono dovute principalmente a un progressivo incremento della qualità dei dati nelle rilevazioni contabili.

La riforma ha consentito una maggiore consapevolezza del patrimonio del Paese e, grazie alla maggiore trasparenza e chiarezza dei conti pubblici, ha rafforzato la già buona reputazione dell'Estonia tra le organizzazioni internazionali.

4. *Il percorso verso l'accrual budgeting*

Il lungo percorso di riforma della contabilità e della finanza pubblica in Estonia è iniziato nel 2002 e si completerà nel 2020.

Nel 2002 è stata introdotta la programmazione strategica quadriennale, di medio-lungo periodo, nel 2004 è stata introdotta la contabilità a base *accrual* (IPSAS) e nel 2008 sono state poste le basi per il *performance budgeting* a base *accrual*.

Negli anni successivi l'impegno è stato rivolto prevalentemente alla creazione e all'adeguamento delle infrastrutture informatiche, alla modifica della normativa di riferimento e alla centralizzazione dei servizi realizzata dallo SSSC. Nel 2016 è stato realizzato uno studio pilota sul Ministero dell'Istruzione, anche con la collaborazione della società di consulenza PWC che ha partecipato alla definizione degli aspetti metodologici. Nel 2017-2018 è stato introdotto il bilancio di previsione dello Stato a base *accrual* e per il 2020 è prevista la predisposizione del bilancio dello Stato per obiettivi (*performance based state budget*).

Il passaggio a un bilancio *accrual* è ritenuto la logica conseguenza e la naturale evoluzione del processo di riforma.

Per quanto concerne il contesto in cui si trova a operare il Ministero delle Finanze, come istituzione capofila del processo, va evidenziata l'esistenza di una forte cooperazione da parte delle varie strutture che compongono il governo, favorita dalle limitate dimensioni⁴ dell'intero Paese ma anche da una forte volontà politica.

Sono stati individuati due livelli, che collaborano tra loro, di "gestori del cambiamento":

- i manager finanziari (coloro che gestiscono le risorse) e
- i manager strategici (coloro che gestiscono il processo).

Importanti collaborazioni sono state siglate con il sistema universitario (per la definizione della metodologia e per gli aspetti concernenti la formazione) e con il settore privato (attraverso società di consulenza, i cui rappresentanti partecipano anche al comitato per gli standard).

A integrazione della contabilità a base *accrual*, è stata introdotta la programmazione su base *accrual*, anche se a distanza di tempo dopo la contabilità. Il percorso è iniziato nel 2009 con uno studio pilota effettuato su una delle agenzie governative. Successivamente, si è constatato che il percorso avviato con l'introduzione della contabilità a base *accrual* avrebbe potuto effettivamente concludersi solo attraverso l'integrazione di questa con la programmazione su base *accrual*.

Infatti, l'elevata qualità raggiunta nell'ambito della contabilità *accrual* per la pubblica amministrazione trovava un limite nelle previsioni predisposte secondo un principio di

⁴ L'Estonia è, per numero di abitanti, uno dei paesi tra i meno popolati dell'Unione Europea. Con 1.315.635 abitanti si pone al 4° posto dopo Malta, Lussemburgo e Cipro. Per estensione del territorio, invece, è all'8° posto tra i paesi meno estesi con 45,2 migliaia di Km². (Fonte: dati Eurostat 2017).

cassa. Per una corretta ed efficiente gestione delle risorse pubbliche, è quindi risultato opportuno integrare il percorso della programmazione con quello contabile, legato alla gestione corrente del bilancio (*accrual accounting*). Il bilancio a base *accrual*, pertanto, completa il percorso della *governance* pubblica e l'attuazione del concetto di corretta gestione finanziaria delle risorse pubbliche.

Nel percorso di convergenza tra la programmazione e la gestione sono stati evidenziati una serie di punti di forza e di debolezza, nonché i rischi e le opportunità (*SWOT Analysis*) che possono essere considerati applicabili anche alle altre realtà nazionali.

Nello specifico, l'adozione del bilancio a base *accrual* offre alcuni vantaggi come, ad esempio, la possibilità di valutare gli effetti economici delle decisioni del governo che comportano l'impiego delle risorse pubbliche e il conseguente impatto sul sistema economico. La comparabilità con le statistiche di finanza pubblica, compresi i saldi rilevanti, è assicurata considerando che le statistiche SEC e quelle GFS sono basate su dati di contabilità nazionale per competenza economica. La programmazione è coerente con la gestione e si facilita il confronto delle attività pubbliche, anche in termini di produzione di beni e servizi, con quelle del settore economico privato.

D'altra parte, tra i punti di debolezza, oltre all'inevitabile mole di attività straordinaria tipica di ogni fase di transizione che coinvolge gli operatori e gli enti interessati, (in primis il Ministero delle Finanze e gli altri ministeri), vi è anche un maggiore sfasamento temporale nella disponibilità dei dati *accrual*. Infatti, a chiusura del periodo contabile, per ottenere i dati *accrual* da usare come punto di partenza per le nuove previsioni sono necessarie elaborazioni e, quindi, tempi più lunghi rispetto a quando si utilizzano dati di cassa, disponibili più tempestivamente.

Per quanto riguarda le opportunità, nel bilancio a base *accrual* si possono evidenziare i prerequisiti per l'implementazione della programmazione di bilancio per attività/obiettivi, il potenziamento dei sistemi di controllo interno, l'introduzione in bilancio di informazioni aggiuntive come l'ammortamento, la riduzione degli oneri amministrativi e la possibilità di introdurre anche la programmazione relativa agli aspetti patrimoniali. Per quanto concerne i potenziali rischi, invece, si deve evidenziare come il non affrontare in maniera diretta il cambiamento potrebbe lasciare aperti una serie di interrogativi sull'affidabilità dei dati di finanza pubblica, accompagnati dal limitato beneficio derivante dall'inesperienza nell'utilizzo di informazioni affidabili e importanti. Altri rischi si ravvedono nella non immediatezza dei risultati in quanto occorre tempo per modificare il *modus operandi* sia degli operatori contabili sia degli utilizzatori in generale.

In sostanza, per poter "vedere" gli effetti positivi derivanti dall'introduzione del bilancio a base *accrual* serve tempo e pazienza.

Per cautelarsi dai possibili rischi sono stati portati avanti costanti aggiornamenti delle istruzioni operative ed è stata attribuita grande importanza all'attività di consulenza, anche da parte delle università. E' stato affrontato un periodo di formazione importante, anche con richiami di riqualificazione e riconversione professionale, ed è stata diffusa una adeguata informazione a beneficio dei media e dei cittadini.

Tra le criticità affrontate vanno menzionati i ratei (prepagamenti), i limiti di spesa e le spese della Difesa (per le quali i limiti sono posti solo su base di competenza e non di cassa, data l'appartenenza alla NATO).

A partire dal 2018 è stato progressivamente introdotto il bilancio dello Stato per obiettivi, che andrà a regime col bilancio 2020. Sono stati definiti la programmazione strategica strutturata, i servizi pubblici e l'adozione dei costi basati sulle attività (*Activity Based Costing, ABC*).

Sono state individuate 24 aree di performance (assimilabili alle nostre Missioni dello Stato) al loro interno articolate in programmi, divisi a loro volta in attività, che costituiscono il livello minimo di programmazione di bilancio. Sono stati definiti indicatori, di tipo finanziario ma anche fisici, per tutti i livelli delle missioni strategiche.

Il bilancio, la cui approvazione avviene per programmi, ha una certa flessibilità (riallocazione) con riferimento alle spese, soggetta però a limiti per quelle di natura obbligatoria, come le pensioni.

Per quanto riguarda i servizi pubblici, tutti i costi delle agenzie pubbliche sono allocati sulla erogazione dei servizi. Le tipologie di servizi sono differenziate a seconda dei ministeri competenti, ed esistono indicatori di servizio che coprono sia le risorse (*input*) sia le erogazioni (*output*), anche prevedendo una misurazione della qualità e dell'efficienza delle prestazioni stesse. Si rilevano, infatti, le quantità, i costi, la qualità, la performance e il tempo di produzione del servizio per utente.

Per quanto concerne i costi, la metodologia preferita è quella basata sulla misurazione delle attività (*Activity Based Costing, ABC*), con la quale le entità pubbliche quantificano i costi di produzione dei servizi attraverso i costi delle specifiche attività che li compongono. Tuttavia, nel caso di piccole agenzie/strutture pubbliche, e in fase di sviluppo dell'intero sistema, è consentito anche l'utilizzo della metodologia di costo tradizionale, con una ripartizione meno articolata dei costi complessivi e senza definire le specifiche attività, soprattutto quando si parla di costi comuni. Esistono, inoltre, rilevazioni di contabilità analitica utili alla determinazione dei costi e vengono utilizzate specifiche procedure per la ripartizione dei costi comuni.

Attraverso l'introduzione del bilancio a base *accrual* l'amministrazione pubblica estone si propone di raggiungere una serie di obiettivi che essenzialmente consistono nella:

- riduzione del carico amministrativo (con la diminuzione della quantità di documenti di programmazione e di consuntivazione e del numero di unità di personale impegnato nella predisposizione di tali documenti);
- definizione di un effettivo strumento per la programmazione delle politiche pubbliche (delineando un'unica gerarchia di obiettivi e indicatori che permettano di avere una rappresentazione univoca e diretta di ciò che è necessario per raggiungere gli obiettivi e stabilendo un legame diretto tra le risorse e gli *outcome*, ossia i risultati di impatto strategici);

- implementazione di una strategia decisionale basata su una migliorata qualità dell'informazione, che permetta di definire anche i costi di ciascun obiettivo, consentendo in tal modo ai ministeri e alle agenzie del perimetro pubblico di definire un insieme di priorità tra i programmi e le relative attività, anche attraverso la flessibilità nell'uso delle risorse sia di tipo orizzontale (tra amministrazioni) che di tipo verticale (all'interno delle amministrazioni tra i diversi programmi).

Tale flessibilità nella gestione delle risorse è facilitata dalla semplificata struttura del bilancio (per obiettivi: performance area/missione, programma, misura e attività sottostanti), dall'approvazione del bilancio a livello di programma, dalla possibilità di rimodulare le risorse programmate all'interno del programma in fase gestionale secondo le necessità e dalla possibilità dei vertici delle amministrazioni di riprogrammare secondo le necessità contingenti.

A tutto ciò va aggiunta la programmazione quadriennale che permette non solo maggiore trasparenza ma anche, grazie a un orizzonte temporale di medio-lungo periodo, una corretta gestione delle risorse a disposizione.

L'introduzione del bilancio a base *accrual* rappresenta uno strumento, a disposizione dei vertici amministrativi, che consente un rapido adattamento alle mutate condizioni in cui opera l'amministrazione e di ottenere guadagni di efficienza attraverso la misurazione dei costi e la possibilità di pianificare e ottimizzare le attività e i servizi (evitando duplicazioni e sprechi), con confronti tra i prezzi dei servizi tra amministrazioni, sia a livello territoriale sia con il settore privato (laddove si tratti di servizi che possono essere prodotti anche al di fuori del perimetro pubblico).

Altri elementi che consentono un miglioramento complessivo del sistema scaturiscono dal confronto tra le diverse amministrazioni che si trovano all'interno delle stesse aree strategiche/missioni con l'obiettivo di raggiungere un comune risultato strategico, collaborando all'interno di un contesto decisionale e operativo stimolante e collaborativo, anche attraverso il miglioramento della qualità dell'informazione.

Infine, la trasparenza nel processo di programmazione del bilancio assicura una migliore predisposizione dei bilanci delle singole amministrazioni, che devono giustificare le eventuali spese incrementalmente in termini di aumento degli obiettivi e dei livelli di servizi contenuti nei programmi, attribuendo in maniera precisa i maggiori costi ai servizi da erogare. Il miglioramento della qualità delle informazioni garantisce una maggiore trasparenza nei confronti del Parlamento, delle altre parti sociali e della collettività nel suo complesso. I soggetti interessati da questo processo di riforma, in quanto beneficiari dei miglioramenti qualitativi e quantitativi, sono quindi i contribuenti, i fruitori dei servizi, il governo, i politici, le amministrazioni.

5. *Lo State Shared Services Centre (SSSC)*

Lo *State Shared Services Centre* (SSSC) è un'agenzia del Ministero delle Finanze dell'Estonia istituita nel 2013 che fornisce servizi alle amministrazioni centrali.

Negli anni precedenti il 2013, prima dell'istituzione dello SSSC, le 253 agenzie governative dell'Estonia utilizzavano diversi sistemi di contabilità, di gestione del personale e di pagamento degli stipendi e non esisteva un sistema comune di reportistica. In tale situazione, per superare i problemi di inefficienza e di scarsa qualità delle informazioni era necessario attuare importanti investimenti.

Le possibili opzioni erano:

- standardizzazione dei requisiti dei differenti sistemi di *information technology* (IT) esistenti all'interno di ogni amministrazione, che avrebbe continuato a produrre i servizi per se stessa;
- creazione di sistemi informativi comuni, con produzione dei servizi all'interno di ciascuna agenzia governativa;
- centralizzazione dei servizi, con sistemi informativi comuni forniti da una sola unità all'interno di ciascun ministero;
- creazione di sistemi informativi comuni e servizi forniti per tutte le agenzie governative da una sola unità.

Nella prima fase si è scelta la soluzione di individuare comuni soluzioni IT e centralizzare i servizi, allo scopo di avere una migliore informazione manageriale, ridurre del 40% il numero dei dipendenti impiegati nelle attività interessate dal progetto e ottenere una migliore qualità dei servizi.

Le attività del progetto affidato allo SSSC prevedevano l'introduzione di un comune sistema contabile e di un comune sistema di gestione del personale e di pagamento degli stipendi, dello sviluppo di un portale per i dipendenti pubblici per la trasmissione automatica delle informazioni e di un sistema per la fatturazione elettronica e la centralizzazione delle attività presso i ministeri.

Il costo del progetto per il periodo 2010-2014 è stato pari a circa 5,5 milioni di euro, di cui 3,8 per investimenti e 1,7 per oneri di personale, sotto la responsabilità del Ministero delle Finanze e interessando tutte le 253 agenzie governative.

La seconda fase è stata caratterizzata dalla creazione, nel 2013, dello *State Shared Services Centre* (SSSC), centro unico di servizi, agenzia governativa dipendente dal Ministero delle Finanze e inizialmente operante per quattro diversi ministeri.

Ciò ha comportato il trasferimento presso lo SSSC, attingendo dalle altre agenzie governative, del personale in precedenza impiegato nelle attività centralizzate⁵ e una

⁵ Va evidenziata l'importanza di favorire un cambio di mentalità nel personale dello SSSC che, provenendo da altri ministeri dove era abituato a svolgere attività regolatorie e/o di controllo, è stato chiamato a un approccio orientato alla *customer satisfaction*.

valutazione dei costi sostenuti in precedenza dalle agenzie per provvedere ai servizi centralizzati, con conseguente trasferimento di risorse finanziarie allo stesso SSSC.

Lo SSSC è retto da un direttore generale e da un organo direttivo collegiale (*supervisory board*) composto da 11 membri. Si articola in cinque dipartimenti, ha 267 dipendenti e un budget di 9,1 milioni di euro annui per 13 sedi. Fornisce il sistema di contabilità, i sistemi per la gestione del personale e il pagamento degli stipendi, l'approvvigionamento di beni e servizi e lo sviluppo di sistemi IT per 170 amministrazioni (tutti i ministeri e le relative agenzie, ad eccezione del Ministero della Difesa, fondazioni senza scopo di lucro e altre istituzioni).

Il dipartimento SSSC che ha coordinato la riforma è strutturato in due uffici: il primo si occupa del servizio di contabilità e l'altro del consolidamento.

Fornisce, inoltre, il servizio di rendicontazione finanziaria consolidata al Ministero delle Finanze, all'Ufficio Statistico nazionale, al SAI, al Governo e al Parlamento. Redige inoltre, con cadenza mensile, un rapporto sull'avanzo e sul deficit del settore governativo, sugli indicatori fiscali e sull'esecuzione del budget, e prepara il bilancio annuale dello Stato, del settore governativo e del settore pubblico.

Per quanto riguarda i singoli enti, lo SSSC attraverso SAP offre il servizio di contabilità finanziaria relativa ad acquisti, vendite, pagamenti, sovvenzioni ricevute e concesse e altre transazioni non di scambio, immobilizzazioni materiali e immateriali, calcoli fiscali, saldi dei conti, inventari, consulenze, linee guida, automatizzazione dei processi, rendiconti finanziari.

Nella breve esperienza fin qui maturata, i risultati ottenuti sono molto positivi. E' aumentata la produttività degli impiegati, con una notevole riduzione degli oneri rispetto al passato (una parte dei risparmi è stata destinata agli investimenti per sviluppo di nuovi servizi e la restante parte è andata a beneficio dei saldi di finanza pubblica). Il grado di soddisfazione del personale è aumentato e, essendo disponibili informazioni di carattere manageriale, è sensibilmente migliorata la qualità dei servizi.

Lo SSSC è finanziato dal bilancio statale e i servizi sono erogati senza corrispettivo alle agenzie governative. Tra lo SSSC e le amministrazioni beneficiarie esiste un contratto di servizio che disciplina diritti e obblighi delle parti, scadenze per ogni attività e requisiti minimi per i servizi. Dal contratto di servizio sono esclusi gli indicatori chiave di prestazione (KPI).

Uno dei fattori che ha contribuito al successo di questa riforma è rappresentato dalla capacità di guardare al processo nella sua interezza, considerando in una visione "olistica"⁶ il rapporto con le agenzie che ricevono i servizi.

I progetti di sviluppo futuri riguardano l'implementazione di un bilancio basato sui risultati, l'ampliamento ad altre amministrazioni pubbliche dei servizi offerti, lo sviluppo di sistemi di reclutamento e formazione del personale, di fatturazione elettronica completamente digitale e di gestione dei trasferimenti.

⁶ Secondo la quale la sommatoria funzionale delle parti è sempre maggiore della somma delle prestazioni delle parti prese singolarmente.

6. Il sistema informativo

Il principale sistema informativo utilizzato dalla pubblica amministrazione estone è il SAP-ERP (*Enterprise Resource Planning*). Dal 2001 l'impiego di tale sistema si è progressivamente ampliato e attualmente copre quasi per intero il comparto della pubblica amministrazione (solo cinque entità governative utilizzano un sistema diverso).

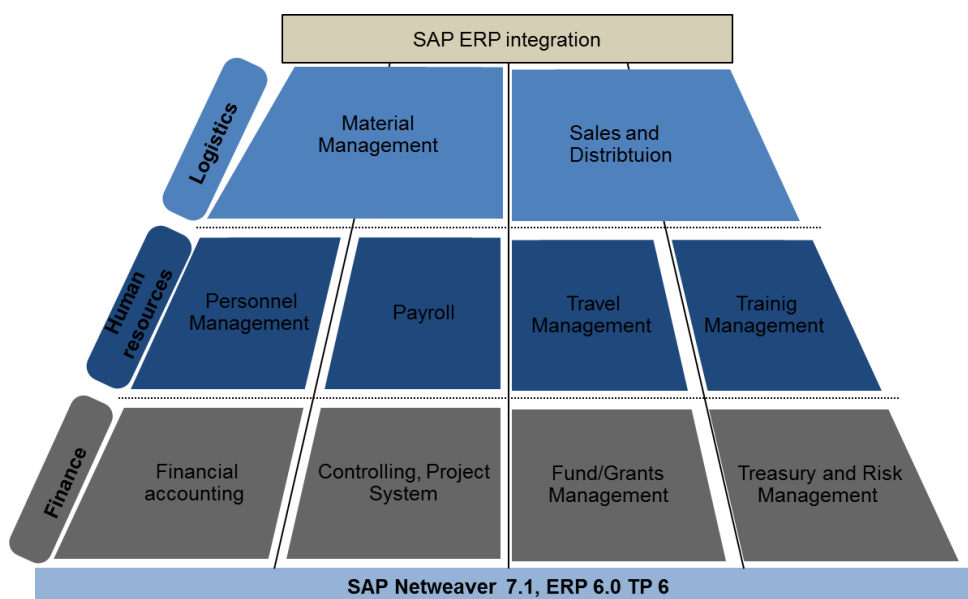
In ambito informatico i sistemi ERP, nati inizialmente come programmi per la gestione dei processi dell'area logistico-produttiva, si sono gradualmente trasformati in sistemi integrati e modulari in grado di gestire tutte le aree monitorabili e/o automatizzabili, permettendo così agli utenti di operare con un'interfaccia unica e standardizzata, indipendentemente dall'area applicativa. Si tratta, quindi, di sistemi integrati che gestiscono in modo sinergico tutti i processi, evitando che l'organizzazione risulti frammentata o divisa in compartimenti stagni.

Tra i principali benefici elencati dalla letteratura abbiamo: l'incremento della visibilità e della condivisione delle informazioni, il coordinamento dei processi decisionali, il supporto alla costruzione di una visione comune, l'eliminazione di sprechi ed errori.

Il sistema informativo estone è formato da diversi moduli, completamente integrati tra di loro e, a loro volta, collegati a differenti macroaree:

- a) Finanza: contabilità finanziaria, gestione del monitoraggio, della contabilità, dei fondi del Tesoro e del rischio;
- b) Risorse umane: gestione del personale, delle anticipazioni, delle missioni e della formazione;
- c) Logistica: gestione delle risorse materiali e distribuzione.

Figura 2. Integrazione dei moduli ERP. Fonte: State Shared Service Center.



Ulteriori versioni dell'applicativo SAP sono impiegate per altre operazioni di contabilità pubblica: il SAP BPC (*Business Planning and Consolidation*) per la pianificazione del budget e i sistemi SAP *Business Object* e *Business Warehouse* per quanto concerne la reportistica, perfettamente integrati con il SAP-ERP.

Anche se ancora non esiste un obbligo giuridico, il Governo estone ha implementato il processo di fatturazione elettronica (attualmente una discreta percentuale dei fornitori, all'incirca il 30%, emettono ancora fattura cartacea). Il processo di creazione dell'infrastruttura tecnologica per la fatturazione elettronica è stato completamente delegato a fornitori privati. Attualmente il ciclo della fattura elettronica estone non è ancora completamente dematerializzato. In particolare non è stato automatizzato il processo di notifica verso il fornitore, che non è conseguentemente in grado di conoscere lo stato della fattura elettronica in tempo reale (sapere ad esempio se quest'ultima è stata accettata o rifiutata).

La fattura viene tecnicamente e amministrativamente verificata prima di essere acquisita dal sistema contabile SAP-ERP, mentre in una fase successiva il file è trasmesso al sistema informativo del Tesoro al fine di procedere al pagamento che può essere effettuato tramite qualsiasi banca (non essendo una prerogativa della Banca Centrale). L'informazione di ritorno è inviata al sistema SAP-ERP. L'intero processo contabile è coperto dai sistemi informativi.

Attualmente l'obbligo di conservazione delle fatture elettroniche e di eventuali allegati è di 7 anni, ma dovrà essere esteso a 25 per essere allineato alla normativa europea.

E' opportuno sottolineare le potenzialità del sistema SAP-ERP focalizzandosi principalmente sui benefici derivanti dall'utilizzo di un sistema integrato sia al suo interno sia con altri sistemi informativi, come, ad esempio, la non duplicazione di informazioni inserite a sistema, la conseguente diminuzione della percentuale di errori e l'integrità e la certezza del dato a disposizione.

I costi del sistema informativo

I costi iniziali della riforma *accrual*, con riferimento al sistema informativo, non sono stati particolarmente elevati poiché il governo estone ha scelto di adeguare i sistemi informativi già esistenti.

Il successivo consolidamento dell'intero progetto (centralizzazione delle unità contabili in un unico sistema, passaggio a un unico sistema SAP-ERP, fattura elettronica), sviluppato durante l'arco 2009-2017, ha invece comportato i seguenti costi:

- SAP-ERP: 7 milioni di euro (licenze, sviluppi funzionali e tecnologici, modifiche normative).
- SAP-BO: 0,5 milioni di euro (licenze e sviluppi).
- SSP (*Self Service Portal*): 2,5 milioni di euro (licenze e sviluppi).

