

Principi generali di bilancio e principi applicati di contabilità *accrual*: un quadro di sintesi del contesto internazionale

1. Premessa

Nell'ambito del percorso di attuazione della Direttiva 2011/85/UE¹, volto all'introduzione di un sistema di contabilità fondato sul principio di competenza economica *accrual*, la presente Nota intende fornire un contributo informativo sui criteri di elaborazione della relativa disciplina contabile. In proposito, oltre a fornire un orientamento generale sull'impostazione e sulla struttura del suddetto sistema contabile, verranno analizzati e illustrati alcuni elementi essenziali di base, con particolare riguardo ai principi contabili e agli standard.

In particolare, la Nota si sofferma sulla nozione di "principio" e su quella di "standard", quindi sugli standard internazionali per il settore pubblico (IPSAS, *International Public Sector Accounting Standards*) e sulla corrispondente versione a livello europeo, ancora in fase di elaborazione (EPSAS, *European Public Sector Accounting Standards*). Inoltre, descrive i collegamenti con gli IFRS (*International Financial Reporting Standards*), la struttura tipica di articolazione dei singoli standard contabili internazionali e illustra, in sintesi, le principali attività sin qui svolte dall'EPSAS Working Group di Eurostat (paragrafo 2).

Si analizzano, a seguire, la struttura, le finalità e i contenuti del quadro concettuale (*conceptual framework*), che rappresenta uno strumento essenziale ai fini della verifica di conformità dei rendiconti finanziari alle norme di contabilità (paragrafo 3). Il quadro concettuale indica, tra l'altro, le caratteristiche qualitative delle informazioni incluse nei GPFR (*General Purpose Financial Reports*), ovvero i principi generali a cui devono fare riferimento coloro che sono incaricati della redazione di tali documenti (i cosiddetti *preparers*) e gli eventuali vincoli che possono limitare l'informativa stessa.

Dopo aver descritto nello specifico la struttura e i contenuti dei *Conceptual Framework* IPSAS ed EPSAS, vengono esposti due esempi di *best practice* desunti dall'esperienza di due Stati membri dell'Unione Europea (Francia e Portogallo) nella elaborazione e adozione dei quadri concettuali per l'informativa finanziaria pubblica (paragrafo 4).

Infine, vengono riassunti i principali risultati dell'analisi evidenziando, fra l'altro, alcuni punti di attenzione nel percorso di implementazione di un sistema di contabilità *accrual* da parte del nostro Paese (paragrafo 5).

¹ Percorso in parte già descritto, da diversi altri punti di vista, nelle precedenti Note SeSD nn. 4/2018, 12/2018, 13/2018, 24/2019 e 30/2019.

2. I principi generali e gli standard

Con il termine “principio” si intende una regola generale, di solito sintetica, applicabile alla pluralità dei casi che si presentano all’interno del sistema cui si fa riferimento e, quindi, non riferita a casi specifici.²

Secondo la dottrina contabile, in ambito internazionale si è soliti distinguere tra *postulati di bilancio*, anche detti “principi generali di bilancio”, e *principi contabili applicati*, corrispondenti a quelli che vengono indicati come “standard”:

- i *postulati di bilancio* (o “principi”) definiscono gli elementi essenziali del documento di bilancio e dell’insieme dei documenti informativi che accompagnano il bilancio stesso e corrispondono a quelle che in ambito IPSAS ed EPSAS vengono definite come *caratteristiche qualitative*;
- i *principi contabili applicati* (o “standard”) rappresentano, nel campo contabile, le regole sviluppate nel rispetto dei principi che disciplinano le modalità di registrazione di eventi e transazioni contabilmente rilevanti inerenti la fattispecie che si intende disciplinare; si sostanziano, quindi, in regole specifiche per singole materie (o poste di bilancio) necessarie per la corretta tenuta dei conti.

2.1 Gli IPSAS

Gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) sono, dunque, un insieme di standard contabili (regole tecnico-contabili), basati principalmente su sistemi di contabilità a base *accrual*,³ ad uso degli enti pubblici nella preparazione dei propri bilanci e rendiconti “redatti per scopi di carattere generale” (*General Purpose Financial Reports*, GPFR). Con quest’ultima espressione, nella terminologia contabile internazionale, si fa riferimento a un sistema di *report* finanziari che fornisce informazioni fondamentali, per l’intero universo di potenziali destinatari interni ed esterni, sulla situazione e sui risultati economico-finanziari di un’amministrazione pubblica.

Nella loro quasi totalità, gli IPSAS si basano sul principio *accrual*, conosciuto nel gergo contabile italiano come il principio di riferimento per la contabilità economico-patrimoniale o contabilità generale, e sono strutturati sul modello degli *International Financial Reporting Standards* (IFRS), in precedenza denominati IAS, emessi dall’*International Accounting Standards Board* (IASB).

² Ad esempio, la Costituzione italiana è un classico documento contenente “principi”.

³ La contabilità *accrual* è un metodo contabile che misura la performance e la posizione di una entità (patrimonio netto) riconoscendo gli eventi economici indipendentemente dal momento in cui si verificano le transazioni di cassa. Gli eventi economici sono rilevati e quindi registrati (in partita doppia) nel momento in cui avviene la transazione, indipendentemente da quando il pagamento viene effettuato (o ricevuto).

TABELLA 1: IPSAS e IAS/IFRS di riferimento⁴

IPSAS	IAS / IFRS
1. Presentation of Financial Statements	IAS 1
2. Cash Flow Statements	IAS 7
3. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS 8
4. The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS 21
5. Borrowing Costs	IAS 23
9. Revenue from Exchange Transactions	IAS 18
10. Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IAS 29
11. Construction Contracts	IAS 11
12. Inventories	IAS 2
13. Leases	IAS 17
14. Events after the Reporting Date	IAS 10
16. Investment Property	IAS 40
17. Property, Plant and Equipment	IAS 16
18. Segment Reporting	IAS 14
19. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IAS 37
20. Related Party Disclosures	IAS 24
21. Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IAS 36
22. Disclosures of Financial Information about the General Government Sector	----
23. Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	----
24. Preparation of Budget Information in Financial Statements	----
26. Impairment of Cash-Generating Assets	IAS 36
27. Agriculture	IAS 41
28. Financial Instruments: Presentation	IAS 39 / IFRIC ⁵ 2
29. Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS 39 / IFRIC 16
30. Financial Instruments: Disclosures	IFRS 7
31. Intangible Assets	IAS 38 / SIC 32
32. Service Concession Arrangements: Grantor	IFRIC 12 / SIC 29
33. First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs	IFRS 1
34. Separate Financial Statements	IAS 27
35. Consolidated Financial Statements	IFRS 10
36. Investments in Associates and Joint Ventures	IAS 28
37. Joint Arrangements	IFRS 11
38. Disclosures of Interests in Other Entities	IFRS 12
39. Employee Benefits	IAS 19
40. Public Sector Combinations	IFRS 3
41. Financial Instruments	IFRS 9 / IFRIC 16
42. Social Benefits	----

⁴ Fonte: *IPSAS-IFRS Alignment Dashboard*, IPSASB Meeting (June 2019).

⁵ L'acronimo IFRIC identifica l'*International Financial Reporting Interpretations Committee*, il Comitato dello IASB succeduto al SIC (*Standing Interpretations Committee*) nel 2001 nell'incarico di stendere le interpretazioni ufficiali del contenuto dei principi contabili internazionali.

Nella maggior parte dei casi, la struttura dei singoli standard IPSAS si articola secondo uno schema che prevede una successione di paragrafi numerati progressivamente per l'intero testo dello standard stesso. I paragrafi sono, tuttavia, raggruppati per insiemi e sottoinsiemi individuati da una denominazione che funge da titolo. Nel box che segue, si riporta, a titolo esemplificativo, il sommario dell'IPSAS 19 - *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (*Accantonamenti, passività e attività potenziali*).

IPSAS 19 — PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS CONTENTS	
	Paragraph
Objective	
Scope	1–17
Social Benefits.....	7–11
Other Exclusions from the Scope of the Standard.....	12–17
Definitions	18–21
Provisions and other Liabilities.....	19
Relationship between Provisions and Contingent Liabilities.....	20–21
Recognition	22–43
Provisions.....	22–34
Present Obligation.....	23–24
Past Event.....	25–30
Probable Outflow of Resources Embodying Economic Benefits or Service Potential.....	31–32
Reliable Estimate of the Obligation.....	33–34
Contingent Liabilities.....	35–38
Contingent Assets.....	39–43
Measurement	44–62
Best Estimate.....	44–49
Risk and Uncertainties.....	50–52
Present Value.....	53–57
Future Events.....	58–60
Expected Disposals of Assets.....	61–62
Reimbursements	63–68
Changes in Provisions	69–70
Use of Provisions	71–72
Application of the Recognition and Measurement Rules	73–96
Future Operating Net Deficits.....	73–75
Onerous Contracts.....	76–80
Restructuring.....	81–96
Sale or Transfer of Operations.....	90–92
Restructuring Provisions.....	93–96
Disclosure	97–109
Transitional Provisions	110
Effective Date	111–112
Appendix A—Tables: Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets and Reimbursements	
Appendix B—Decision Tree	
Appendix C—Examples: Recognition	
Appendix D—Examples: Disclosures	
Appendix E—Example: Present Value of a Provision	
Comparison with IAS 37	

In particolare, secondo uno schema che tende a ripetersi, la struttura tipica di uno standard IPSAS prevede una serie di titoli per ciascun gruppo di paragrafi. I titoli che ricorrono con maggiore frequenza negli IPSAS pubblicati fino a oggi sono:

- **Objective**, che introduce un paragrafo iniziale (in alcuni standard più di un paragrafo), talvolta numerato, nel quale si descrivono le **finalità** del singolo standard;
- **Scope**, che raggruppa i paragrafi che delimitano l'**ambito di applicazione**;
- **Definitions**, che indica i paragrafi nei quali si specificano, come in una sorta di glossario, i **significati** con i quali alcuni termini rilevanti vengono utilizzati all'interno del testo dello standard;
- **Recognition**, per i paragrafi che esplicitano le modalità di **rilevazione** previste dallo standard;
- **Measurement**, per i paragrafi che esplicitano le modalità di **valutazione** prescritte dallo standard;
- **Disclosure**, per i paragrafi che elencano le **informazioni integrative** che l'entità deve indicare nella documentazione di bilancio.

In appendice agli IPSAS vengono spesso riportate indicazioni di dettaglio, relative ai singoli casi della fattispecie disciplinata dallo specifico standard, talvolta supportate anche da esempi pratici. Tali indicazioni di dettaglio costituiscono i principi applicati, o linee guida, e hanno la funzione di supportare l'operatore nelle procedure di rilevazione e registrazione.

2.2 Gli EPSAS

Con la Direttiva 2011/85/UE del Consiglio dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, la Commissione Europea ha conferito mandato a Eurostat di verificare la concreta applicabilità degli standard internazionali di contabilità pubblica nei vari Stati membri dell'Unione Europea attraverso la costituzione di un apposito gruppo di lavoro, denominato "Task Force IPSAS/EPSAS", composto da rappresentanti delle amministrazioni finanziarie.

La Direttiva prevede, tra l'altro, un percorso comune per gli Stati membri con l'adozione di sistemi di contabilità pubblica in grado di generare dati fondati sul principio *accrual* (art. 3), assicurando uniformità nelle norme e nelle procedure contabili (art. 12) e disponendo la valutazione da parte della Commissione dell'adequatezza degli standard contabili internazionali applicabili al settore pubblico per gli Stati membri (art. 16).

Le autorità degli Stati membri hanno espresso il loro parere al riguardo nell'ambito di una consultazione pubblica in merito all'adequatezza degli standard contabili internazionali realizzata da Eurostat nei primi mesi del 2012. Da tale consultazione è emerso che, anche se non è possibile una automatica applicazione degli IPSAS negli Stati membri, tuttavia *"...essi rappresentano indiscutibilmente un riferimento per una potenziale contabilità del settore pubblico armonizzata a livello europeo..."*⁶.

⁶ *Relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo*, Bruxelles, 6.3.2013 COM(2013) 114 final.

A seguito di un ulteriore lavoro di approfondimento sugli IPSAS,⁷ questi sono stati classificati in tre distinti gruppi a seconda della necessità o meno di adattamenti e correzioni ai fini della loro adozione, come riepilogato nella tabella che segue:

TABELLA 2: Classificazione degli IPSAS sulla base della necessità di adattamento

Standard che possono essere implementati senza adattamenti o con adattamenti di scarsa importanza	Standard che necessitano di adattamenti o per i quali è necessario un approccio selettivo	Standard che necessitano di <u>correzioni</u> per essere implementati
IPSAS 1 – Presentazione del bilancio IPSAS 2 – Rendiconto finanziario IPSAS 3 – Risultato economico positivo o negativo d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di principi contabili IPSAS 4 – Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere IPSAS 5 – Oneri finanziari IPSAS 9 – Proventi derivanti da operazioni commerciali IPSAS 10 – Informazioni contabili in economie iperinflazionate IPSAS 11 – Commesse a lungo termine IPSAS 12 – Rimanenze IPSAS 14 – Fatti intervenuti dopo la data del bilancio IPSAS 16 – Investimenti immobiliari IPSAS 19 – Accantonamenti, passività e attività potenziali IPSAS 27 – Agricoltura IPSAS 32 – Accordi per servizi in concessione: Concedente	IPSAS 7 – Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate IPSAS 8 – Informazioni contabili relative alle partecipazioni nelle Joint Venture IPSAS 13 – Leasing IPSAS 15 – Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio e informazioni integrative IPSAS 17 – Immobili, Impianti e Macchinari IPSAS 18 – Informativa di settore IPSAS 20 – Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate IPSAS 21 – Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari IPSAS 22 – Informativa di bilancio per il settore delle amministrazioni pubbliche IPSAS 23 – Proventi da operazioni senza corrispettivo equivalente (Imposte e trasferimenti) IPSAS 24 – Presentazione delle informazioni contenute nel bilancio preventivo IPSAS 25 – Benefici per i dipendenti IPSAS 26 – Riduzione di valore delle attività generatrici di flussi finanziari IPSAS 31 – Attività immateriali	IPSAS 6 – Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate IPSAS 28 – Strumenti finanziari: Esposizione nel bilancio IPSAS 29 – Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione IPSAS 30 – Strumenti finanziari: Informazioni integrative

Nel prosieguo dell'attività, il gruppo di lavoro Eurostat ha deciso di elaborare propri standard di contabilità pubblica ispirati al modello degli IPSAS con gli opportuni adattamenti per la realtà europea: gli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS). La loro adozione, al momento indicativa e non vincolante, è stata pianificata con una tempistica che prevede il primo bilancio di apertura a base *accrual* nel 2020 (Fase 1) e, successivamente, il primo bilancio di apertura a base EPSAS nel 2025 (Fase 2).

Lo sviluppo di proposte in merito all'adozione degli EPSAS ha suggerito, inoltre, l'articolazione dell'EPSAS Working Group in tre sottogruppi che si occupano, rispettivamente, della struttura di *governance* (*EPSAS Cell on Governance Principles*), del percorso di implementazione iniziale degli standard (*EPSAS Cell on First-Time Implementation*) e della definizione dei principi guida alla formulazione degli standard (*EPSAS Cell on Principles related to EPSAS standards*).

⁷ Fonte: *Commission Staff Working Document, Accompanying the document "Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonized public sector accounting standards in Member States The suitability of IPSAS for the Member States"*, SWD(2013) 57 final, pag.125. La classificazione è stata fatta su 32 IPSAS analizzati.

I lavori del Working Group on EPSAS e dei sottogruppi (*cells*) hanno prodotto diversi risultati, tra i quali vanno segnalati la definizione di una *governance* relativa agli EPSAS, un consistente numero di documenti tematici (*issue papers*) relativi agli ambiti⁸ che rivestono maggiore rilievo nel processo di armonizzazione e una bozza di quadro concettuale EPSAS (vedi oltre).

Inoltre, la *EPSAS Cell on Principles related to EPSAS standards* ha avviato nel 2019 la fase di screening degli standard IPSAS, intesa a valutare la loro coerenza con la bozza di Conceptual Framework EPSAS, partendo dall'analisi specifica degli IPSAS 2 (*Cash flow statements*), 17 (*Property, plant and equipment*) e 41 (*Financial instruments*).

3. Le caratteristiche del quadro concettuale

L'insieme degli standard contabili è preceduta e introdotta da un *conceptual framework*,⁹ che costituisce il quadro teorico di riferimento, ovvero la struttura concettuale di base, funzionale a:

- l'individuazione delle finalità assegnate al bilancio e ai destinatari delle informazioni contabili;
- la specificazione delle caratteristiche qualitative che determinano l'utilità delle informazioni contenute nei bilanci;
- la definizione, rilevazione e misurazione delle poste che costituiscono i bilanci.

In particolare, il *conceptual framework* è uno strumento utile a promuovere la standardizzazione contabile internazionale da cui far discendere, per via deduttiva, un insieme coerente di principi contabili, perseguendo in tal modo una migliore comparabilità internazionale delle informazioni contabili.¹⁰

Secondo la Fondazione IFRS, il quadro concettuale definisce le nozioni fondamentali che orientano l'elaborazione degli standard IFRS per l'informativa finanziaria. Inoltre, aiuta a garantire che gli standard siano concettualmente coerenti e che le transazioni simili siano trattate allo stesso modo, fornendo così informazioni utili a investitori, finanziatori e altri creditori. Più in dettaglio, esso indica:

- l'obiettivo dell'informativa finanziaria generale;
- le caratteristiche qualitative delle informazioni finanziarie utili;
- le caratteristiche dell'entità che redige il bilancio;
- le definizioni di attività, passività, patrimonio netto, entrate e spese;

⁸ Gli *issue papers* sin qui pubblicati hanno affrontato le problematiche relative a più di 20 ambiti: piano dei conti, benefici per i dipendenti, beni del patrimonio culturale e naturalistico, attività infrastrutturali, beni immateriali, opzioni IPSAS, beni militari, informativa di settore, esenzione per le entità più piccole e meno rischiose, benefici sociali, contributi sociali, imposte, contabilizzazione delle sovvenzioni e degli altri trasferimenti, tassi di sconto, approccio all'informativa, sovvenzioni e trasferimenti, accantonamenti, attività e passività potenziali, garanzie finanziarie, prestiti attivi e passivi, nozione di controllo, consolidamento, accordi per servizi in concessione.

⁹ *Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio*, Fondazione Luca Pacioli, Studio n. 2, Documento n. 11 del 27 maggio 2003.

¹⁰ DI PIETRA R., 2002, *Framework e standards contabili dello IASB: alla ricerca di un difficile sincretismo*, Accademia Italiana di Economia Aziendale.

- i criteri per l'inclusione di attività e passività nei rendiconti finanziari (rilevazione) e le indicazioni su quando rimuoverle (eliminazione contabile);
- i criteri di valutazione e le indicazioni su quando utilizzare tali criteri;
- i concetti e le indicazioni relative a presentazione e divulgazione;
- i concetti relativi al capitale e alla salvaguardia del capitale.¹¹

Il quadro concettuale, quindi, non è uno standard e non definisce le regole contabili ma i concetti che devono essere tenuti presenti nello sviluppo delle norme di contabilità applicabili nella fase di preparazione e di presentazione del bilancio di esercizio e degli altri documenti finanziari.

In altri termini, esso contiene le fondamenta che sorreggono il sistema contabile e indica le caratteristiche qualitative che devono possedere le informazioni contabili al fine di:

- assistere i responsabili dei rendiconti finanziari nell'applicazione dei principi contabili;
- essere di ausilio nella verifica di conformità dei rendiconti finanziari alle norme di contabilità;
- supportare gli utenti dei bilanci nell'interpretazione delle informazioni contenute nei rendiconti finanziari;
- formulare, a beneficio degli organismi preposti alla standardizzazione contabile, le nozioni e i concetti necessari per l'elaborazione delle norme di contabilità pubblica.

È importante sottolineare che le entità pubbliche possiedono alcune caratteristiche distintive che devono essere tenute presenti nello sviluppo del quadro concettuale quali, ad esempio, la presenza di transazioni senza corrispettivo, le attività di esecuzione del bilancio e la particolare natura delle attività e delle passività.

L'informativa di carattere generale contenuta nei documenti che costituiscono il bilancio delle entità pubbliche rappresenta la componente essenziale per garantire la trasparenza delle attività nel settore pubblico e, al tempo stesso, dovrebbe rappresentare la principale fonte informativa per la pluralità di utilizzatori, non solo politici, ma anche privati e singoli cittadini.

Scopo del bilancio dell'entità pubblica è, quindi, quello di fornire informazioni relative all'entità stessa utili ad accrescere sia la capacità di assumere decisioni sia l'obbligo di rendere conto delle proprie decisioni (*accountability*).

3.1 Il *Conceptual Framework* IPSAS

Il *Conceptual Framework* elaborato dall'IPSASB¹² stabilisce i concetti ai quali fare riferimento nell'elaborazione degli standard IPSAS e delle *Recommended Practice Guidelines* (RPG) relativi alla preparazione e alla presentazione dei bilanci e resoconti redatti per scopi di carattere generale (*General Purpose Financial Reports*, GPFR). È strutturato in una prefazione, seguita da otto capitoli, e termina con una appendice.

¹¹ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>

¹² *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, October 2014.

La prefazione include una introduzione che chiarisce i contenuti del quadro concettuale elaborato dall'IPSASB e sottolinea la peculiarità degli obiettivi propri delle entità che fanno parte del settore pubblico, elencando successivamente le caratteristiche di tale settore che lo stesso IPSASB ha tenuto in considerazione nel definire il quadro concettuale:

- il volume e l'importanza delle operazioni non relative agli scambi commerciali;
- l'importanza del bilancio approvato;
- la longevità e la natura dei programmi del settore pubblico;
- la natura e la finalità delle attività e delle passività;
- il ruolo normativo delle entità del settore pubblico;
- i rapporti con le rilevazioni statistiche.

Gli otto capitoli in cui si articola il documento coprono altrettanti ambiti relativi agli elementi che è necessario considerare nel lavoro di elaborazione degli standard e della documentazione di bilancio. Questi vanno dal ruolo, applicabilità e autorità del *Conceptual Framework* agli obiettivi e agli utilizzatori dei GPFR, dalle caratteristiche qualitative dell'informativa da includere nei GPFR alle caratteristiche essenziali delle entità che redigono il bilancio, dagli elementi e dai criteri di rilevazione e valutazione in bilancio ai concetti relativi alla presentazione delle informazioni nei GPFR. Di seguito si riporta, per ciascun capitolo, l'argomento trattato:

- Chapter 1: Role and Authority of the Conceptual Framework
- Chapter 2: Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting
- Chapter 3: Qualitative Characteristics
- Chapter 4: Reporting Entity
- Chapter 5: Elements in Financial Statements
- Chapter 6: Recognition in Financial Statements
- Chapter 7: Measurement of assets and liabilities in Financial Statements
- Chapter 8: Presentation in General Purpose Financial Reports

L'appendice, infine, consiste in una tabella di sintesi del *Conceptual Framework Due process Publications*, vale a dire il percorso seguito nella pubblicazione e i relativi periodi di consultazione dei singoli *consultation papers* (documenti di consultazione) ed *exposure drafts* (bozze di documenti) che hanno portato alla definizione del quadro concettuale pubblicato nel mese di ottobre 2014.

3.2 Il Conceptual Framework EPSAS

Il quadro concettuale EPSAS¹³ tiene conto della specificità della contabilità del settore pubblico riconducibile, principalmente, al fatto che esso esercita il potere sovrano per utilizzare risorse pubbliche destinate all'erogazione di beni, servizi e programmi pubblici.

Considerato che l'informativa finanziaria basata sulla contabilità *accrual* è ritenuta fondamentale a livello europeo per assicurare la divulgazione di un quadro completo e affidabile della situazione

¹³ *European Public Sector Accounting Standards – Conceptual Framework* - EPSAS WG 18/07, Luxembourg, 25 April 2018.

patrimoniale-finanziaria e dei risultati economici delle entità del settore pubblico, il quadro concettuale EPSAS è funzionale alla predisposizione di un insieme di concetti, definizioni, standard contabili specifici per il settore pubblico europeo e sarà di orientamento per preparare e presentare le informazioni contabili delle stesse entità nel quadro di una contabilità a base EPSAS, garantendo coerenza tra i singoli standard e nel loro insieme.

Le *Qualitative Characteristics* (caratteristiche qualitative) costituiscono il riferimento sia per gli *standard-setters* (gli organismi deputati alla definizione degli standard) che per i *preparers* (coloro che redigono materialmente i documenti informativi), mentre gli *Application Principles* (i principi operativi di carattere generale) sono rivolti principalmente ai soli *preparers*.

Caratteristiche e principi operativi forniscono i concetti necessari per le misure operative, in forma di standard, utili a garantire agli utenti la qualità dell'informativa, tenendo presente che in determinate circostanze potrebbero essere soggetti a *Constraints* (vincoli).

Le *Qualitative Characteristics* identificate per il quadro concettuale EPSAS sono:

- *relevance* (rilevanza): l'informativa finanziaria e non-finanziaria è rilevante quando ha valore confermativo, predittivo o entrambi;
- *faithful representation/reliability* (rappresentazione fedele/affidabilità): l'informativa finanziaria e non-finanziaria deve rappresentare fedelmente la sostanza dei fenomeni economici, vale a dire in modo completo, prudente, neutro, verificabile, senza errori materiali e con la "sostanza" delle transazioni che prevale rispetto alla loro "forma";
- *completeness* (completezza): l'informativa che soddisfa i criteri di rilevazione deve essere completa, nei limiti della rilevanza e del rapporto costi-benefici;
- *prudence* (prudenza): nell'esercizio del giudizio necessario per operare stime in condizioni di incertezza va incluso un certo grado di cautela, evitando ad esempio di sopravvalutare attività o entrate e di sottovalutare passività o spese;
- *neutrality* (neutralità): l'informativa è neutra quando è libera da pregiudizi o distorsioni; non devono quindi essere incluse informazioni scelte o presentate in modo tale da influenzare decisioni e giudizi con lo scopo di raggiungere risultati o esiti predeterminati;
- *verifiability* (verificabilità): l'informativa è verificabile quando è in grado di fornire assicurazioni all'utente in merito al fatto che la documentazione di bilancio si basa su elementi giustificativi tali da rappresentare fedelmente la sostanza dei fenomeni economici e di altra natura che la documentazione stessa intende rappresentare;
- *substance over form* (sostanza rispetto alla forma): transazioni sottostanti, altri eventi, attività o circostanze devono essere rendicontati conformemente alla loro sostanza e realtà economica, e non semplicemente rispetto alla loro forma giuridica;
- *understandability* (comprensibilità): l'informativa deve essere presentata in modo tale da facilitare gli utenti esperti e non esperti nella comprensione del suo significato; la comprensibilità è rafforzata quando l'informazione viene classificata, caratterizzata e presentata in modo chiaro e conciso;
- *timeliness* (tempestività): l'informativa è tempestiva quando le informazioni sono rese disponibili a beneficio degli utenti prima che esse perdano la loro capacità di essere utili ai fini decisionali e di rendicontazione;

- *comparability* (confrontabilità): l'informativa deve consentire agli utenti l'identificazione di similarità e differenze tra due serie di eventi esposti da diverse entità che redigono i rispettivi bilanci o da un'unica entità in diversi momenti di rendicontazione.

Gli *Application Principles* riguardano invece i seguenti concetti:

- *going concern* (concetto di continuità): i bilanci devono essere redatti secondo il principio della continuità, a meno che non vi sia l'intenzione di liquidare l'entità; i diritti e gli obblighi specifici dell'azione pubblica affidati a enti pubblici possono cessare di esistere, in tutto o in parte, per legge o decisione del governo, anche quando gli enti del settore pubblico vengono uniti, divisi o sciolti;
- *consistency* (coerenza): è uno strumento inteso a garantire la comparabilità, conservando gli standard e le basi contabili utilizzate per la preparazione e la classificazione delle voci nel bilancio da un esercizio all'altro, per l'entità che redige il bilancio, o in un singolo esercizio, per più entità che redigono il bilancio (o, eventualmente, giustificando e divulgando le modifiche che hanno portato all'utilizzo di altri standard, basi o classificazioni ritenuti più appropriati);
- *offsetting/aggregation* (compensazione/aggregazione): le compensazioni tra attività e passività o tra entrate e spese non devono essere effettuate, a meno che non siano consentite da un EPSAS; le classi materiali di voci simili e quelle di natura o funzione diversa devono essere presentate in bilancio separatamente;
- *presentational sensitivity* (sensibilità della presentazione): la sensibilità della presentazione in bilancio del livello di dettaglio di alcune aree (elementi militari, garanzie, cause legali, ecc.) non deve avere un impatto sui requisiti di rilevazione e valutazione relativi alle voci ricomprese in queste aree;
- *reporting period* (esercizio): i bilanci devono essere preparati e presentati almeno una volta l'anno; quando la data di bilancio dell'entità cambia o il bilancio è presentato per un periodo più lungo o più breve di un anno, l'entità che redige il bilancio deve indicare, oltre al periodo coperto dal bilancio, il motivo dell'utilizzo di un periodo più lungo o più breve e la conseguente limitazione della comparabilità;
- *compliance* (conformità): l'entità che redige il bilancio conforme agli EPSAS deve rendere esplicitamente e senza riserve tale conformità nelle note.

Infine, l'informativa può essere limitata da alcuni *Constraints*:

- *materiality* (rilevanza): l'omissione di informazioni rilevanti o la produzione di informazioni inesatte può condizionare il scarico di responsabilità da parte dell'entità che redige il bilancio o le decisioni che gli utenti prendono sulla base dei bilanci stessi;
- *cost-benefit* (costi-benefici): i costi da sostenere per produrre l'informativa finanziaria dovrebbero essere giustificati dai benefici generati dall'informativa stessa; la valutazione del giusto rapporto costi-benefici è spesso oggetto di riflessione in quanto non è sempre possibile identificare e quantificare tali costi e tali benefici;
- *balance between the individual qualitative characteristics and application principles* (equilibrio tra le singole caratteristiche qualitative e i principi applicativi): considerato che le caratteristiche qualitative interagendo tra di loro contribuiscono a rendere utile l'informativa, per conseguire le finalità della rendicontazione finanziaria è talvolta necessario

perseguire un appropriato bilanciamento tra le singole caratteristiche qualitative e i principi operativi "generali".

3.3 Caratteristiche qualitative dei Conceptual Framework EPSAS e IPSAS e postulati di bilancio italiani

La Tabella 3 mette a comparazione le Qualitative characteristics, gli Application Principles e i Constraints, previsti nei Conceptual Framework EPSAS e IPSAS, con i principi contabili generali elencati nell'Allegato 1 alla Legge di contabilità e finanza pubblica.

TABELLA 3: *Qualitative Characteristics, Application Principles, Constraints* e Principi contabili generali

EPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK	IPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK	Legge 31 dicembre 2009, n. 196 Allegato 1
<i>Qualitative Characteristics</i> (caratteristiche qualitative)		Principi contabili generali
Relevance	Relevance	9. Significatività e rilevanza
Faithful representation/Reliability	Faithful Representation	5. Veridicità e 6. Attendibilità
Understandability	Understandability	8. Chiarezza
Timeliness	Timeliness	-----
Comparability	Comparability	14. Continuità, comparabilità, costanza
Verifiability	Verifiability	15. Verificabilità
Completeness	-----	4. Integrità
Prudence	-----	12. Prudenza
Neutrality	-----	16. Neutralità e imparzialità
Substance over form	-----	22. Prevalenza della sostanza sulla forma
<i>Application Principles</i> (principi operativi di carattere generale)		
Going concern	-----	-----
Consistency	-----	13. Coerenza
Offsetting/Aggregation	-----	-----
Presentational sensitivity	-----	-----
Reporting period	-----	1. Annualità
Compliance	-----	-----
<i>Constraints</i> (vincoli)		
Materiality	Materiality	9. Significatività e rilevanza
Cost-benefit	Cost-Benefit	-----
Balance between the individual qualitative characteristics and application principles	Balance between the qualitative characteristics	-----

Come si evince dalla Tabella, rispetto al *Conceptual Framework* IPSAS, il quadro concettuale EPSAS prevede in più tutti e sei gli *Application Principles* e quattro *Qualitative Characteristics* (*Completeness, Prudence, Neutrality, Substance over form*).

Tra i principi contabili generali elencati nell'Allegato 1 alla Legge 31 dicembre 2009 n. 196 non trovano invece riscontro:

- una *Qualitative Characteristics* prevista nei *Conceptual Frameworks* EPSAS e IPSAS (*Timeliness*);
- quattro *Application Principles* previsti nel *Conceptual Framework* EPSAS (*Going concern, Offsetting/Aggregation, Presentational sensitivity, Compliance*);
- due *Constraints* previsti nei *Conceptual Frameworks* EPSAS e IPSAS (*Cost-benefit, Balance between the qualitative characteristics*).

Di contro, la Legge 196/2009 contempla ben dieci principi contabili generali non presenti nei *Conceptual Frameworks* EPSAS e IPSAS:

- 2. Unità
- 3. Universalità
- 7. Correttezza
- 10. Flessibilità
- 11. Congruità
- 17. Trasparenza
- 18. Pubblicità
- 19. Pareggio di bilancio
- 20. Competenza finanziaria
- 21. Competenza economica.

Infine, il principio contabile 9 della Legge 196/2009 (*Principio della significatività e rilevanza*) può essere "accostato" sia alla *Qualitative Characteristic* EPSAS/IPSAS della *relevance* sia al *Constraint* EPSAS/IPSAS della *materiality*.

4. Due esempi di *best practices*: i *conceptual framework* adottati in Francia e in Portogallo

4.1 Francia

Il quadro concettuale elaborato in Francia dal Ministère de l'Économie et des Finances è stato pubblicato dallo stesso ministero nel mese di febbraio 2013. La struttura si articola come segue:

I. Purpose of the Conceptual Framework for Central Government Accounting

II. Purpose of Financial Statements

- II.1. Net worth, financial position, net asset/equity, commitments
- II.2. Profit or loss, performance
- II.3. Links to the budget, relationship to management and targets, links to national accounts
- II.4. Measuring costs and performance
- II.5. Presentation and interpretation of financial statements

III. General Characteristics of Central Government Accounting

- III.1. Accounting principles
- III.2. The scope, the coverage of financial statements and net worth
- III.3. The main concepts
- III.4. Recognition rules
- III.5. Measurement rules

Il primo capitolo, relativo alle finalità del quadro concettuale elaborato per la contabilità delle amministrazioni centrali (partendo dai precetti costituzionali in materia di procedure di bilancio che, accanto alla contabilità basata sulla cassa, prevedono per le amministrazioni centrali anche un sistema inteso a contabilizzare i costi dei programmi di spesa), specifica che le regole contabili per tali amministrazioni sono le stesse che vengono adottate dalle imprese del settore privato, fatta eccezione per le peculiarità giustificate dalla particolare natura delle attività svolte dalle stesse amministrazioni centrali dello Stato.

Il capitolo chiarisce, inoltre, che il quadro concettuale non è esso stesso uno standard perché la sua finalità principale consiste nel fornire supporto utile all'interpretazione delle regole ed è indirizzato a una pluralità di soggetti: coloro che sono incaricati di elaborare le regole, i contabili responsabili della tenuta dei conti pubblici, i revisori che devono certificare tali conti e tutti gli utenti delle informazioni finanziarie così prodotte.

Da ultimo, il capitolo indica il *corpus* di standard ai quali si è fatto riferimento per elaborare il quadro concettuale, che sono le norme prodotte dal Comité de la Réglementation Comptable, gli standard elaborati dal Public Sector Committee dell'IFAC e gli standard IASB.

Il secondo capitolo, dopo aver specificato che sulla base dei precetti costituzionali la finalità del bilancio pubblico è quella di fornire una rappresentazione veritiera e fedele del patrimonio netto e della situazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche, espone i concetti di patrimonio, impegno, performance, valutazione dei costi e presentazione e interpretazione dei *financial statements*.

Il terzo capitolo, infine, si sofferma sui **principi generali** da utilizzare come riferimento per la redazione dei bilanci delle amministrazioni pubbliche, identificandoli nei concetti di:

- conformità
- rappresentazione fedele
- rappresentazione veritiera e corretta
- principio *accrual*
- presupposto della continuità dell'azione
- coerenza metodologica
- qualità dell'informazione.

Quindi, espone le **caratteristiche qualitative** che devono essere soddisfatte dall'informativa contabile, individuandole nella:

- comprensibilità
- pertinenza
- affidabilità.

Si sofferma poi, in conclusione, sull'ambito di applicazione del bilancio, sulle regole di rilevazione e su quelle di valutazione.

4.2 Portogallo

La "*estrutura concetual da informação financeira pública*" si apre con una sezione introduttiva che chiarisce due aspetti fondamentali: il ruolo del quadro, che consiste nel definire i concetti che devono essere tenuti presenti nello sviluppo delle norme di contabilità pubblica, e il fatto che è necessario tenere nel debito conto le caratteristiche distintive degli enti pubblici, soffermandosi in particolare sulle transazioni senza corrispettivo, sulla natura dei programmi nel settore pubblico, sulla natura delle attività e delle passività delle amministrazioni pubbliche e sul ruolo di regolamentazione da queste svolto.

Si delineano poi gli scopi della *estrutura concetual*, specificando che essa deve supportare i responsabili dei rendiconti finanziari nell'applicazione del principio *accrual*, essere di ausilio per verificare la conformità dei rendiconti finanziari alle norme di contabilità pubblica, essere di ausilio per gli utenti nell'interpretazione delle informazioni contenute nei rendiconti finanziari e definire, a beneficio degli organismi preposti alla standardizzazione contabile, le nozioni e i concetti necessari per la formulazione delle norme di contabilità pubblica. Anche qui, inoltre, si ribadisce che il quadro concettuale non è uno standard e, pertanto, non stabilisce direttamente i criteri per la rilevazione contabile, per la valutazione o per l'informativa.

Segue, quindi, una sezione dedicata agli obiettivi dell'informativa finanziaria degli enti pubblici e alle esigenze informative degli utenti e dei contribuenti.

Le **caratteristiche qualitative** a cui deve rispondere l'informativa finanziaria secondo il quadro concettuale portoghese sono:

- la rilevanza
- l'affidabilità
- la comprensibilità
- la tempestività
- la comparabilità
- la verificabilità.

I **vincoli** ai quali può essere soggetta l'informativa finanziaria pubblica portoghese vengono identificati

- nella materialità (rilevanza, significatività)
- nel rapporto costi-benefici e
- nell'equilibrio tra le caratteristiche qualitative.

Le successive sezioni del documento sono dedicate all'indicazione delle entità pubbliche che redigono il bilancio (l'amministrazione centrale o qualsiasi altra organizzazione o istituzione del settore pubblico), agli elementi del bilancio stesso (attività, passività, entrate, spese, contributi al patrimonio netto, distribuzioni di patrimonio netto), ai criteri per la rilevazione e a quelli per la valutazione delle attività e delle passività.

5. Conclusioni

Nelle esperienze internazionali analizzate si è riscontrata una struttura della normativa contabile che, in linea con l'impostazione rinvenibile a livello IPSAS/EPAS, risulta composta da un quadro concettuale unitario e da una normativa più specifica (gli standard contabili) separata rispetto al quadro concettuale stesso.

Rispetto a tali *benchmark* l'Italia deve ancora perfezionare il proprio quadro normativo, caratterizzato dalla frammentazione e dalla eterogeneità della legislazione contabile dove in alcuni "ambienti"¹⁴ convivono insieme la contabilità finanziaria e quella economico-patrimoniale mentre in altri è prevista la sola contabilità finanziaria o la sola contabilità economico-patrimoniale. Le due contabilità, inoltre, sono applicate con regole diverse nei vari comparti, così come diverse sono le classificazioni e le chiavi contabili adottate.

In molti casi la normativa contabile italiana presenta anche, all'interno di uno stesso testo, una disomogenea coesistenza di principi generali di bilancio, standard contabili (denominati spesso come "principi applicati") e regolamentazione di dettaglio (tipica dei manuali delle procedure contabili). È il caso, ad esempio, dei ventidue principi per le Amministrazioni centrali emanati con il D.Lgs. n. 90/2016, successivamente aggiornati con il D.Lgs. n. 116/2018, il cui contenuto scende spesso in dettagli non adeguati alla struttura del testo dei principi stessi. Ed è il caso, inoltre, dei cosiddetti "principi applicati" degli Enti territoriali¹⁵ che includono definizioni o concetti tipici dei principi generali di bilancio accanto ad aspetti tipici dei manuali procedurali e presentano ambiguità nella distinzione dell'ambito di applicazione di un principio rispetto all'altro.¹⁶

Disomogenei, infine, sono anche gli strumenti normativi (norme primarie e norme secondarie) adottati per disciplinare analoghi aspetti per diversi gruppi di amministrazioni. Il piano dei conti delle amministrazioni territoriali, ad esempio, è collocato all'interno di una norma primaria, mentre i piani dei conti dei ministeri e delle altre amministrazioni non territoriali sono emanati con regolamento.

L'*Action Plan* rappresenta, dunque, un'opportunità per riorganizzare e razionalizzare il quadro normativo della contabilità economico-patrimoniale, e renderlo realmente conforme al principio *accrual* eliminando, in particolare, tutte quelle criticità connesse alla frammentazione e alla commistione di principi generali di bilancio e standard contabili.

Occorre, dunque, che il quadro normativo, che disciplina la contabilità economico-patrimoniale di tipo *accrual*, sia inquadrato in una struttura logica caratterizzata dalla separazione tra principi generali (da collocare in un quadro concettuale), standard (da collocare in un'apposita raccolta unitaria per tutto il settore pubblico) e linee guida operative (da inserire in appositi manuali e materiali di training), in coerenza con le indicazioni di Eurostat, mantenendo sempre, come fonte ispiratrice, gli attuali IPSAS o i futuri EPAS, una volta definiti.

¹⁴ Descritti in dettaglio nel documento di *gap analysis*.

¹⁵ Allegati 4.1, 4.2, 4.3 e 4.4 al D.Lgs. n. 118/2011.

¹⁶ Il principio applicato 4.3 della contabilità economico-patrimoniale, ad esempio, è costruito con rimandi generalizzati al principio 4.2 relativo alla contabilità finanziaria.

Infine, si sottolinea che le esperienze raccolte nelle visite di studio presso alcuni Paesi europei, nell'ambito del Progetto "Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration",¹⁷ hanno evidenziato che la "costruzione" di un sistema contabile richiede, innanzitutto, la statuizione dei principi generali di bilancio e degli standard contabili, mentre è relegata ad una fase successiva la scelta delle soluzioni informatiche più adatte ed efficienti per il sistema contabile. Diversamente, condizionare il processo di riforma alle dotazioni di software esistenti, o acquisite senza aver preliminarmente definito i requisiti fondamentali del sistema contabile da gestire, è stato generalmente ritenuto un errore strategico, con conseguenze negative in termini di allungamento dei tempi di realizzazione e spreco di risorse finanziarie.

Tali indicazioni risultano punti di attenzione particolarmente importanti per un paese come l'Italia, in cui sono in fase di definizione le scelte strategiche in merito alla ristrutturazione del sistema informatico di supporto alla contabilità economico-patrimoniale, su base *accrual*, in fase di implementazione.

¹⁷ Nell'ambito dello "Structural Reform Support Programme 2017-2020", finanziato dalla Commissione Europea.