

Il modello di *governance* della RGS per la definizione di un sistema *accrual accounting* ispirato agli IPSAS/EPSAS

1. Premessa

Il processo di evoluzione dei sistemi contabili pubblici nei Paesi dell'Unione Europea mostra un progressivo e continuo percorso di convergenza verso l'adozione di schemi contabili basati su dati *accrual*, seppure con modalità e tempistiche differenziate. La Commissione Europea, anche per favorire la piena attuazione della Direttiva 2011/85/UE, ha messo in campo diversi strumenti (finanziamenti Eurostat, creazione SRSS) finalizzati a supportare i processi di riforma dei sistemi contabili basati sul principio *accrual* e coerenti con gli standard IPSAS o EPSAS tali da garantire maggiore trasparenza e *accountability*.

La necessità di una transizione verso una contabilità *accrual* è esplicita nella Direttiva 2011/85/UE (relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri), nel momento in cui richiede agli Stati membri di dotarsi di sistemi contabili utili a "generare dati fondati sul principio di competenza al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC" (art. 3).

Un sistema contabile basato sui principi *accrual* rende infatti disponibile una base informativa più completa e accurata che, oltre a essere utile per una più agevole e corretta produzione di dati di contabilità nazionale (ESA 2010), è anche in grado di rispondere più adeguatamente alle esigenze di trasparenza e *accountability* che caratterizzano le pubbliche amministrazioni. Inoltre, consente di tener conto degli *stock* economico patrimoniali disponibili o impiegati nella gestione.

La completezza delle rilevazioni contabili permette, fra l'altro, di migliorare i processi gestionali interni, con particolare riferimento ai profili di costo e di efficienza, e favorisce una valutazione maggiormente veritiera della ricchezza di un Paese, dell'equità intergenerazionale e della sostenibilità di medio-lungo termine delle decisioni.

Secondo le esperienze di molti Paesi, i benefici di lungo termine dell'adozione di schemi di contabilità *accrual* nelle pubbliche amministrazioni non si limitano al miglioramento della trasparenza e della leggibilità delle informazioni, ma coinvolgono numerosi altri aspetti, fra cui i sistemi di controllo interno, l'analisi dei rischi, la valutazione della *performance* del settore pubblico e la definizione di politiche fiscali a livello macroeconomico.

Sul tema è stato avviato, nel corso degli ultimi mesi, un confronto molto costruttivo all'interno della RGS in esito sia al lavoro di analisi e approfondimento condotto dal Servizio Studi Dipartimentale sia alle specifiche raccomandazioni cui si è pervenuti nell'ambito del progetto finanziato dalla EC SRSS "Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration"¹. Ciò ha consentito di compiere il primo e indispensabile passo verso la realizzazione di un modello di contabilità *accrual*, unico per tutte le pubbliche amministrazioni, in conformità con le soluzioni organizzative e metodologiche che si stanno delineando a livello europeo.

¹ Piano delle azioni da implementare per il raggiungimento, entro il 2025, degli obiettivi Eurostat di comparabilità dei bilanci degli Stati membri definito nell'ambito del progetto SRSP "Design of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting reform in the Italian public administration". Per approfondimenti si veda la Nota SeSD 24/2019 del 18 aprile 2019.

Sulla base delle indicazioni formulate all’esito del progetto EC SRSS sopra menzionato² e tenendo conto delle specificità della contabilità pubblica in Italia, il Servizio Studi ha elaborato e proposto un modello di *governance* per l’adozione di un sistema di contabilità economico patrimoniale a base *accrual*/nel nostro Paese. La proposta si basa sui seguenti quattro pilastri:

- la Struttura di *governance* si incardina nell’ambito del Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato che ne coordina il funzionamento e ne definisce finalità e indirizzi;
- viene garantita piena indipendenza tecnica e professionale allo Standard Setter Board, deputato alla predisposizione degli standard e dei principi contabili;
- si elabora un sistema di contabilità economico patrimoniale unico per tutte le amministrazioni pubbliche che copre la fase di rendicontazione e consolidamento dei conti pubblici e affianca i sistemi di contabilità finanziaria vigenti, a cui è demandata anche la fase previsionale e programmatoria;
- si definisce un processo di implementazione del sistema di contabilità *accrual* per le pubbliche amministrazioni italiane coerente con la programmazione dei lavori definita a livello europeo nell’ambito delle attività dell’EPSAS Working Group.

La proposta elaborata dal Servizio Studi è stata portata all’attenzione del Ragioniere Generale dello Stato che ne ha promosso la presentazione agli Ispettori Generali competenti, aprendo un’approfondita fase di discussione che ha coinvolto tutto il personale del Dipartimento qualificato in materia di contabilità economico patrimoniale applicata al settore pubblico. Anche sulla base dei suggerimenti e delle osservazioni formulate nell’ambito delle interlocuzioni intercorse, il Servizio Studi ha tradotto la proposta del sistema di *governance* in una bozza di articolato normativo con il quale vengono disciplinati gli obiettivi e gli organi della Struttura, e identificati i ruoli, le competenze e le funzioni a essi assegnate.

Previa valutazione e approvazione da parte degli Ispettori Generali, l’articolato è stato adottato con Determina del Ragioniere Generale dello Stato 35518 del 5 marzo 2020, a cui è collegato, come parte integrante, il Regolamento che regola il funzionamento della Struttura.

La citata Determina rappresenta, quindi, il primo e indispensabile passo verso la costruzione, anche nel nostro Paese, di un modello di contabilità *accrual* realmente armonizzato a livello nazionale e conforme ai modelli che si stanno definendo a livello europeo.

La presente Nota intende fornire un’ampia e dettagliata descrizione tecnica dei contenuti della Determina del Ragioniere Generale, con particolare riferimento agli aspetti organizzativi e di funzionamento della Struttura. In tal senso essa costituisce un aggiornamento della proposta iniziale illustrata nella Nota SeSD 30/2019, nella quale vengono recepiti i suggerimenti e le integrazioni migliorative emerse nel dibattito interno, anche sotto il profilo terminologico e della tempistica di attuazione del progetto. Quest’ultimo profilo, in particolare, è valutato in relazione sia allo sviluppo del supporto tecnologico-informatico sia alla pianificazione del percorso formativo e della necessaria fase di sperimentazione.

² Il documento di Action Plan elaborato prevede, tra i diversi aspetti da implementare (quadro concettuale, standard, piano dei conti, evoluzione dei sistemi informativi, ecc.), la *governance* come primo e fondamentale elemento organizzativo.

2. Il modello di *Governance*

La configurazione del modello di *governance*, così come individuata, tiene conto delle indicazioni e delle informazioni acquisite nei tavoli di lavoro Eurostat, nonché delle esperienze raccolte nel corso delle *working visit* effettuate dal Dipartimento della RGS e delle indicazioni contenute nella *Gap Analysis*³.

Rispetto alle due configurazioni già presentate nella Nota SeSD 30/2019, entrambe caratterizzate dall'affidamento del ruolo tecnico (di proposizione di principi, standard e linee guida) a un unico "Standard Setter Board", con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato 35518 del 5 marzo 2020, di cui si è detto in premessa, si è scelta l'opzione dello "Standard Setter Board interno".

Tale modello:

- attribuisce alla RGS un ruolo centrale nel governare il cambiamento;
- coinvolge esperti di contabilità *accrual* esterni alla RGS che operano nei diversi ambiti professionali e, al tempo stesso,
- valorizza le competenze interne alla RGS, garantendo a queste lo svolgimento dei fondamentali ruoli di consultazione preventiva in materia di definizione degli standard contabili (attraverso il Gruppo di consultazione) e di supporto continuo ai diversi comparti;
- consente, attraverso l'introduzione di un nuovo e unico sistema contabile, di eliminare i disallineamenti tra i vari sistemi di contabilità finora applicati nei diversi comparti e di conformare l'intero sistema al modello di contabilità *accrual* richiesto a livello europeo.

Lo Standard Setter Board è parte della Struttura di *governance* istituita all'interno del Dipartimento della RGS. Tuttavia, per assicurarne un'effettiva autonomia e una reale indipendenza, i suoi componenti sono individuati fra esperti che operano professionalmente all'esterno del Dipartimento e sono nominati in relazione alle competenze possedute in materia di contabilità *accrual* e senza vincolo di mandato e rappresentanza rispetto alle istituzioni di appartenenza. Nel contempo, il ruolo di coordinamento delle attività, che investe la fase di iniziativa e quella decisionale di approvazione delle proposte di documenti, standard e manuali, resta una prerogativa esclusiva del Dipartimento della RGS, che la esercita per il tramite del Comitato direttivo di cui fanno parte il Ragioniere Generale dello Stato, in qualità di Presidente, sei Ispettori Generali competenti per materia e il Direttore Generale del Servizio Studi Dipartimentale⁴.

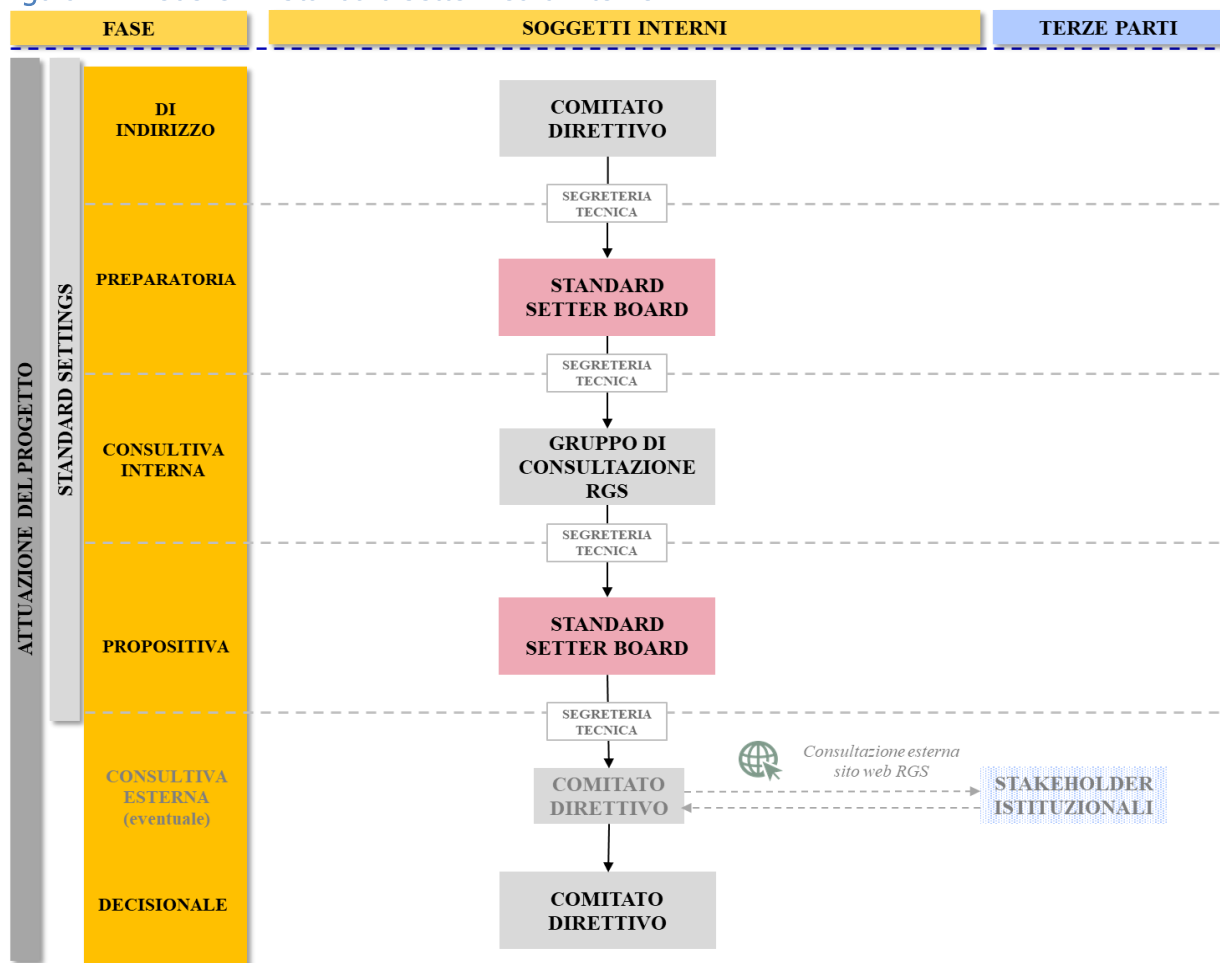
Il modello di *governance*, approvato con la citata Determina del Ragioniere Generale dello Stato, risulta in linea con i principi alla base della *governance* stabiliti per gli EPSAS⁵ e rappresenta una sintesi di competenze di alto profilo nel settore dei sistemi di contabilità pubblica. La struttura del modello è schematizzata nel prospetto sotto riportato (Figura 1).

³ Nell'ambito del Progetto SRSS "Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration".

⁴ In tal senso, si vedano le esperienze di implementazione in Portogallo (Unileo) e Francia (Conseil de normalisation des comptes publics, CNoCP).

⁵ *Cell on Principles underlying EPSAS governance: Final Report*, predisposto da Eurostat e presentato a Lisbona nel corso della riunione dell'EPSAS Working Group del 26-27 aprile 2017.

Figura 1 - Modello B "Standard Setter Board interno"



3. Gli obiettivi (art. 2 del Regolamento)

L'impegno della struttura organizzativa descritta nel paragrafo precedente è finalizzato alla realizzazione degli obiettivi di seguito elencati, attraverso l'elaborazione di:

- un quadro concettuale di riferimento del sistema contabile basato sul principio *accrual* secondo le caratteristiche qualitative delle informazioni contabili, definite in ambito Eurostat (EPSAS Working Group);
- standard di contabilità *accrual* sulla base degli esistenti IPSAS e degli elaborandi EPSAS e nuovi standard contabili nelle materie rilevanti per l'ordinamento nazionale e non ancora disciplinate a livello europeo o internazionale;
- un manuale operativo per l'applicazione degli standard contabili corredato da esempi e rappresentazioni pratiche a supporto degli operatori;
- un piano dei conti multidimensionale, articolato in livelli, individuando come obbligatori solo quelli necessari alla predisposizione di una reportistica utile al consolidamento dei conti pubblici;
- programmi di formazione per il passaggio al nuovo sistema contabile basato sul principio *accrual* i cui destinatari verranno individuati dal Comitato direttivo;

- un processo di implementazione graduale del sistema contabile basato sul principio *accrual* per il settore pubblico, secondo le indicazioni del Comitato direttivo e in linea con il percorso delineato in ambito europeo;
- un sistema di monitoraggio dell'adeguamento del sistema informatico di supporto al nuovo modello contabile basato sul principio *accrual*;
- proposte normative per il recepimento del quadro regolamentare relativo al nuovo sistema di contabilità basato sul principio *accrual*.

In coerenza con le scelte interne al Dipartimento della RGS, la documentazione prodotta nell'ambito del Progetto SRSS II "Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration" costituirà il principale impulso per le attività dell'intera Struttura di *governance*.

4. Il modello organizzativo (artt. da 2 a 6 della Determina)

Le esperienze di altri Paesi che hanno implementato processi di riforma contabile in senso *accrual* dimostrano che la scelta del modello di *governance* più adatto al contesto in cui si deve operare rappresenta un fattore fondamentale per il successo dell'iniziativa.

Nel nostro caso, l'istituzione della Struttura è il frutto soprattutto di un confronto interno al Dipartimento della RGS con riflessioni, osservazioni e suggerimenti che hanno portato alla formulazione definitiva e pienamente condivisa dell'articolato della Determina⁶ che, come detto, prevede la costituzione di uno Standard Setter Board interno al Dipartimento della RGS, ma i cui componenti sono esterni al Dipartimento.

Le motivazioni di questa scelta trovano fondamento nel fatto che questo tipo di modello interno da un lato soddisfa la necessità che il Dipartimento della RGS svolga il suo naturale ruolo di presidio istituzionale sull'intero processo di riforma contabile e, dall'altro, garantisce un assetto della Struttura di *governance* basato sul principio dell'indipendenza professionale "senza alcun vincolo di rappresentanza e di mandato".

Oltre allo Standard Setter Board, la Struttura di *governance* prevede un Comitato direttivo, un Gruppo di consultazione e una Segreteria tecnica. Di seguito sono riportate le funzioni che le diverse articolazioni della Struttura svolgono nelle varie fasi del processo:

- la funzione preparatoria, relativa all'elaborazione di documenti concernenti principi contabili generali, standard contabili e linee guida operative, è affidata allo Standard Setter Board, che potrà avvalersi dei risultati del progetto SRSS II;
- la funzione di supporto è affidata alla Segreteria tecnica che, incardinata presso il Servizio Studi, svolge attività di raccordo dell'intera Struttura di *governance*, supportandone i lavori ed elaborando, con cadenza trimestrale, resoconti informativi per il Comitato direttivo;
- la funzione consultiva interna alla RGS, volta alla verifica della qualità dei documenti elaborati, è di pertinenza del Gruppo di consultazione il quale si esprime sulle proposte di statuizione

⁶ Le tappe fondamentali di questo confronto possono essere così sintetizzate: a fine maggio 2019 presso la Sala Azzurra è stato illustrato l'*Action Plan*, nel mese di luglio 2019 è stata divulgata la Nota SeSD 30/2019 relativa al sistema di *governance* per l'adozione di un sistema di contabilità economico patrimoniale e nel mese di settembre 2019 sono state consolidate le osservazioni pervenute sulla Nota SeSD 30/2019.

elaborate dallo Standard Setter Board, nonché su specifiche questioni inerenti i profili applicativi delle stesse;

- la funzione propositiva, relativa alla elaborazione di proposte relative a principi e standard di contabilità basati sul principio *accrual* da presentare al Comitato direttivo è affidata allo Standard Setter Board. Lo Standard Setter Board è quindi un organo tecnico indipendente che, su indicazione del Comitato direttivo, elabora proposte secondo gli indirizzi definiti a livello internazionale ed europeo;
- la funzione decisionale, volta all’approvazione delle statuizioni e dei documenti elaborati dallo Standard Setter Board, è affidata alla RGS che la esercita per il tramite del Comitato direttivo il quale ha anche funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello Standard Setter Board;
- la funzione operativa, relativa al supporto alle amministrazioni pubbliche per l’implementazione dei principi generali e degli standard contabili a esse destinate, è anch’essa affidata alla RGS tramite le strutture degli Ispettorati competenti per materia.

4.1.a. Standard Setter Board (artt. 3 e 8 della Determina, artt. da 3 a 9 del Regolamento)

Lo Standard Setter Board, collocato presso il Dipartimento della RGS e coadiuvato dalla Segreteria tecnica, è un organo tecnico indipendente, composto da un numero massimo di sette componenti, che operano senza vincolo di rappresentanza e di mandato.

Il Board è inteso come una sintesi di competenze di alto profilo nel campo dei sistemi di contabilità pubblica, con particolare riferimento ai sistemi contabili a base *accrual* e agli standard contabili.

Lo Standard Setter Board elabora documenti che prendono la forma di “proposte” per il Comitato direttivo, che procede alla loro valutazione e approvazione.

Presidente

Per l’espletamento delle proprie funzioni, lo Standard Setter Board è coordinato da un Presidente, designato a maggioranza assoluta dai componenti dello stesso Board nel corso della prima seduta utile.

Al fine di favorire l’ottimale collegamento tra lo Standard Setter Board e la Segreteria tecnica, il Presidente del Board si avvale di un Segretario nominato con apposita Determina⁷.

Il Presidente dello Standard Setter Board ha il compito di:

- coordinare le attività del Board, coadiuvato dalla Segreteria tecnica, definendo l’ordine del giorno, convocando le sedute e presiedendo la discussione;
- presentare al Comitato direttivo il Programma di lavoro annuale, elaborato sulla base del Piano triennale definito dallo stesso Comitato direttivo;
- monitorare l’avanzamento delle attività e i risultati conseguiti rispetto al Programma di lavoro annuale;
- informare periodicamente, con apposita relazione annuale, il Comitato direttivo, sulle attività svolte e sui risultati conseguiti.

⁷ Tale profilo è individuato nel Dirigente coordinatore della Segreteria tecnica.

Componenti

Il numero dei componenti dello Standard Setter Board è definito contemperando l'esigenza di assicurare l'effettiva pluralità di contributi e un'adeguata disponibilità di competenze rispetto al volume e all'articolazione delle attività del Board.

I componenti del Board sono nominati a seguito di procedura di selezione, operata da una apposita Commissione sulla base dei *curricula*, tra esperti con comprovate competenze nel campo dei sistemi di contabilità economico patrimoniale applicati al settore pubblico, sia in Italia che a livello internazionale, senza vincolo di rappresentanza e di mandato, individuati all'interno dei seguenti profili:

- dirigenti in servizio di amministrazioni pubbliche;
- accademici;
- professionisti contabili e revisori legali dei conti;
- altre personalità emerite, nazionali e internazionali.

I profili prescelti devono preferibilmente possedere esperienze nei processi di riforma contabile e nell'applicazione di sistemi contabili a base *accrual*, anche in altri paesi o istituzioni internazionali, e/o nei processi di statuizione e di implementazione degli IPSAS.

Ancorché organo istituito presso la RGS, le attività del Board sono ispirate ai principi di autonomia, imparzialità e responsabilità. Tale requisito dovrà essere assicurato mediante:

- il sistema di selezione, che accerta la comprovata autorevolezza tecnico-professionale e garantisce pluralità nella rappresentanza dei diversi profili professionali;
- l'adozione di un Regolamento interno, che disciplina i principi guida e le regole operative fondamentali che il Board si impegna a rispettare, ivi inclusa la disciplina degli obblighi di riservatezza;
- l'adozione di un processo formale e trasparente per l'elaborazione di proposte inerenti principi e regole contabili.

I componenti dello Standard Setter Board, nominati con Determina del Ragioniere Generale dello Stato, durano in carica tre anni a decorrere dal momento dell'insediamento e possono essere riconfermati una sola volta. Tuttavia, per garantire l'autonomia e l'imparzialità dell'organo e, al tempo stesso, assicurare la continuità nei lavori in fase di rinnovo, l'incarico può essere riconfermato per un numero di componenti non superiore ai due terzi.

In caso di interruzione anticipata dell'incarico per decadenza, dimissioni o altra causa, il Comitato direttivo può procedere alla nomina di un sostituto attingendo alla graduatoria predisposta in fase di selezione o attraverso una nuova procedura di selezione.

Attività

Le attività fondamentali affidate allo Standard Setter Board riguardano sostanzialmente:

- l'elaborazione di un quadro concettuale di riferimento per la contabilità economico patrimoniale fondato sul principio *accrual*, secondo le caratteristiche qualitative delle informazioni contabili definite in ambito Eurostat (EPSAS Working Group);
- l'identificazione dei principi generali di contabilità per un unico sistema di contabilità economico patrimoniale;

- la produzione degli standard contabili, di un piano dei conti multidimensionale e di linee guida operative ai fini del recepimento della nuova disciplina contabile nell'ordinamento nazionale, assicurando il coordinamento con le statuizioni e gli indirizzi a livello internazionale ed europeo;
- l'elaborazione di programmi di formazione per i destinatari della nuova disciplina contabile.

Le attività affidate allo Standard Setter Board fanno riferimento a tutti i comparti della pubblica amministrazione. Pertanto, il quadro concettuale, i principi generali, gli standard e le linee guida, devono avere come riferimento gli enti e le amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2 della Legge 31 dicembre 2009, n. 196, ivi compresi gli enti di diritto privato in controllo pubblico. Sono escluse le società.

4.1.b. Comitato direttivo (art. 4 della Determina, artt. da 10 a 13 del Regolamento)

Il Comitato direttivo ha funzioni di iniziativa e di indirizzo delle attività dello Standard Setter Board e approva i principi e gli standard contabili da questo elaborati.

Presidente

Il Ragioniere Generale dello Stato ricopre il ruolo di Presidente del Comitato direttivo. Il Presidente rappresenta il Comitato stesso nei rapporti con gli altri organi della Struttura e svolge, tra l'altro, i seguenti compiti:

- coordina le attività del Comitato;
- definisce l'ordine del giorno, convoca le sedute e presiede la discussione;
- presenta allo Standard Setter Board il Piano triennale delle attività approvato, e annualmente aggiornato, dal Comitato direttivo.

Componenti

Il Comitato direttivo è composto dal Ragioniere Generale dello Stato, che lo presiede, dall'Ispettore Generale Capo di finanza, dall'Ispettore Generale Capo del bilancio, dall'Ispettore Generale Capo per la finanza delle pubbliche amministrazioni, dall'Ispettore Generale Capo per la spesa sociale, dall'Ispettore Generale Capo per l'informatica e l'innovazione tecnologica, dall'Ispettore Generale Capo per la contabilità e la finanza pubblica e dal Direttore Generale del Servizio Studi Dipartimentale.

Il Comitato direttivo decide a maggioranza assoluta. Se il numero dei componenti è pari, il voto del Presidente vale doppio.

Al fine di garantire continuità ed efficienza ai lavori, ciascun componente del Comitato direttivo nomina, in occasione della prima seduta, un proprio supplente scelto fra i dirigenti dell'Ispettorato o della direzione di cui è titolare. La nomina diviene efficace con la verbalizzazione degli esiti della seduta e potrà essere modificata dall'Ispettore Generale Capo o dal Direttore Generale mediante semplice comunicazione via email alla Segreteria tecnica, che verrà verbalizzata nel corso della prima seduta utile.

In caso di assenza, il Presidente nomina un proprio sostituto tra i componenti del Comitato direttivo.

Attività

Nell'ambito dei compiti di iniziativa, di indirizzo e di approvazione delle statuizioni proposte dallo Standard Setter Board, il Comitato direttivo svolge, tra l'altro, le seguenti funzioni:

- definisce le modalità e la tempistica di applicazione del sistema contabile di tipo economico patrimoniale basato sul principio *accrual*;
- elabora, con il supporto della Segreteria tecnica, il Piano triennale delle attività della Struttura, gli obiettivi, le azioni e i tempi necessari per la realizzazione (il Piano, elaborato a inizio mandato e aggiornato annualmente entro il mese di gennaio, viene trasmesso allo Standard Setter Board e al Gruppo di consultazione);
- verifica, con cadenza trimestrale, sulla base delle relazioni prodotte dalla Segreteria tecnica, la coerente realizzazione delle attività e, tenuto anche conto delle eventuali osservazioni e segnalazioni proposte dallo Standard Setter Board, valuta e adotta gli opportuni interventi di revisione e di aggiornamento;
- valuta le iniziative necessarie, anche sotto il profilo normativo, per il raggiungimento degli obiettivi del Piano triennale delle attività, nonché l'attivazione di procedure pubbliche di consultazione con i portatori di interesse esterni;
- approva il quadro concettuale di riferimento, gli standard e ogni altra statuizione proposta dallo Standard Setter Board in coerenza con il Piano triennale delle attività;
- qualora ravvisi, anche sulla base del parere espresso dal Gruppo di consultazione, profili di criticità inerenti gli aspetti applicativi delle suddette statuizioni, trasmette allo Standard Setter Board il proprio parere motivato con richiesta di revisione in coerenza con i rilievi;
- individua i tempi e le modalità di pubblicità dei lavori della Struttura, anche ai fini della consultazione esterna.

4.1.c. La funzione consultiva (art. 5 della Determina, artt. 14 e 15 del Regolamento)

La funzione consultiva è espletata, in via ordinaria, dal Gruppo di consultazione interno alla RGS⁸, il quale esprime il parere sulle proposte di statuizione del Board (standard, regole contabili) prima che queste vengano portate all'approvazione del Comitato direttivo.

Il Gruppo di consultazione interno è composto da personale in servizio presso il Dipartimento della RGS nominato dagli Ispettori Generali Capo e dal Direttore Generale del Servizio Studi Dipartimentale, sulla base delle specifiche competenze espletate nell'ambito della direzione di appartenenza in relazione ai profili applicativi e gestionali in materia contabile.

L'incarico di componente del Gruppo di consultazione è conferito e revocato dagli Ispettori Generali Capo e dal Direttore del Servizio Studi Dipartimentale presenti nel Comitato direttivo, in relazione al rispettivo ambito di competenza.

Qualora ne valuti l'opportunità, il Comitato direttivo può autorizzare anche forme di consultazione esterna finalizzata ad acquisire il parere dei diversi *stakeholder* istituzionali esterni alla RGS interessati alla materia contabile, su statuizioni o elaborazioni dello Standard Setter Board non ancora definitivamente approvate. Le modalità, i contenuti, i destinatari e i tempi della consultazione esterna sono indicati dal Comitato direttivo che si avvale della Segreteria tecnica per l'organizzazione degli aspetti tecnico-operativi della consultazione.

⁸ Tale gruppo potrebbe essere il *Gruppo di Lavoro Accrual* costituito con Determina del Ragioniere Generale dello Stato 35 del 2017.

A titolo esemplificativo e non esaustivo, gli *stakeholder* istituzionali, potenzialmente coinvolti nella funzione consultiva esterna, sono:

- l'Istat;
- la Corte dei conti;
- le Regioni;
- le Aziende sanitarie;
- l'ANCI;
- l'INPS;
- il CNDCEC;
- l'Organismo Italiano di Contabilità;
- le Università.

4.1.d. Segreteria tecnica (art. 6 della Determina, artt. 16 e 17 del Regolamento)

La Segreteria tecnica, istituita nell'ambito del Servizio Studi con Determina del Direttore Generale, svolge attività di supporto e coordinamento rispetto ai lavori dello Standard Setter Board e della Struttura nel suo complesso. Attraverso il suo coordinatore, la Segreteria tecnica assiste il Presidente del Board nell'esercizio delle proprie funzioni di indirizzo, coordinamento e rendicontazione.

La Segreteria tecnica garantisce l'operatività della Struttura coadiuvando la stessa nello svolgimento delle attività in capo a ciascun organo.

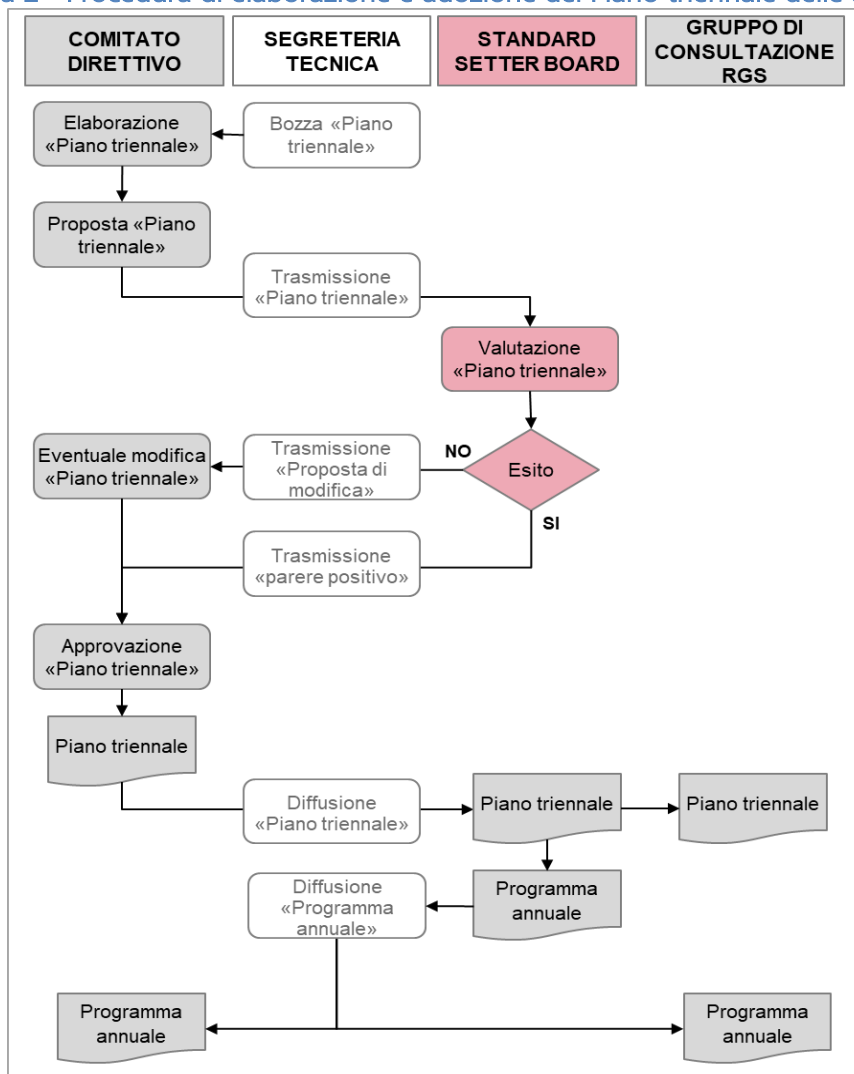
A tal fine, tra l'altro, si occupa:

- del funzionamento della Struttura di *governance*, curando gli aspetti organizzativi inerenti le riunioni e la logistica, e supportando le attività dello Standard Setter Board con la raccolta e la predisposizione della documentazione richiesta dal Presidente in base all'ordine del giorno delle riunioni;
- dei procedimenti relativi ai rimborsi spese che possono spettare ai componenti dello Standard Setter Board non residenti nel Comune di Roma;
- della redazione del rapporto trimestrale al Comitato direttivo sullo stato di avanzamento del Piano triennale delle attività;
- dell'organizzazione di forme di consultazione esterna su indicazione del Comitato direttivo.

5. Il Piano triennale delle attività e il Programma annuale

L'attività di elaborazione di principi, standard e linee guida seguirà le indicazioni contenute nel Piano triennale delle attività. Il Piano è elaborato a inizio mandato dal Comitato direttivo, con il supporto della Segreteria tecnica, e contiene gli obiettivi, le azioni e i tempi necessari per la realizzazione delle attività. Una volta approvato, secondo il flusso riportato in Figura 2, il Piano viene trasmesso allo Standard Setter Board e al Gruppo di consultazione RGS e aggiornato annualmente entro il mese di gennaio.

Figura 2 - Procedura di elaborazione e adozione del Piano triennale delle attività



Inoltre, il Presidente dello Standard Setter Board presenta annualmente al Comitato direttivo il Programma di lavoro elaborato sulla base del Piano triennale.

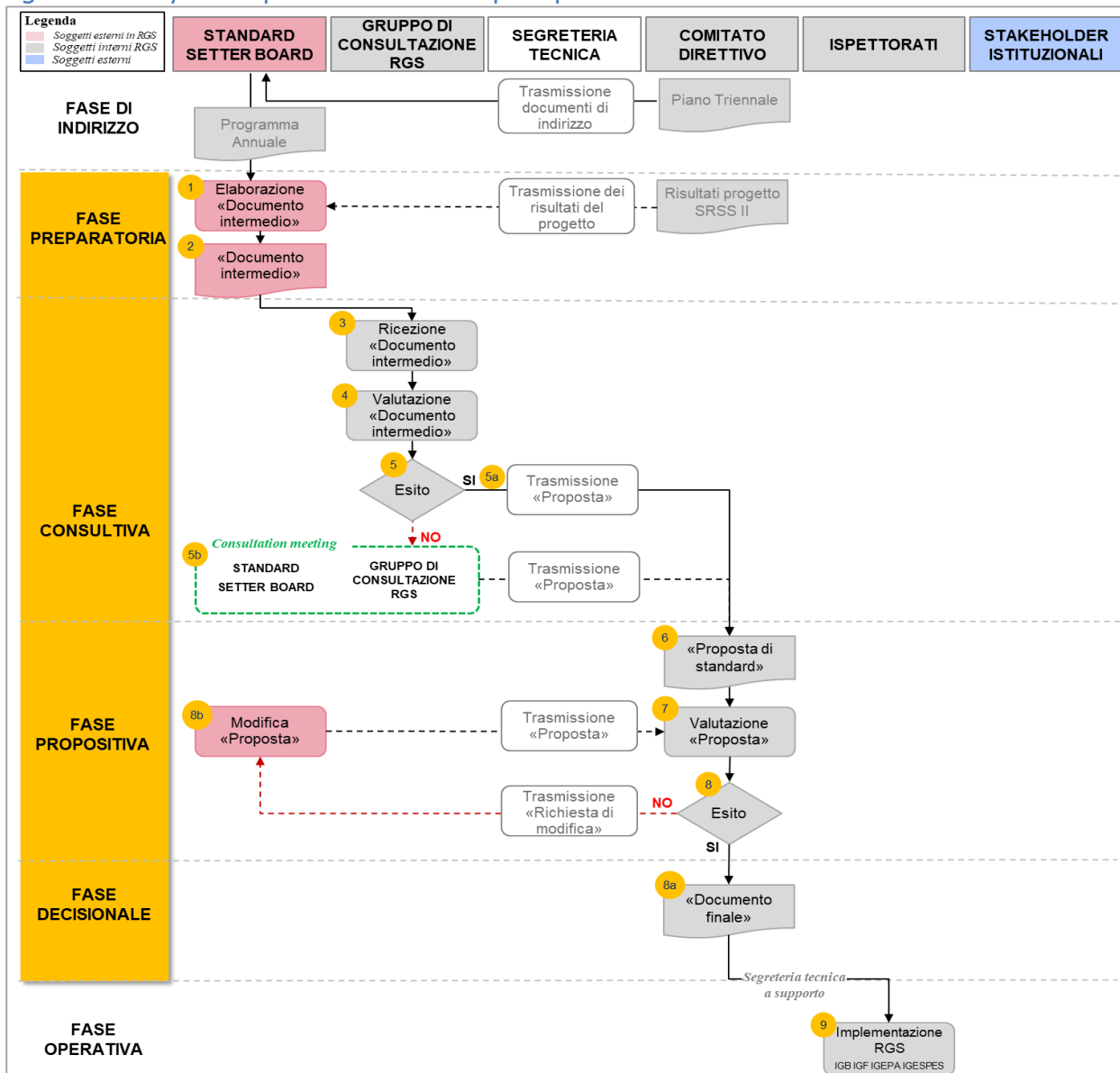
Il Comitato direttivo verifica, con cadenza trimestrale, sulla base delle relazioni prodotte dalla Segreteria tecnica, la coerente realizzazione delle attività e, tenuto anche conto delle eventuali osservazioni e segnalazioni proposte dallo Standard Setter Board, valuta e adotta eventuali interventi di revisione e di aggiornamento dei documenti di programmazione.

6. Il *due process*

L'espressione *due process* ("giusto procedimento" o "debite procedure") viene utilizzata nel contesto internazionale per indicare il corretto processo di statuizione degli standard contabili e di definizione del quadro concettuale e delle linee guida operative. Tale processo deve essere formale, trasparente, aperto ai contributi dei portatori di interessi e includere, per questo, fasi di consultazione pubblica.

Il modello definito dal Dipartimento della RGS viene illustrato nella Figura 3, che contiene una rappresentazione grafica, meramente esemplificativa, del *due process* per la definizione del quadro contabile nella quale si indicano i diversi soggetti coinvolti e i rispettivi ruoli nelle varie fasi.

Figura 3 - Due process per la definizione di principi e standard



Il processo inizia con l’elaborazione di un “documento intermedio”, ad esempio una bozza di standard, predisposto dallo Standard Setter Board (punti 1 e 2).

In questa fase iniziale il processo potrebbe beneficiare dei risultati del Progetto SRSS II “Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration”. La documentazione che verrà prodotta nell’ambito delle attività di questo Progetto costituirà una solida base per i lavori dello Standard Setter Board, unitamente ad eventuali ulteriori studi, analisi e approfondimenti che potranno essere forniti dalla Segreteria tecnica.

Il documento intermedio viene quindi trasmesso, tramite la Segreteria tecnica, al Gruppo di consultazione RGS che lo recepisce (punto 3). Analizzato il documento (punto 4), il Gruppo di consultazione RGS elabora un proprio parere. Tale parere può consistere in un “nulla da osservare”, laddove il documento intermedio venga ritenuto valido così come elaborato in origine dallo Standard Setter Board, ovvero in una “proposta di revisione”.

Nel primo caso (punto 5a), il documento intermedio viene trasmesso direttamente al Comitato direttivo per la sua approvazione.

Nel secondo caso, invece, il documento intermedio deve essere trasmesso allo Standard Setter Board con le proposte di modifica (evidenziate in modalità revisione) preferibilmente accompagnate da commenti contenenti le motivazioni. Una volta acquisita la proposta di revisione, lo Standard Setter Board convoca una riunione consultiva per esaminare i pareri in una seduta congiunta con il Gruppo di consultazione RGS. Tale fase è indicata nella Figura 3 come *Consultation meeting* (punto 5b).

Sulla base degli esiti di tale seduta congiunta, lo Standard Setter Board può accogliere o meno la proposta di revisione elaborata del Gruppo di consultazione RGS. Nel caso in cui decida di accogliere tale proposta procederà a sottoporre all'approvazione del Comitato direttivo il documento intermedio opportunamente rivisto. Viceversa, ovvero nel caso in cui decida di non accogliere le revisioni richieste dal Gruppo di consultazione, procede a sottoporre all'approvazione del Comitato direttivo il documento nella sua versione originale accompagnandolo però con la proposta di revisione elaborata dal Gruppo consultivo e dal parere motivato relativo al rigetto di tale revisione.

I documenti finali del Board assumono tipicamente la forma di "proposte" che vengono sottoposte al Comitato direttivo.

Nella fase propositiva, la proposta di standard contabile (o di altro documento) recepita dal Comitato direttivo (punto 6) viene valutata dallo stesso Comitato (punto 7) che può approvarla come "documento finale" (punto 8a).

Qualora invece ravvisi profili di criticità inerenti gli aspetti applicativi della proposta stessa, il Comitato direttivo trasmette allo Standard Setter Board, con il supporto della Segreteria tecnica, il proprio parere motivato con richiesta di revisione in coerenza con i rilievi (punto 8b). Le richieste di modifica del Comitato direttivo, a differenza dei pareri e delle richieste di modifica espresse dal Comitato consultivo, sono vincolanti.

Il documento, modificato dallo Standard Setter Board secondo le indicazioni del Comitato direttivo, diverrà pertanto "documento finale".

Solo una volta definito l'intero quadro contabile, prenderà avvio la fase operativa (punto 9), finalizzata ad assicurare l'efficacia dell'intero processo descritto. Tale attività verrà svolta dagli esistenti gruppi di lavoro interni alla Ragioneria Generale dello Stato (IGB, IGF, IGEP, IGESPE) deputati a svolgere il ruolo di supporto alle amministrazioni del relativo comparto sin dalla fase di sperimentazione, in modo tale da poter garantire una effettiva e corretta implementazione dei principi e degli standard definiti secondo il *due process*.

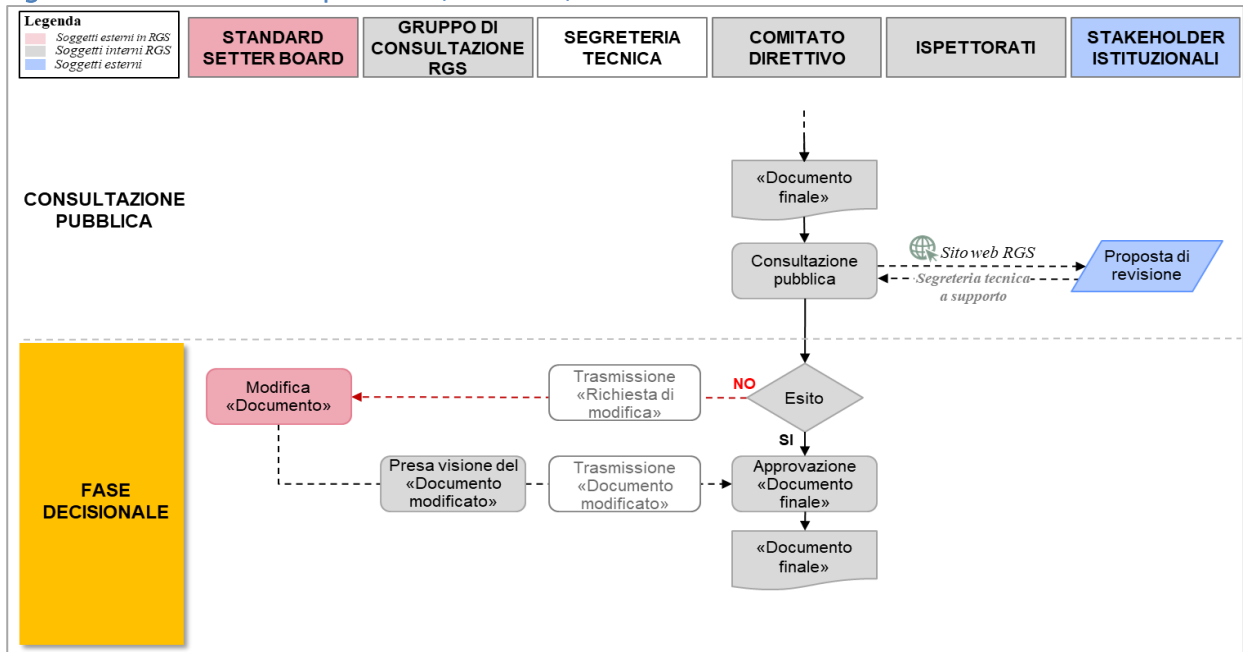
Consultazione pubblica

Come descritto nella successiva Figura 4, prima della definitiva approvazione del documento finale il Comitato direttivo può decidere di sottoporre a consultazione pubblica lo stesso documento per ottenere pareri e suggerimenti da parte dei vari *stakeholder*. Pertanto, il documento finale così elaborato potrà essere pubblicato su un'apposita sezione del sito *web* della Ragioneria Generale dello Stato per una consultazione pubblica finalizzata ad acquisire il parere positivo o eventuali proposte di revisione.

Inoltre, qualora il Comitato direttivo lo ritenga opportuno, la Segreteria tecnica provvederà a trasmettere formale nota agli *stakeholder* istituzionali interessati (Corte dei Conti e Istat) tramite la quale si comunica la disponibilità del documento in consultazione pubblica per un periodo di trenta giorni.

Acquisiti i pareri dagli *stakeholder*, il Comitato direttivo valuterà le proposte di modifica e, se necessario, le trasmetterà allo Standard Setter Board affinché queste vengano recepite nel testo del documento finale.

Figura 4 – Consultazione pubblica (eventuale)



Il Comitato direttivo, completato il processo di definizione dell'intero quadro contabile, assumerà, nella propria discrezionalità, gli atti necessari per tradurre le statuizioni del Board in norme ordinamentali.

7. La tempistica

Ai fini dell'adozione del modello di contabilità *accrual* ispirato agli IPSAS (o basato sui futuri EPSAS), sono state individuate due macro fasi di implementazione: una fase preparatoria per la definizione del nuovo assetto contabile e una fase di prima implementazione (*First Time Implementation*) per l'avvio dell'applicazione.

In questo contesto, l'informatica assume un ruolo fondamentale, dovendo essere in grado di supportare il nuovo modello contabile già a partire dalle fasi di sperimentazione. Così facendo, i sistemi informatici evolveranno coerentemente con gli *output* del progetto. A tal fine sarà fondamentale garantire uno stretto coordinamento con gli esperti informatici e un flusso continuo di informazioni che consenta loro di essere costantemente aggiornati sulle determinazioni che verranno assunte durante il percorso di definizione dei principi generali, degli standard contabili e delle relative linee guida operative. Conseguentemente, il Piano strategico per l'IT della RGS e i relativi piani annuali saranno adeguati per tener conto del nuovo modello contabile, in modo da assicurare la realizzazione degli investimenti necessari per l'evoluzione dei sistemi informatici coerentemente con il grado di implementazione del nuovo assetto contabile.

Come anticipato, il processo di costruzione del nuovo sistema contabile beneficerà dei risultati del Progetto SRSS II "Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration" che verranno realizzati secondo la tempistica sotto riportata.

Figura 5 - Programmazione delle attività e dei risultati del progetto SRSS II

| Deliverables | Timetable |
|---|---|
| Kick-off meeting | 7 February 2020 |
| Deliverable 1 – Inception report | Kick-off meeting + 2 weeks (February 2020) |
| Deliverable 2 - Interim report on conceptual framework | Inception report delivery + 4 months (June 2020) |
| Deliverable 3 - Interim report on new accounting standards | Inception report delivery + 9 months (November 2020) |
| Deliverable 4 - Interim report on implementation manual | Inception report delivery + 12 months (February 2021) |
| Deliverable 5 - Interim report on new accounting policies | Inception report delivery + 14 months (April 2021) |
| Deliverable 6 - Interim report on accrual accounting training | Inception report delivery + 15 months (May 2021) |
| Deliverable 7 – Final report | Inception report delivery + 17 months (July 2021) |

Di seguito si descrive, per ogni fase (identificata con un numero) e sotto-fase (identificata con una lettera), una ipotesi di tempistica ai fini dell'adozione del sistema contabile *accrual*, con l'indicazione dei principali soggetti coinvolti.

Fase preparatoria – Definizione del nuovo assetto contabile (gennaio 2019 – gennaio 2022)

1. **Governance** (marzo 2020 – maggio 2020). Con apposita Determina del Ragioniere Generale dello Stato sono costituite le seguenti strutture:
 - a. Standard Setter Board;
 - b. Comitato direttivo;
 - c. Segreteria tecnica;
 - d. Gruppo di consultazione.
2. **Definizione del Quadro Concettuale** (marzo 2020 – ottobre 2020)
 - a. Elaborazione del Quadro Concettuale: il Quadro Concettuale, elaborato dallo Standard Setter Board, contiene i principi generali della contabilità economico patrimoniale e le modalità di statuizione dei principi e degli standard contabili;
 - b. Approvazione del Quadro Concettuale: l'approvazione del Quadro Concettuale avviene secondo il *due process*.
3. **Definizione degli Standard contabili** (marzo 2020 - giugno 2021)
 - a. Elaborazione del 1° set di standard, inerenti i conti dell'attivo patrimoniale;
 - b. Elaborazione del 2° set di standard, inerenti i conti del passivo patrimoniale;
 - c. Elaborazione del 3° set di standard, inerenti i costi e gli oneri;
 - d. Elaborazione del 4° set di standard, inerenti i proventi e i ricavi;
 - e. Elaborazione del 5° set di standard, inerenti i conti del patrimonio netto;
 - f. Revisione degli standard;
 - g. Approvazione degli standard.
4. **Definizione della Reportistica** (ottobre 2020 – febbraio 2021)
 - a. Elaborazione degli schemi;
 - b. Approvazione degli schemi.

5. Definizione del Piano dei Conti Multidimensionale (gennaio 2019 – settembre 2020)

- a. Progettazione del Piano dei Conti Multidimensionale: gli esiti del progetto Eurostat denominato “Design a chart of accounts for the EPSAS/IPSAS based accrual accounting” costituiranno la base per la definizione del nuovo piano dei conti;
- b. Approvazione.

Fase di prima implementazione – *First Time Implementation* (gennaio 2021 – gennaio 2025)**6. Manuali operativi** (gennaio 2021 – aprile 2021)

- a. Elaborazione;
- b. Approvazione.

7. Formazione (gennaio 2021 – dicembre 2023)

- a. Attività di *training* del gruppo di lavoro RGS *accrual* come già pianificato nel progetto SRSS II “Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration”, avviato a febbraio 2020;
- b. Programmazione e contenuti delle attività di formazione: definiti dalla RGS in collaborazione con la SNA e con lo Standard Setter Board;
- c. *Training for trainers*: svolto dalla SNA;
- d. *Training* per i contabili: svolto dalla SNA;
- e. *Training* per altri soggetti: svolto dalla SNA;
- f. *Training on line*: affidato all’IGIT;
- g. Aggiornamenti della formazione: definiti dalla RGS in collaborazione con la SNA e con lo Standard Setter Board;
- h. Diffusione della cultura della contabilità economico patrimoniale: affidata all’IGICS e al Servizio Studi e realizzata attraverso l’organizzazione di seminari.

8. Recepimento normativo (giugno 2021 – giugno 2023)

- a. Proposta di un quadro normativo per l’avvio della sperimentazione: la bozza del quadro normativo di riferimento che recepirà il nuovo modello di contabilità economico patrimoniale a base *accrual* e ispirato agli IPSAS/EPAS è elaborata dallo Standard Setter Board;
- b. Approvazione del quadro normativo: affidata al Comitato direttivo;
- c. Revisione della proposta di quadro normativo sulla base degli esiti della sperimentazione: operata dal Gruppo di consultazione della RGS;
- d. Approvazione del quadro normativo: affidata al Comitato direttivo.

9. Fase di sperimentazione (maggio 2021 – gennaio 2025)

- a. Progettazione della sperimentazione: la sperimentazione ha lo scopo di testare il sistema nel suo complesso e di costruire il primo bilancio di apertura (*opening balance sheet*) a base *accrual*;
- b. Prima fase di sperimentazione: vede il coinvolgimento di un’amministrazione-pilota per ogni comparto (Ministero, Regione, Comune, Azienda Sanitaria Locale, Università, Ente pubblico non territoriale, ecc.);

- c. Seconda fase di sperimentazione: ha lo scopo di continuare il test su un ulteriore blocco di amministrazioni considerando eventuali modifiche e interventi correttivi individuati sulla base della precedente esperienza;
- d. Terza fase di sperimentazione: estensione del nuovo modello a tutte le pubbliche amministrazioni. Quest'ultima fase mira a consolidare e migliorare la qualità dei dati forniti al fine di produrre il primo conto consolidato su base *accrual*.

Come riscontrato anche nelle esperienze di altri Paesi, il processo di miglioramento e affinamento del sistema di contabilità non termina dopo le prime fasi di sperimentazione ma continua nel corso del tempo con sviluppi successivi. Il grado di maturazione del sistema contabile quindi aumenta col passare degli anni e con l'applicazione sempre più completa e corretta degli standard.

In coda al documento, si riportano in due grafici di Gantt le fasi e le tempistiche sopra descritte.

8. Conclusioni

Con la Determina e il Regolamento citati in Premessa, si conclude, anche idealmente, una prima fase, di progettazione strategico-organizzativo che, a partire dalla emanazione della Direttiva 2011/85/UE, ha impegnato l'intera struttura del Dipartimento della Ragioneria Generale in uno sforzo condiviso di ricerca, studio, analisi e confronto, interno ed esterno, sul tema del modello contabile più adatto per soddisfare le imprescindibili necessità di completezza, accuratezza e trasparenza della documentazione di bilancio prodotta dalle pubbliche amministrazioni.

Ancor prima dell'emanazione della Direttiva 2011/85/UE, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato ha partecipato, e continua a partecipare, ai tavoli di lavoro internazionali nei quali si discute di principi contabili armonizzati per il settore pubblico basati sul principio *accrual*. Tale compito è stato svolto, inizialmente, dall'Ispettorato Generale del Bilancio e, dal 2007, dal Servizio Studi Dipartimentale che ha, tra le sue competenze in materia di procedure di bilancio e discipline contabili, quella specifica di sviluppare attività di ricerca e di studio sugli standard internazionali di contabilità pubblica⁹.

Nel 2002, la RGS ha realizzato un primo progetto di gemellaggio nell'ambito del Programma PHARE dell'Unione Europea¹⁰, diretto al miglioramento dei sistemi di *budgeting* e di *accounting* del Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania, nel quale la diffusione della conoscenza degli IPSAS costituiva uno dei temi di collaborazione. Dal 2002 al 2017, lo stesso Ufficio ha coordinato la realizzazione di nove progetti di gemellaggio, uno con la Lituania, uno con la Slovacchia, tre con la Romania, uno con la Bulgaria, uno con la Polonia e due con la Turchia, tutti finalizzati a fornire assistenza tecnica ai Paesi candidati verso l'ingresso nell'Unione Europea nelle aree di *budgeting*, *internal control*, *consolidations of public accounts*, *treasury and debt management*, e soprattutto *public accounting* con particolare riferimento ai processi di riforma verso sistemi contabili basati sul principio *accrual* e all'applicazione degli IPSAS.

Inoltre, a partire dal 2009, lo stesso Ufficio partecipa, in rappresentanza della RGS, insieme al CNDCEC, ai lavori dell'IPSAS Board per la definizione di regole contabili (standard), basate sul principio *accrual*.

Tale attività è risultata particolarmente intensa negli ultimi due ultimi anni, durante i quali il Servizio Studi Dipartimentale ha guidato un percorso metodologico e di approfondimento ad ampio raggio sul tema della contabilità *accrual* nelle pubbliche amministrazioni, delineando un'ipotesi di implementazione percorribile nel contesto italiano e rispettosa dei criteri e delle indicazioni definite a livello europeo.

⁹ Oltre che in materia di procedure di bilancio e delle relative discipline contabili, metodologie dei sistemi di controllo interno e misurazione delle *performance*.

¹⁰ Il programma PHARE mirava a rafforzare le strutture istituzionali e amministrative (*institution building*) dei Paesi beneficiari destinate ad applicare la legislazione comunitaria, a promuovere la ricezione della legislazione comunitaria nei paesi beneficiari e venire incontro alle esigenze da questi ultimi manifestate nel loro cammino di transizione verso una economia di mercato e a rafforzare la coesione economica e sociale. Dal mese di gennaio 2007, lo Strumento di preadesione (IPA, *Instrument for Pre-Accession Assistance*), istituito con il Regolamento (CE) N. 1085/2006 del Consiglio del 17 luglio 2006, sostituisce il Programma PHARE e una serie di altri programmi e strumenti finanziari dell'Unione Europea destinati ai paesi candidati e ai potenziali paesi candidati all'adesione.

In tale ambito, il Servizio Studi ha avviato e coordinato importanti progetti, finanziati a livello europeo, volti a favorire un processo di implementazione della contabilità economico patrimoniale *accrual* nel nostro Paese, i cui risultati costituiranno una base informativa importante anche per l'istituenda Struttura di *governance*. Fra questi, si segnalano, in particolare:

- le visite di studio organizzate presso alcuni Paesi Membri in fase più avanzata nel processo di implementazione della contabilità *accrual* (Nota SeSD 4/2018)¹¹;
- il progetto di assistenza tecnica SRSS – Parte I “Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration” che delinea lo stato di implementazione della contabilità *accrual* nella PA italiana, suggerendo un piano di azioni da intraprendere per il raggiungimento, entro il 2025, degli obiettivi Eurostat di comparabilità dei bilanci degli Stati membri (Nota SeSD 24/2019);
- il progetto relativo al Piano dei conti multidimensionale “Design a chart of accounts for the EPAS/IPSAS based accrual accounting” finalizzato a rilevare le transazioni contabili in linea con il principio di competenza economica e in modo da migliorare l'affidabilità delle informazioni di natura contabile (Nota SeSD 36/2019);
- il progetto, tuttora in corso, di assistenza tecnica SRSS – Parte II “Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration” per il supporto all'implementazione della contabilità *accrual* a base IPSAS/EPAS nella PA italiana.

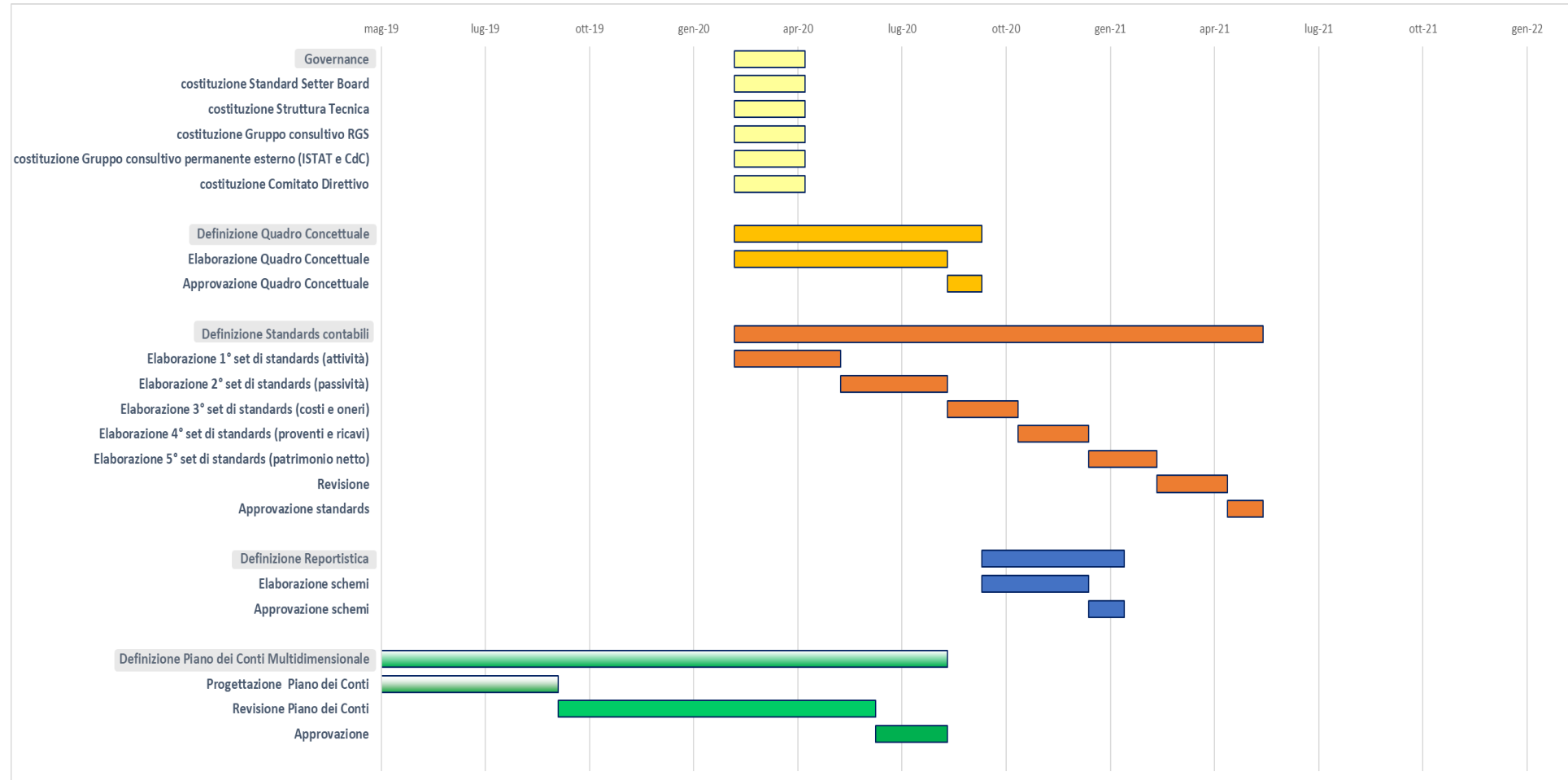
Tale processo ha beneficiato sia del contributo degli Ispettorati competenti per materia e sia dell'esperienza maturata sul campo dai gruppi di lavoro interni alla RGS (IGEPA, IGF, IGB), impegnati nel supportare le amministrazioni di riferimento nell'implementazione dei sistemi di contabilità economico patrimoniale.

Con l'adozione della Determina e del Regolamento sopra citati, l'istituenda Struttura di *governance* giocherà un ruolo fondamentale nel processo di costruzione di un sistema di contabilità armonizzato a livello nazionale e conforme ai modelli *accrual* ispirati agli IPSAS/EPAS.

Nel rispetto della tempistica prevista, a breve verrà pubblicato sul sito internet del Dipartimento della RGS l'avviso per la selezione dei componenti dello Standard Setter Board, a cui seguirà la formale costituzione della Struttura. Quindi, avrà inizio un nuovo corso per le attività di implementazione della contabilità economico patrimoniale a base *accrual*, in cui la Struttura di *governance* regolerà, in modo sinergico, le varie fasi del processo, dalla definizione dei principi e degli standard, al supporto informatico, alla formazione e alla conseguente sperimentazione.

¹¹Per la consultazione dei report relativi alle visite di studio realizzate, si rimanda al link http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-//ragioneria_generale/comunicazione/gemellaggi_amministrativi_e_cooperazioni_internazionali/esperienze_internazionali/

Fase Preparatoria – Definizione del nuovo assetto contabile



“First Time Implementation” – Fase di prima applicazione

