

# Il quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria delle pubbliche amministrazioni e la proposta elaborata dallo Standard Setter Board della Struttura di *governance* della RGS

## 1. Premessa

Il quadro concettuale (*conceptual framework*) rappresenta il quadro teorico, ovvero la struttura concettuale di riferimento, per la funzionalità di un sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio *accrual* (principio di competenza economica) e, più specificatamente, per la preparazione e la presentazione dei documenti finanziari intesi come bilanci di esercizio, meglio conosciuti, a livello internazionale, come *general purpose financial statements*. Quindi, il quadro concettuale si colloca idealmente a monte dell'intero impianto contabile e si pone come presupposto fondamentale per garantirne il corretto funzionamento. In coerenza con il quadro concettuale, viene poi definito un insieme coerente di standard contabili da declinare in conformità con le scelte adottate in sede internazionale (IPSAS Board) ed europea (EPSAS Working Group).

Nell'attuale fase di attività della Struttura di *governance*, istituita con la Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020 per la definizione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per le pubbliche amministrazioni, si è ritenuto opportuno dedicare alla proposta di quadro concettuale elaborato dallo Standard Setter Board della RGS, che costituisce la prima realizzazione nell'ambito del Piano di programmazione, una specifica Nota tematica di approfondimento, in aggiornamento al paragrafo 3 della precedente [Nota SeSD 38/2019](#).

La Nota risulta così strutturata. Il [paragrafo 2](#) descrive in sintesi la struttura e i contenuti dei *conceptual framework* definiti a livello internazionale (IPSAS Board) ed europeo (EPSAS Working Group) presi a riferimento dallo Standard Setter Board (organismo della Struttura di *governance* con funzione propositiva nell'elaborazione di principi, standard e regole contabili) per l'elaborazione della proposta di quadro concettuale. Il [paragrafo 3](#) descrive l'articolazione e i contenuti della predetta proposta<sup>1</sup> i quali, nel successivo [paragrafo 4](#), vengono messi a confronto con quelli dei *framework* EPSAS e IPSAS e con i principi contabili pubblici attualmente presenti nei regimi dei diversi settori della pubblica amministrazione italiana. Il [paragrafo 5](#) riporta, infine, alcune considerazioni conclusive indicando, fra l'altro, le fasi successive previste dal *due process* (deliberato dal Comitato Direttivo della Struttura di *governance*) per l'approvazione finale della proposta di quadro concettuale.

## 2. Il quadro concettuale di riferimento: IPSAS ed EPSAS

I *conceptual framework* definiti in sede internazionale (IPSAS Board) ed europea (EPSAS Working Group) costituiscono i punti di riferimento della proposta di quadro concettuale elaborata dallo

<sup>1</sup> Il lavoro di elaborazione della proposta di quadro concettuale è stato realizzato partendo dalla bozza elaborata inizialmente nell'ambito delle attività del progetto "Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration", finanziato dallo Structural Reform Support Service della Commissione Europea, successivamente rivista dalla Segreteria Tecnica della Struttura di *governance*.

Standard Setter Board nell'ambito della Struttura di *governance* istituita con la sopracitata Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518.

Con il *conceptual framework* pubblicato nel mese di ottobre 2014,<sup>2</sup> il Board IPSAS ha inteso stabilire i concetti ai quali fare riferimento per elaborare gli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e le *Recommended Practice Guidelines* (RPG)<sup>3</sup>.

Si tratta di un documento esteso, analitico e dettagliato, strutturato in una prefazione a cui seguono otto capitoli che trattano degli elementi ritenuti necessari nel lavoro di elaborazione degli standard contabili e della relativa documentazione di bilancio, quali il ruolo e l'autorità del *conceptual framework*, gli obiettivi e gli utilizzatori del *general purpose financial reporting*, le caratteristiche qualitative dell'informativa, le caratteristiche essenziali delle entità che redigono il bilancio, gli elementi del bilancio, i criteri di rilevazione e valutazione e i concetti relativi alla presentazione delle informazioni.

L'espressione ***general purpose financial reporting* (GPFR)**, concetto fondamentale che sta alla base del *framework* IPSAS, indica una rendicontazione finanziaria (*financial reporting*) che si focalizza sui risultati e si prefigge scopi di carattere generale (*general purpose*).

Il GPFR include un orizzonte più ampio di quello del bilancio. Oltre alla situazione patrimoniale comprende anche il risultato economico, i flussi di cassa e l'informativa relativa al bilancio di previsione.

Su quest'ultimo aspetto, il *framework* IPSAS ribadisce infatti il ruolo fondamentale che il *budget* (inteso come documento previsionale "autorizzatorio") ha per le amministrazioni pubbliche e l'importanza di fornire in sede di rendicontazione il confronto fra i dati consuntivi e i dati preventivi contenuti nel bilancio di previsione. Tuttavia il Board IPSAS, nel disciplinare il contenuto dei documenti del GPFR, non ha previsto uno standard specifico o regole dedicate alla redazione del bilancio di previsione in quanto questa funzione resta prerogativa di ciascuno Stato in base alle specifiche normative e alle prassi e tradizioni contabili radicate in ciascun paese.

Per le stesse ragioni anche il *framework* EPSAS, ma con maggior enfasi, riconosce l'estraneità del bilancio di previsione rispetto ai documenti oggetto del GPFR, non prevedendo alcun prospetto di comparazione tra dati di consuntivo con dati di preventivo.

Il bilancio (inteso come documento di rendicontazione) unitamente agli altri documenti finanziari che compongono il GPFR, rappresenta quindi per gli utilizzatori lo strumento principale per accedere a informazioni significative utili a valutare l'operato dell'amministrazione e, sulla base di queste informazioni, assumere le conseguenti decisioni.

L'informativa del GPFR è dunque indirizzata a un universo di destinatari, gli utilizzatori, tutti rilevanti e senza un "ordine gerarchico" nella loro importanza, che possono essere sia interni che esterni all'amministrazione pubblica che redige i documenti.

È, tuttavia, opportuno sottolineare che, secondo la visione del Board IPSAS, le amministrazioni pubbliche hanno responsabilità, e quindi obblighi di *accountability* (vale a dire obblighi di "rendere conto"), innanzitutto nei confronti di coloro che apportano le risorse e nei confronti di coloro che si aspettano, tramite l'impiego di quelle risorse, di ricevere dei servizi. Soggetti questi, esterni all'amministrazione, che si collocano in una posizione particolare rispetto al produttore dell'informazione, cioè all'amministrazione pubblica, perché si trovano nella condizione di non avere altra via di accesso alle informazioni, rilevanti sia per scopi di *accountability* che a fini decisionali.

<sup>2</sup> *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, October 2014.

<sup>3</sup> Le *Recommended Practice Guidelines* sono pronunciamenti dell'IPSAS Board che forniscono indicazioni sulle buone pratiche da seguire nella preparazione dei *General Purpose Financial Reports*.

In tutto il *framework* IPSAS, l'attenzione è focalizzata principalmente sugli aspetti relativi al *financial reporting*, espressione che, è bene sottolinearlo, indica la *rendicontazione finanziaria sui risultati*, e che quindi non attiene alla programmazione, né alla previsione, né alla gestione del bilancio.

Anche il *conceptual framework* pubblicato dall'EPSAS Working Group nel mese di aprile 2018<sup>4</sup> intende essere funzionale alla elaborazione di concetti, definizioni e standard contabili specifici per il settore pubblico, per orientare la preparazione e la presentazione delle informazioni contabili delle amministrazioni pubbliche nel quadro di una contabilità basata sugli EPSAS, gli standard contabili europei, non ancora definiti.

A differenza di quello elaborato dall'IPSAS Board, il *conceptual framework* EPSAS è molto più sintetico, sia per la condizione di standard non ancora definiti in ambito EPSAS sia per alcune scelte operate in sede di stesura del documento europeo, come quella di rinviare ai singoli EPSAS la trattazione dei criteri di valutazione delle attività e delle passività e di non trattare in dettaglio le modalità di presentazione delle informazioni finanziarie.

Ferma restando la maggiore sinteticità rispetto al *framework* IPSAS, anche il quadro concettuale EPSAS si articola in una premessa seguita da otto sezioni, dedicate agli aspetti fondamentali per la preparazione degli standard e della documentazione di bilancio.

La prima sezione è dedicata alla definizione dei *general purpose financial reports*, dei relativi obiettivi, della contabilità a base *accrual* e degli utilizzatori della rendicontazione finanziaria. La seconda sezione si sofferma invece sulle caratteristiche qualitative necessarie per l'informativa finanziaria (punto di riferimento sia per chi ha il compito di definire gli standard contabili sia per coloro che redigono i documenti informativi), sui principi operativi di carattere generale e sui vincoli che possono limitare l'informativa stessa.<sup>5</sup> Le successive sezioni del *framework* EPSAS trattano, in sequenza, degli elementi del bilancio, dell'iscrizione in bilancio e della cancellazione dal bilancio, della valutazione, dei *general purpose financial statements*, delle entità pubbliche che redigono il bilancio e dell'attività di definizione degli standard contabili.

In entrambi i casi, l'indicazione di fondo che si può ricavare dalla filosofia sottostante ai due modelli di *framework* presi a riferimento è che il quadro concettuale non è inteso a fornire prescrizioni su aspetti che riguardano la preparazione del bilancio, perché la funzione del quadro concettuale è quella di stabilire concetti fondamentali che, innanzitutto, gli stessi organismi di *standard setter* dovranno poi applicare. In altri termini, il quadro concettuale fissa i punti di riferimento fondamentali dei principi e dei concetti che costituiranno i "paletti" per la statuizione successiva degli IPSAS, delle RPG e degli EPSAS.<sup>6</sup>

<sup>4</sup> *European Public Sector Accounting Standards – Conceptual Framework* - EPSAS WG 18/07, Luxembourg, 25 April 2018

<sup>5</sup> Il *framework* EPSAS identifica 10 *qualitative characteristics* (rilevanza, fedele rappresentazione, completezza, prudenza, neutralità, verificabilità, sostanza rispetto alla forma, comprensibilità, tempestività, confrontabilità), 6 *application principles* (continuità, coerenza, compensazione/agggregazione, sensibilità della presentazione, periodo di esercizio, conformità) e 3 *constraints* (rilevanza, costi-benefici, equilibrio tra caratteristiche qualitative e principi applicativi).

<sup>6</sup> Ovviamente, in via residuale, il *framework* può anche costituire una guida per il redattore del bilancio e degli altri documenti finanziari nei casi in cui non esista una disciplina specifica dettata dagli IPSAS o dalle linee guida dettate dalle RPG.

### 3. La proposta di quadro concettuale per le amministrazioni pubbliche italiane

Tra i vari obiettivi previsti nell'ambito delle attività affidate alla Struttura di *governance* incardinata nell'ambito della Ragioneria Generale dello Stato, l'elaborazione del quadro concettuale riveste una particolare importanza in considerazione del ruolo che tale strumento dovrà svolgere nel sistema di contabilità economico-patrimoniale basato sul principio *accrual*, unico per le pubbliche amministrazioni, a prescindere dalle peculiarità dei singoli comparti del settore pubblico.

Il quadro concettuale costituisce quindi il quadro teorico di riferimento che contiene i principi generali della rendicontazione economica patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle pubbliche amministrazioni, fornendo in tal modo una base comune per la statuizione dei principi generali e degli standard contabili.

Si tratta, dunque, di uno strumento funzionale all'individuazione delle finalità assegnate all'informativa finanziaria, all'identificazione delle caratteristiche qualitative che determinano l'utilità delle informazioni contenute nei bilanci e all'individuazione dei criteri di definizione, rilevazione e misurazione delle poste che costituiscono i bilanci.

A tal fine, in coerenza con il percorso condiviso con la Commissione Europea (Structural Reform Support Service) e con Eurostat, il Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato ha messo a disposizione dell'intera Struttura di *governance* e, in particolare, dello Standard Setter Board,<sup>7</sup> i documenti elaborati nell'ambito dei alcuni progetti, finanziati dalla stessa Commissione europea e coordinati dal SeSD:

- *Design of the accrual IPSAS/EPAS based accounting reform in the Italian public administration*
- *Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPAS based accounting in the Italian public administration*
- *Design a chart of accounts for the EPAS/IPSAS based accrual accounting*

E' anche importante sottolineare come la fase di previsione (o fase autorizzativa di bilancio) non rientri tra le finalità del quadro concettuale elaborato dallo Standard Setter Board, peraltro in coerenza con le impostazioni del *conceptual framework* definito dall'IPSAS Board nonché di quello proposto ufficialmente in sede di Task Force EPAS (EPAS Working Group).

Ed è opportuno chiarire che, pur avendo a riferimento i *framework* EPAS e IPSAS, il lavoro di elaborazione del quadro concettuale, e del suo adattamento al contesto italiano, ha richiesto particolare attenzione per alcune tematiche che necessitavano di specifiche analisi e approfondimenti nel corso delle riunioni dello Standard Setter Board.

<sup>7</sup> Come già accennato in Pemessa, lo Standard Setter Board è l'organo tecnico indipendente che, nell'ambito della Struttura di *governance*, è deputato a elaborare, su iniziativa del Comitato direttivo, le proposte relative ai principi e agli standard di contabilità basati sul principio *accrual*.

In linea generale, con riferimento all'intero quadro concettuale, lo Standard Setter Board ha tenuto conto, nell'elaborazione della proposta, della necessità di rispettare alcuni essenziali parametri, quali ad esempio:

- la coerenza, la chiarezza e la comprensibilità complessiva del lessico, anche dal punto di vista della corrispondenza tra la terminologia in lingua italiana scelta per il quadro concettuale e quella in lingua inglese contenuta nei *conceptual framework* IPSAS ed EPSAS<sup>8</sup>;
- il ruolo e le finalità complessive del quadro concettuale, anche rispetto alla definizione degli standard contabili e del *reporting*;
- il riferimento, all'interno del quadro concettuale, all'impostazione patrimoniale e al rapporto della contabilità economico-patrimoniale con la contabilità finanziaria;
- il rapporto del quadro concettuale con i *framework* IPSAS ed EPSAS e le regole da seguire per eventuali futuri aggiornamenti, tenendo presente la continua evoluzione e dinamicità degli IPSAS e la condizione di standard "non ancora definiti" degli EPSAS.

Di seguito, vengono illustrati e commentati i contenuti della proposta di quadro concettuale elaborato dallo Standard Setter Board.

### 3.1. Oggetto e funzioni del quadro concettuale (Premessa)

La Premessa sintetizza in pochi paragrafi (nove in tutto) l'oggetto e le funzioni del quadro concettuale, richiamando in apertura i punti di riferimento utilizzati per "disegnare" l'impianto dell'intero quadro, costituiti dalla Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020 e dalla Direttiva 2011/85/UE.

L'oggetto del quadro concettuale è individuato nella definizione dei principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche, chiarendo subito dopo che con l'espressione "rendicontazione" si intende quella destinata a soddisfare i bisogni informativi della generalità degli utilizzatori, anche di quelli che non si trovano, nei confronti di un'amministrazione pubblica, nella condizione di ottenere la produzione di documenti specifici per le loro esigenze. L'intento è, quindi, quello di supportare una tipologia di informativa, da parte delle amministrazioni pubbliche, in grado di raggiungere una platea di soggetti interessati, la più ampia possibile.

<sup>8</sup> A titolo esemplificativo delle problematiche emerse in relazione alla terminologia, per rendere appieno il significato della locuzione in lingua inglese *General Purpose Financial Reporting* nel quadro concettuale, si è scelto di utilizzare l'espressione "rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria per finalità informative generali". Così come si è deciso di parlare di "documenti finanziari per finalità informative generali" per fare riferimento ai *General Purpose Financial Reports*. Tali espressioni, quindi, vengono utilizzate, all'interno del quadro concettuale, con un significato più ampio di quello che tradizionalmente assumono nel contesto della contabilità finanziaria delle amministrazioni pubbliche in Italia.

Le principali tematiche sulle quali si è focalizzata l'analisi e la discussione all'interno dello Standard Setter Board nel corso del lavoro di elaborazione della Premessa del documento hanno riguardato essenzialmente:

- l'utilità di chiarire, fin dall'inizio, il ruolo del quadro concettuale come guida per gli operatori contabili nella risoluzione di problematiche specifiche e come ausilio agli utilizzatori del bilancio per migliorare la comprensibilità delle informazioni finanziarie fornite dalle amministrazioni pubbliche, evitando di attribuire un ruolo prescrittivo al quadro stesso;
- la necessità di individuare con chiarezza i destinatari (interni ed esterni all'amministrazione pubblica) della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.

### *3.2. La rendicontazione per finalità informative generali (Capitolo 1)*

Il Capitolo 1 del quadro concettuale, dedicato alla rendicontazione per finalità informative generali, tratta dei documenti finanziari, del contenuto di tali documenti e della loro importanza nella rendicontazione. Quindi, della loro centralità nel dare conto dei risultati conseguiti e nel supportare i processi decisionali.

Nell'ottica della rendicontazione finanziaria con finalità informative generali, significativa è l'indicazione della necessità di esprimere i risultati conseguiti non solo in forma contabile ma anche con esplicito riferimento ad altri due aspetti cruciali, come la quantità e la qualità dei servizi erogati e, nell'ottica della sostenibilità, la capacità dell'amministrazione di continuare a erogare servizi in futuro.

Per quanto concerne, invece, gli utilizzatori dei documenti finanziari, nell'individuare le tipologie si è tenuto conto della relazione fra la posizione rispetto al flusso informativo e il compito della rendicontazione. A titolo esemplificativo, e non esaustivo, tra le varie categorie di utilizzatori possiamo citare:

- i soggetti che apportano risorse (come ad esempio i contribuenti, i prestatori di capitale a titolo gratuito o di credito, i fornitori di beni e servizi, i dipendenti, le comunità locali);
- gli attuali o potenziali beneficiari dei servizi pubblici (come ad esempio i singoli individui, le famiglie, le imprese, gli altri soggetti residenti in un dato territorio o comunque fruitori dei servizi erogati da un'amministrazione pubblica);
- i componenti delle Assemblee elettive delle amministrazioni pubbliche;
- il Parlamento;
- le autorità di controllo esterno sulle amministrazioni pubbliche;
- i livelli superiori di governo;
- le istituzioni dell'Unione Europea;
- gli istituti di statistica;
- le istituzioni internazionali che forniscono sostegno finanziario;
- le autorità di controllo sui mercati finanziari;
- le agenzie di rating.

Più in generale, tra gli utilizzatori rientrano tutti coloro che non dispongono di modalità alternative di accesso alle informazioni sui risultati prodotti dall'amministrazione pubblica e non si trovano

nella condizione di ottenere documenti specifici che soddisfino le loro particolari esigenze informative.

Ne consegue che gli standard contabili, la cui statuizione avverrà sulla base delle indicazioni contenute nel quadro concettuale, hanno come riferimento prioritario il soddisfacimento dei bisogni informativi delle diverse tipologie di utilizzatori, con particolare riferimento a una serie di aspetti cruciali, che vanno dalla sostenibilità dell'azione amministrativa alla capacità operativa dell'amministrazione pubblica, dal suo grado di liquidità e di solvibilità alla sua capacità finanziaria e di adattamento ai cambiamenti esterni.

Per assolvere a questo specifico compito informativo, è fondamentale una rappresentazione *veritiera e corretta* sia della situazione patrimoniale sia del risultato economico e dei flussi di cassa, che può essere assicurata determinando le informazioni sulla base di un sistema economico-patrimoniale che, con riferimento al singolo periodo amministrativo, dia conto:

- delle risorse nel patrimonio dell'amministrazione pubblica e delle sue obbligazioni nei confronti dei terzi (situazione patrimoniale);
- dei proventi e dei ricavi nonché dei costi e degli oneri di competenza economica (risultato economico);
- delle fonti e degli impieghi di denaro (flussi di cassa).

Infine, dopo aver sottolineato l'importanza della collocazione delle informazioni nel contesto di una complessiva valutazione della capacità dell'amministrazione pubblica di raggiungere gli obiettivi di erogazione dei servizi pubblici (con indicatori utili a misurare efficienza, efficacia e impatto), il primo capitolo si chiude con l'individuazione del perimetro soggettivo di riferimento del quadro concettuale, identificandolo nelle amministrazioni pubbliche che, *in base alla legge*, sono tenute all'utilizzo del sistema contabile economico-patrimoniale.



L'analisi e la discussione nel lavoro di elaborazione del Capitolo 1 si sono focalizzate principalmente sugli aspetti concernenti:

- il concetto di *reporting entity* (l'entità che redige il bilancio), a proposito del quale si è deciso di rimandare alla normativa vigente l'individuazione delle amministrazioni pubbliche tenute alla predisposizione dei documenti finanziari<sup>9</sup>;
- l'informativa per la rendicontazione, costituita dal contenuto del bilancio d'esercizio<sup>10</sup> ma anche dei documenti finanziari ulteriori contenenti informazioni supplementari rispetto a quelle del bilancio stesso;
- la necessità di sottolineare che le informazioni volte a fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria di un'amministrazione pubblica, presenti nel bilancio d'esercizio e nei documenti finanziari per finalità informative generali, siano determinate sulla base di un sistema contabile economico-patrimoniale, e che tale sistema rappresenti la principale base informativa per la rendicontazione economica, finanziaria e patrimoniale;
- l'opportunità di non restringere l'ambito di applicazione al solo bilancio d'esercizio e di fare riferimento anche all'insieme dei documenti che compongono il *financial reporting*.

### 3.3. I postulati e i vincoli dell'informazione (Capitolo 2)

Il Capitolo 2 del quadro concettuale si apre con la definizione dei postulati, da intendersi come i principi generali che indirizzano la stesura dei documenti finanziari per finalità informative generali.

La definizione del concetto di postulato indicata nella proposta di quadro concettuale, pur riconoscendo una "autonomia concettuale" a ogni postulato, sottolinea in modo evidente l'importanza del *sistema* di cui ognuno di essi è parte integrante. È infatti il sistema complessivo formato dai singoli postulati applicato al bilancio d'esercizio (e, ove necessario, applicato anche ai documenti finanziari ulteriori rispetto al bilancio stesso) che permette di conseguire gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.

Di seguito, vengono elencati ed esplicitati i singoli postulati da applicare nella redazione dei documenti finanziari. Postulati che, ciascuno nella propria sfera di autonomia concettuale, ma anche con evidenti legami tra di essi, formano il sistema nel suo insieme:

- la *significatività*, intesa come capacità dell'informazione di influenzare il giudizio sui risultati conseguiti;
- la *rappresentazione veritiera e corretta*, che è tale quando i fenomeni sono rilevati in modo *completo, neutrale* e secondo la loro *sostanza* e realtà economica;
- la *prudenza*, vale a dire un ragionevole grado di prudenza nella formulazione delle stime;
- la *verificabilità*, che implica l'esposizione nell'informativa delle ipotesi assunte e del procedimento seguito per redigere il bilancio)

<sup>9</sup> In linea con l'impostazione indicata nel *framework* IPSAS. Si noti che l'orientamento espresso nel *framework* EPSAS è, invece, quello di rinviare *agli standard contabili* l'indicazione di quali entità del settore pubblico debbano essere tenute alla preparazione dei *general purpose financial reports*.

<sup>10</sup> Inteso nell'accezione civilistica del bilancio di chiusura di esercizio.



- la **comprensibilità**, per facilitare gli utilizzatori del bilancio nella comprensione del significato dell'informazione, con rinvio ai principi di presentazione esposti nel Capitolo 5 del quadro concettuale; alla comprensibilità contribuisce anche l'**integrità** dei valori presentati in bilancio;
- la **comparabilità**, che permette di individuare similitudini e differenze nello spazio e nel tempo, anche sulla base della *costanza* delle politiche contabili (intese come concetti di base, convenzioni, regole e prassi applicati da un'amministrazione pubblica nella rilevazione, valutazione e presentazione delle operazioni e degli altri eventi) che, a loro volta, contribuiscono alla comprensibilità e alla verificabilità dell'informazione;
- la **tempestività**, per rendere disponibili agli utilizzatori le informazioni in tempo utile, tenuto conto della cadenza *annuale* del bilancio;
- la **continuità**, intesa come prospettiva di continuazione delle attività dell'amministrazione, che rappresenta il presupposto sulla base del quale viene preparato il bilancio.

Il secondo capitolo del quadro concettuale si conclude, quindi, con la notazione che, ferma restando la centralità dei postulati che guidano la preparazione dei documenti finanziari, esistono dei chiari vincoli all'informazione che devono essere tenuti presenti nell'applicazione dei postulati stessi: l'informazione deve essere rilevante, i benefici per gli utilizzatori devono essere superiori ai costi da sostenere per produrre e diffondere le informazioni e, infine, è necessario valutare un appropriato bilanciamento tra i diversi postulati allo scopo di garantire gli obiettivi della rendicontazione finanziaria.

Le principali tematiche discusse durante il lavoro di elaborazione del Capitolo 2 hanno riguardato:

- la scelta di non uniformarsi al doppio livello presente nel *framework* EPSAS che distingue caratteristiche qualitative (*qualitative characteristics*) e principi applicativi (*application principles*), stabilendo invece un unico insieme di principi contabili definiti "postulati";
- i principi della continuità e della competenza, che lo Standard Setter Board ha considerato come assunzioni contabili sottostanti la redazione del bilancio. Tuttavia, mentre la competenza è stata inserita come presupposto nella Premessa del quadro concettuale, la continuità è stata collocata tra i postulati, seguendo l'impostazione utilizzata nei *framework* EPSAS e IPSAS;
- l'utilizzo del termine italiano "significatività" per tradurre il concetto espresso in inglese con il termine *relevance* e del termine "rilevanza" per tradurre il concetto espresso in inglese con il termine *materiality*, in ossequio al contenuto delle rispettive definizioni;
- l'utilizzo di alcune caratteristiche qualitative o principi applicativi presenti nei *framework* IPSAS ed EPSAS (neutralità, completezza, prevalenza della sostanza sulla forma, integrità, costanza), inserendoli nel quadro concettuale come "asserzioni" di altri postulati, in quanto rappresentativi delle specificazioni dei singoli postulati.

### 3.4. Gli elementi del bilancio di esercizio (Capitolo 3)

Il Capitolo 3 del quadro concettuale tratta degli elementi del bilancio di esercizio, intesi come gli insiemi omogenei all'interno dei quali vengono aggregati i valori contabili per essere poi presentati in classi e sotto-classi. Scopo di tale presentazione è quello di accrescere la comprensibilità del bilancio.

Seguono, quindi, le definizioni dei singoli elementi e la descrizione delle loro caratteristiche:

- le **attività**, risorse attualmente controllate da un'amministrazione pubblica come risultato di operazioni o altri eventi passati e che hanno un potenziale di servizio o la capacità di generare benefici economici;
- le **passività**, obbligazioni attuali di un'amministrazione pubblica, vincolanti per la stessa amministrazione, che richiedono un trasferimento di risorse e sono il risultato di un'operazione o di altri eventi passati;
- il **patrimonio netto**, determinato dalla differenza tra il totale delle attività e il totale delle passività e costituito dai mezzi propri (fondo di dotazione, riserve disponibili e indisponibili, risultato economico di esercizio);
- i **proventi** e i **ricavi**, vale a dire i componenti positivi del reddito, individuati negli incrementi nel patrimonio netto che non derivano da conferimenti di mezzi propri;
- i **costi** e gli **oneri**, vale a dire i componenti negativi del reddito che, in modo speculare rispetto a quelli positivi, sono rappresentati dai decrementi nel patrimonio netto che non derivano da devoluzioni di mezzi propri;
- il **risultato economico di esercizio**, inteso come differenza tra i componenti positivi e i componenti negativi.

Il terzo capitolo del quadro concettuale fa, poi, riferimento ai processi di inclusione nel bilancio degli effetti dei fatti di gestione (e ai relativi criteri di iscrizione) e di cancellazione dallo stesso delle attività o delle passività che non soddisfano più i requisiti di iscrizione, per poi chiudersi con una notazione finale relativa alla necessità di non iscrivere nel bilancio di esercizio gli elementi sui quali grava un elevato grado di incertezza riguardo l'esistenza e la misurabilità degli stessi.

I punti discussi durante il lavoro di elaborazione del Capitolo 3 hanno riguardato:

- con riferimento agli elementi del bilancio di esercizio:
  - la definizione del concetto di “attività” al fine di renderla maggiormente coerente con i *framework* IPSAS ed EPSAS, con l’esplicazione del concetto di “risorsa” e di “potenziale di servizio”;
  - la definizione del concetto di “passività”;
  - l’inserimento della voce “patrimonio netto” e l’eliminazione delle voci “conferimenti di capitale di proprietà” e “distribuzioni di capitale di proprietà”;<sup>11</sup>
  - la definizione delle voci di Conto economico “proventi e ricavi” e “costi e oneri”, con interventi volti a sottolineare maggiormente la distinzione, rispetto ai *framework* IPSAS ed EPSAS, tra i diversi concetti “proventi-ricavi” e, specularmente, “oneri-costi”, distinzione tipica del settore pubblico;
- con riferimento alla iscrizione degli elementi nel bilancio di esercizio e alla eliminazione degli stessi elementi dal bilancio di esercizio:
  - l’utilizzo dell’espressione italiana “rilevazione contabile”<sup>12</sup>, considerata la più appropriata per la traduzione del concetto di *recognition*;
  - l’inserimento di un paragrafo dedicato alla cancellazione o eliminazione (*derecognition*) di attività o passività precedentemente rilevate che non soddisfano più i requisiti di iscrizione in bilancio a seguito di cambiamenti intervenuti successivamente, in analogia con quanto previsto in sede IPSAS ed EPSAS.

### 3.5. La valutazione delle attività e delle passività (Capitolo 4)

La materia relativa ai criteri di valutazione applicabili alle attività e alle passività è un aspetto attualmente in fase di evoluzione, a livello europeo e internazionale. Nel Capitolo 4 del quadro concettuale, dedicato a questo argomento, si avverte, quindi, in apertura che, alla luce di tale evoluzione (oltre che dell’elaborazione degli standard nazionali), il capitolo stesso potrà essere oggetto di successiva revisione da parte dello Standard Setter Board. Ciò, anche in considerazione del fatto che in ambito EPSAS Working Group la trattazione dei criteri di valutazione delle attività e delle passività è stata rinviata ai singoli EPSAS, non ancora definiti,<sup>13</sup> e che la sezione del *framework* IPSAS che espone i criteri di valutazione è attualmente in fase di revisione.

Dopo tale precisazione, il capitolo tratta i vari aspetti connessi alla scelta di specifici criteri da applicare in sede di valutazione delle attività e delle passività, precisando che il quadro concettuale

<sup>11</sup> Nella bozza iniziale di quadro concettuale non era presente la voce “patrimonio netto” (a differenza dell’impostazione IPSAS) mentre erano previste le voci “conferimenti di capitale di proprietà” e “distribuzioni di capitale di proprietà”. Lo Standard Setter Board, ritenendo che i conferimenti e le distribuzioni rappresentino movimentazioni di patrimonio netto e abbiano, quindi, natura di flusso, piuttosto che di elemento, e considerandoli, inoltre, concetti poco applicabili al contesto italiano, ha optato per l’eliminazione di entrambe le voci e l’inserimento della voce “patrimonio netto”.

<sup>12</sup> La discussione interna allo Standard Setter Board si è sviluppata attorno al possibile utilizzo di tre diversi termini italiani: *rilevazione*, *registrazione* e *iscrizione*. Anche se il termine più adatto poteva variare a seconda del contesto, alla fine si è optato per l’utilizzo del termine *rilevazione*, considerato quello maggiormente appropriato per tradurre il contenuto del termine *recognition*.

<sup>13</sup> Su tale aspetto è opportuno segnalare che il lavoro di *screening* sugli IPSAS condotto a livello di EPSAS Working Group sta dimostrando la quasi totale aderenza degli standard IPSAS al *framework* EPSAS e, conseguentemente, la loro applicabilità.

si pone unicamente come guida nella scelta del criterio più idoneo a soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria, senza voler definire alcun ordine gerarchico tra i criteri stessi.

In tale ottica, il modello a valori storici e il modello a valori correnti vengono individuati come riferimenti ai quali ricondurre i criteri di valutazione applicabili a un'attività o a una passività, con l'indicazione dei relativi vantaggi e svantaggi.

Per il modello a valori correnti vengono poi specificamente elencati e illustrati i criteri applicabili alla valutazione, individuati nel *valore di mercato*, nel *costo di sostituzione*, nel *prezzo di vendita* e nel *valore d'uso* per le attività e nel *costo di adempimento*, nel *valore di mercato* e nel *costo di estinzione immediata* per le passività.

Le principali tematiche discusse durante il lavoro di elaborazione del Capitolo 4 hanno riguardato:

- l'opportunità di includere nel testo gli obiettivi della valutazione (rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione presentata nel bilancio di esercizio), presenti nel framework IPSAS ma non previsti in quello EPSAS. Su tale problematica lo Standard Setter Board ha scelto di non includere nel quadro concettuale gli obiettivi della valutazione così come formulati in sede IPSAS poiché non perfettamente coerenti con il contesto della pubblica amministrazione italiana;
- la scelta di non definire un ordine gerarchico fra i diversi criteri di valutazione, nella consapevolezza che il quadro concettuale debba fornire una guida nella scelta del criterio capace di meglio soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali nelle diverse situazioni concrete;
- la scelta di non utilizzare l'espressione fair value con riferimento a uno specifico criterio di valutazione, né trattare il fair value come un criterio di valutazione distinto e ulteriore rispetto a quelli previsti per le attività e le passività;<sup>14</sup>
- l'opportunità di rivedere in un secondo momento la stesura dell'intero capitolo alla luce dell'attività di revisione della tematica del measurement attualmente in corso in sede IPSAS.

### 3.6. La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari (Capitolo 5)

Il Capitolo 5 del quadro concettuale tratta, infine, dei vari aspetti connessi alla presentazione delle informazioni nei documenti finanziari, dall'oggetto della presentazione alla selezione dell'informazione, dalla collocazione e organizzazione dell'informazione alla pubblicità dei documenti finanziari.

Il punto segnalato come centrale su questo argomento, e del quale la proposta di quadro concettuale invita espressamente a tener conto nella presentazione delle informazioni, è che le modalità con le quali le informazioni sono presentate nel bilancio hanno una influenza diretta sui bisogni informativi degli utilizzatori e, di conseguenza, incidono sulla capacità dei documenti finanziari di contribuire al conseguimento degli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.

<sup>14</sup> Pertanto, è stato specificato che la definizione di valore di mercato fornita nel quadro concettuale corrisponde alla definizione di *fair value* attualmente utilizzata negli standard internazionali per il settore pubblico e che, in particolari circostanze, il valore che meglio rappresenta il *fair value* di un'attività o di una passività può essere determinato con criteri diversi dal riferimento diretto a prezzi o quotazioni di mercato, soprattutto nel caso in cui non esista un mercato aperto, attivo e ordinato per l'attività o la passività oggetto di valutazione.

È opportuno, quindi, che la presentazione delle informazioni tenga conto del complesso dei principi contenuti nel quadro concettuale, del collegamento tra selezione, collocazione e organizzazione delle informazioni e, al tempo stesso, della necessità di assicurare un equilibrio tra completezza e livello di dettaglio delle informazioni stesse.

Il quinto capitolo, e quindi l'intera proposta di quadro concettuale, si chiude con l'affermazione della centralità del principio di pubblicità dei documenti finanziari, della sua stretta connessione con gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e della necessità dell'utilizzo da parte delle amministrazioni pubbliche di ogni mezzo utile per rendere l'informazione finanziaria disponibile e comprensibile agli utilizzatori.

Le principali tematiche sulle quali si sono focalizzate l'analisi e la discussione nel corso dell'elaborazione del Capitolo 5 sono:

- la scelta delle modalità di presentazione delle informazioni finanziarie, per le quali, in assenza di un analogo capitolo nel framework EPSAS, lo Standard Setter Board ha ritenuto di prendere come riferimento il Capitolo 8 del framework IPSAS, che contiene indicazioni sulle modalità di presentazione delle informazioni nei documenti finanziari con specifico riguardo alla loro selezione, collocazione e organizzazione;
- la scelta di inserire, nel quadro concettuale, il principio della pubblicità del bilancio, ritenuto essenziale nell'ambito dei requisiti dell'informativa di bilancio ancorché non presente tra quelli elencati nei framework IPSAS ed EPSAS.

#### 4. La proposta di quadro concettuale elaborata dallo Standard Setter Board a confronto con i *framework* EPSAS e IPSAS e con i principi contabili vigenti in Italia

La Tabella 1, suddivisa tra le pagine 13 e 14, mette a confronto i contenuti della proposta di quadro concettuale con quelli dei corrispondenti documenti pubblicati dall'EPSAS Working Group e dal Board IPSAS.

La colonna di sinistra della tabella presenta, in successione, le voci che compongono il "sommario" della proposta di quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria delle amministrazioni pubbliche italiane definito dallo Standard Setter Board, mentre nella colonna centrale della stessa tabella e in quella di destra sono indicate le voci degli indici rispettivamente del *framework* EPSAS e di quello IPSAS, allineate per analogia con quelle del quadro concettuale per avere una visione d'insieme e cogliere similitudini, corrispondenze e differenze nei contenuti e nella sequenza delle singole voci.

TABELLA 1: I contenuti della proposta di quadro concettuale elaborato dallo Standar Setter Board a confronto con quelli dei *conceptual framework* EPSAS/IPSAS

QUADRO CONCETTUALE	EPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK	IPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK
<p><b>Premessa: Oggetto e funzioni del Quadro Concettuale</b></p>	<p><b>PREFACE</b> <b>THE EPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK</b></p> <p><b>8. STANDARD-SETTING</b></p>	<p><b>PREFACE</b> Introduction The Volume and Financial Significance of Non-Exchange Transactions The Importance of the Approved Budget The Nature of Public Sector Programs and the Longevity of the Public Sector The Nature and Purpose of Assets and Liabilities in the Public Sector The Regulatory Role of Public Sector Entities Relationship to Statistical Reporting <b>CHAPTER 1: ROLE AND AUTHORITY OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK</b> Role of the Conceptual Framework Authority of the Conceptual Framework General Purpose Financial Reports Applicability of the Conceptual Framework</p>
<p><b>1. La rendicontazione per finalità informative generali</b> I documenti finanziari per finalità informative generali Il bilancio d'esercizio Gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali Gli utilizzatori dei documenti finanziari per finalità informative generali I bisogni informativi degli utilizzatori principali dei documenti finanziari per finalità informative generali Le informazioni presentate nei documenti finanziari per finalità informative generali Le amministrazioni pubbliche che redigono i documenti finanziari per finalità informative generali</p>	<p><b>1. General Purpose Financial Reports under the EPSAS</b> General Purpose Financial Reports Objectives of General Purpose Financial Reports Objectives of General Purpose Financial Statements Accrual basis of accounting True and fair view Users of General Purpose Financial Reports</p> <p><b>6. General Purpose Financial Statements</b></p> <p><b>7. Public Sector Reporting Entity</b></p>	<p><b>CHAPTER 2: OBJECTIVES AND USERS OF GENERAL PURPOSE FINANCIAL REPORTING</b> Objectives of Financial Reporting Users of General Purpose Financial Reports Accountability and Decision Making Information Needs of Service Recipients and Resource Providers Information Provided by General Purpose Financial Reports Financial Position, Financial Performance, and Cash Flows Budget Information and Compliance with Legislation or Other Authority Governing the Raising and Use of Resources Service Delivery Achievements Prospective Financial and Non-financial Information Explanatory Information Financial Statements and Information that Enhances, Complements and Supplements the Financial Statements Other Sources of Information <b>CHAPTER 4: REPORTING ENTITY</b> Introduction Key Characteristics of a Reporting Entity</p>
<p><b>2. I postulati e i vincoli dell'informazione</b> Definizione e ambito di applicazione Significatività Rappresentazione veritiera e corretta <i>Completezza</i> <i>Neutralità</i> <i>Prevalenza della sostanza sulla forma</i> Prudenza Verificabilità Comprensibilità <i>Integrità</i> Comparabilità <i>Costanza</i> Tempestività <i>Annualità del bilancio d'esercizio</i> Continuità Vincoli all'informazione <i>Rilevanza</i> <i>Costi-benefici</i> <i>Bilanciamento tra i postulati</i></p>	<p><b>2. Qualitative Characteristics, Application Principles, Constraints</b> Qualitative characteristics Application principles Constraints</p>	<p><b>CHAPTER 3: QUALITATIVE CHARACTERISTICS</b> Introduction Relevance Faithful Representation Understandability Timeliness Comparability Verifiability Constraints on Information Included in General Purpose Financial Reports Materiality Cost-Benefit Balance between the Qualitative Characteristics</p>

QUADRO CONCETTUALE	EPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK	IPSAS CONCEPTUAL FRAMEWORK
<p><b>3. Gli elementi del bilancio di esercizio</b></p> <p>Definizione di elemento</p> <p>Le attività</p> <p>Le passività</p> <p>Il patrimonio netto</p> <p>I proventi e i ricavi</p> <p>I costi e gli oneri</p> <p>Il risultato economico di esercizio</p> <p>Iscrizione degli elementi nel bilancio di esercizio</p> <p>Eliminazione degli elementi dal bilancio di esercizio</p> <p>Incertezza nella misurabilità di un elemento</p>	<p><b>3. Definition of Elements</b></p> <p>Assets</p> <p>Liabilities</p> <p>Expenses</p> <p>Revenues</p> <p>Ownership contributions</p> <p>Ownership distributions</p> <p><b>4. Recognition and Derecognition of Elements</b></p> <p>Recognition</p> <p>Recognition criteria</p> <p>Derecognition</p>	<p><b>CHAPTER 5: ELEMENTS IN FINANCIAL STATEMENTS</b></p> <p>Introduction</p> <p>Purpose of this Chapter</p> <p>Elements and their Importance</p> <p>Elements Defined</p> <p>Assets</p> <p>Definition</p> <p>A Resource</p> <p>Presently Controlled by the Entity</p> <p>Past Event</p> <p>Liabilities</p> <p>Definition</p> <p>A Present Obligation</p> <p>An Outflow of Resources from the Entity</p> <p>Past Event</p> <p>Legal and Non-Legally Binding Obligations</p> <p>Net Financial Position, Other Resources, and Other Obligations</p> <p>Revenue and Expense</p> <p>Definitions</p> <p>Surplus or Deficit for the Period</p> <p>Ownership Contributions and Ownership Distributions</p> <p>Definitions</p> <p><b>CHAPTER 6: RECOGNITION IN FINANCIAL STATEMENTS</b></p> <p>Recognition Criteria and their Relationship to Disclosure</p> <p>Definition of an Element</p> <p>Measurement Uncertainty</p> <p>Disclosure and Recognition</p> <p>Derecognition</p>
<p><b>4. La valutazione delle attività e delle passività</b></p> <p>Il criterio del costo storico applicato alla valutazione delle attività</p> <p>I criteri di valutazione delle attività a valori correnti</p> <p>Il valore di mercato</p> <p>Il costo di sostituzione</p> <p>Il prezzo netto di vendita</p> <p>Il valore d'uso</p> <p>Il criterio del costo storico applicato alla valutazione delle passività</p> <p>I criteri di valutazione delle passività a valori correnti</p> <p>Il costo di adempimento</p> <p>Il valore di mercato</p> <p>Il costo di estinzione immediata</p>	<p><b>5. Measurement</b></p> <p>Measurement concepts for assets</p> <p>Measurement concepts for liabilities</p> <p>Measurement bases</p>	<p><b>CHAPTER 7: MEASUREMENT OF ASSETS AND LIABILITIES IN FINANCIAL STATEMENTS</b></p> <p>Introduction</p> <p>The Objective of Measurement</p> <p>Measurement Bases and their Selection</p> <p>Entry and Exit Values</p> <p>Observable and Unobservable Measures</p> <p>Entity-Specific and Non-Entity Specific Measures</p> <p>Level of Aggregation or Disaggregation for Measurement</p> <p>Measurement Bases for Assets</p> <p>Historical Cost</p> <p>Current Value Measurements</p> <p>Market Value</p> <p>Replacement Cost</p> <p>Net Selling Price</p> <p>Value in Use</p> <p>Measurement Bases for Liabilities</p> <p>Historical Cost</p> <p>Cost of Fulfillment</p> <p>Market Value</p> <p>Cost of Release</p> <p>Assumption Price</p>
<p><b>5. La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari</b></p> <p>Oggetto della presentazione</p> <p>Selezione dell'informazione</p> <p>Collocazione dell'informazione</p> <p>Organizzazione dell'informazione</p> <p>Pubblicità dei documenti finanziari per finalità informative generali</p>		<p><b>CHAPTER 8: PRESENTATION IN GENERAL PURPOSE FINANCIAL REPORTS</b></p> <p>Introduction</p> <p>Presentation</p> <p>Information Selection</p> <p>Information Selection—Nature of Information</p> <p>Information Selected for Display or Disclosure</p> <p>Principles Applicable to Information Selection</p> <p>Information Location</p> <p>Principles for Allocation of Information between Different Reports</p> <p>Principles for Location of Information within a Report</p> <p>Information Organization</p> <p>Nature of Information Relevant to Organization</p> <p>Principles Applicable to Information Organization</p>



Può, inoltre, risultare utile un confronto riepilogativo tra i principi contabili pubblici presenti nei regimi contabili dei diversi settori della pubblica amministrazione italiana (Stato, altri Enti pubblici, Università ed Enti territoriali), quelli contenuti nei *framework* IPSAS ed EPSAS e quelli previsti nella proposta di quadro concettuale per le pubbliche amministrazioni italiane.

E' importante sottolineare che i principi contabili pubblici presenti nelle normative contabili dei diversi settori della pubblica amministrazione italiana si riferiscono esclusivamente alla cosiddetta contabilità finanziaria di tipo "autorizzatoria" (finalizzata alla redazione del bilancio di previsione di bilancio, alla sua esecuzione e alla rendicontazione), mentre i principi contabili presenti nella proposta di quadro concettuale disciplinano la stesura dei documenti finanziari per finalità informative generali (bilanci di esercizio al 31/12) generati dalla contabilità economico-patrimoniale.

La Tabella 2, suddivisa tra le pagine 16, 17 e 18, espone, in modo schematico, tale confronto.

I principi dei comparti del settore pubblico italiano riportati si riferiscono alle norme contabili vigenti, in particolare:

- per lo Stato, la Legge n. 196/2009
- per gli altri Enti pubblici, il D.Lgs. 91/2011
- per le Università, il D.M. n. 19 del 2014 e
- per gli Enti territoriali il D.Lgs. 118/2011.

Dal prospetto, si evince che nella proposta di quadro concettuale sono presenti, in sostanza, tutti i principi contabili pubblici, definiti come postulati, che attengono alla rendicontazione contabile.

Non sono presenti, invece, i principi riguardanti la programmazione economico-finanziaria, come la flessibilità, la congruità o la coerenza, in quanto non attinenti l'ambito di applicazione del quadro concettuale in questione.

I principi che, invece, sono stati inseriti nella proposta di quadro concettuale, ulteriori rispetto a quelli contenuti nelle norme contabili italiane, sono quelli accettati a livello internazionale (IPSAS ed EPSAS nello specifico) come, ad esempio, la tempestività e la completezza.

A questi ultimi si aggiungono i principi classificati tra i vincoli dell'informativa finanziaria, cioè l'equilibrio costi-benefici e l'equilibrio tra i singoli postulati, che non sono contemplati nelle norme di contabilità pubblica nazionale.

Il principio di pubblicità, infine, è inserito tra i principi contabili attinenti alla presentazione delle informazioni finanziarie.

TABELLA 2: I principi contabili vigenti in Italia a confronto con quelli dei *conceptual framework* EPSAS/IPSAS e della proposta di quadro concettuale elaborato dallo SSB

PRINCIPI ATTUALMENTE IN VIGORE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	STATO <i>L. n. 196/2009, Allegato</i>	ALTRI ENTI PUBBLICI <i>D.Lgs.91/2011, Allegato 1</i>	UNIVERSITÀ <i>D.M. 19/2014</i>	ENTI TERRITORIALI <i>D.Lgs. 118/2011, Allegato 1</i>	IPSAS	EPSAS	QC ITALIANO	COMMENTI
ANNUALITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	SI (Application principle)	SI	Nel QC ITA, il principio dell'Annualità è presente all'interno del postulato della Tempestività.
UNITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA. Principio presente esclusivamente nell'ordinamento italiano.
UNIVERSALITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA in quanto non può essere considerato distinto dal concetto di completezza, a sua volta requisito del postulato della rappresentazione veritiera e corretta (quest'ultima presente nel QC ITA).
INTEGRITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	SI (Principio applicativo)	SI	Nel QC ITA, il principio dell'Integrità è presente all'interno del postulato della Comprensibilità.
VERIDICITÀ	SI	SI	SI	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nel QC ITA, il principio della Veridicità è presente come una specificazione del postulato della Rappresentazione veritiera e corretta.
ATTENDIBILITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA. Principio che si riferisce alla funzione programmatica.
CORRETTEZZA	SI	SI	SI	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nel QC ITA, il principio della Correttezza è presente come una specificazione del postulato della Rappresentazione veritiera e corretta.
CHIAREZZA (COMPRESIBILITÀ)	SI	SI	SI	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.
SIGNIFICATIVITÀ (RELEVANCE)	SI	SI	SI	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.

PRINCIPI ATTUALMENTE IN VIGORE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	STATO <i>L. n. 196/2009, Allegato</i>	ALTRI ENTI PUBBLICI <i>D.Lgs. 91/2011, Allegato 1</i>	UNIVERSITÀ <i>D.M. 19/2014</i>	ENTI TERRITORIALI <i>D.Lgs. 118/2011, Allegato 1</i>	IPSAS	EPSAS	QC ITALIANO	COMMENTI
RILEVANZA (MATERIALITY)	SI	SI	SI	SI	SI (Vincolo)	SI (Vincolo)	SI	Nel QC ITA, il principio della Rilevanza è presente come vincolo all'informazione.
FLESSIBILITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA. Principio che si riferisce alla funzione programmatica.
CONGRUITÀ	SI	SI	NO	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA. Principio che si riferisce alla funzione programmatica.
PRUDENZA	SI	SI	SI	SI	NO	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nel QC IPSAS, il principio della Prudenza è incluso nella caratteristica qualitativa <i>Faithful representation</i> .
COERENZA	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA. Principio che si riferisce alla funzione programmatica.
CONTINUITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	SI (Principio applicativo)	SI	Nel QC IPSAS, il principio della Continuità è il fondamento dell'elaborazione dei documenti finanziari (si veda par.13).
COSTANZA	NO	SI	NO	SI	NO	SI (Principio applicativo)	SI	Nel QC IPSAS, il principio della Costanza non rileva come principio, ma viene definito per meglio chiarire il postulato della Comparabilità. Nel QC ITA il principio è presente all'interno del postulato della Comparabilità.
VERIFICABILITÀ	SI	SI	NO	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.

PRINCIPI ATTUALMENTE IN VIGORE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO	STATO <i>L. n. 196/2009, Allegato</i>	ALTRI ENTI PUBBLICI <i>D.Lgs.91/2011, Allegato 1</i>	UNIVERSITÀ <i>D.M. 19/2014</i>	ENTI TERRITORIALI <i>D.Lgs. 118/2011, Allegato 1</i>	IPSAS	EPSAS	QC ITALIANO	COMMENTI
COMPARABILITÀ (COMPARABILITY)	SI	SI	SI	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.
NEUTRALITÀ (IMPARZIALITÀ)	SI	SI	SI	SI	SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nel QC ITA, il principio della Neutralità è presente come una specificazione del postulato della Rappresentazione veritiera e corretta.
TRASPARENZA	SI	SI	NO	NO	NO	NO	NO	Nel QC ITA, il principio della Trasparenza fa riferimento alla presentazione dell'informativa finanziaria (cap.5).
PUBBLICITÀ	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Nel QC ITA, il principio della Pubblicità fa riferimento alla presentazione dell'informativa finanziaria (cap.5).
PAREGGIO DEL BILANCIO (EQUILIBRIO DI BILANCIO)	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Non presente nel QC ITA. Principio che si riferisce alla contabilità finanziaria.
COMPETENZA FINANZIARIA	SI	SI	NO	SI	NO	NO	NO	Principio non attinente alla contabilità economico patrimoniale a base <i>accrual</i> .
COMPETENZA ECONOMICA	SI	SI	SI	SI	NO	NO	NO	Nel QC ITA, il principio della Competenza economica è riportato nella Premessa e nel Cap.1.
PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA	SI	SI	SI	SI	NO	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nel QC IPSAS, il principio della Prevalenza della sostanza sulla forma è incluso nella caratteristica qualitativa <i>Faithful representation</i> . Nel QC ITA, il principio è presente come una specificazione del postulato della Rappresentazione veritiera e corretta.

**TABELLA 3: Le caratteristiche qualitative, i principi applicativi e i vincoli IPSAS/EPSAS, non presenti nell'ordinamento italiano, a confronto con i postulati della proposta del QC ITA elaborato dallo SSB.**

Qualitative Characteristics e Application Principles	Descrizione		IPSAS	EPSAS	QC ITA	COMMENTI
<b>TEMPESTIVITA' (TIMELINESS)</b>	<i>Timeliness means having information available for users before it loses its capacity to be useful for accountability and decision-making purposes. Having relevant information available sooner can enhance its usefulness as input to assessments of accountability and its capacity to inform and influence decisions that need to be made.</i>		SI (Caratteristica qualitativa)	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.
<b>CONFORMITA' (COMPLIANCE)</b>	<i>A reporting entity whose financial statements comply with EPSASs shall make an explicit and unreserved statement of such compliance in the notes. Financial statements shall not be described as complying with EPSASs unless they comply with all the requirements of EPSASs.</i>		NO	SI (Principio applicativo)	NO	Non presente nel QC ITA.
<b>DATI SENSIBILI (PRESENTATIONAL SENSITIVITY)</b>	<i>There are areas where there may be some sensitivity when it comes to the level of detail at which information is presented in financial statements, e.g.: separate presentations or disclosures about individual military items, guarantees or legal cases. Presentational sensitivity however shall not have an impact on the recognition and measurement requirements related to the specific items in question. (EPSAS)</i>		NO	SI (Principio applicativo)	NO	Non presente nel QC ITA per evitare possibili carenze, omissioni o presentazioni parziali di informazioni "sensibili".
<b>COSTI-BENEFICI (COST-BENEFIT)</b>	<i>Financial reporting imposes costs. The benefits of financial reporting should justify those costs. Assessing whether the benefits of providing information justify the related costs is often a matter of judgment, because it is often not possible to identify and/or quantify all the costs and all the benefits of information included in GPFs. (EPSAS)</i>		SI (Vincolo)	SI (Vincolo)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.
<b>Balance between the individual qualitative characteristics and application principles (EQUILIBRIO TRA I SINGOLI POSTULATI)</b>	<i>The qualitative characteristics work together to contribute to the usefulness of information. In some cases, a balancing or trade-off between individual qualitative characteristics and application principles may be necessary to achieve the objectives of financial reporting. The aim is to achieve an appropriate balance among the individual qualitative characteristics and application principles in order to meet the objectives of financial reporting.</i>		SI (Vincolo)	SI (Vincolo)	SI	Nella sostanza il principio è presente nel QC ITA.
<b>COMPLETENESS (COMPLETEZZA)</b>	<i>The information which fulfils the recognition criteria should be complete within the bounds of materiality and cost-benefit considerations.</i>		NO	SI (Caratteristica qualitativa)	SI	Nel QC ITA, il principio è presente come una specificazione del postulato della Rappresentazione veritiera e corretta.

## 5. Considerazioni conclusive

La proposta di quadro concettuale descritta nella Nota rappresenta il primo prodotto elaborato dallo Standard Setter Board nell'ambito dei compiti affidatigli dalla Struttura di *governance*.

La Tabella 1 (pagine 13 e 14), che allinea per analogia le voci della proposta di quadro concettuale elaborata dallo Standard Setter Board con quelle dei *framework* EPSAS e IPSAS, rende evidente la sostanziale corrispondenza tra i contenuti dei tre documenti, al di là del diverso ordine di alcuni capitoli o sezioni dei documenti stessi.

La principale differenza tra il quadro e i due *framework* è rinvenibile nel grado di dettaglio scelto nell'elaborazione del documento nel suo insieme e a livello dei singoli contenuti, testimoniato anche dalla differenza nel numero di pagine. Da questo punto di vista la proposta di quadro concettuale, composto da 24 pagine, si colloca a metà tra il *framework* EPSAS e quello IPSAS.

Il *framework* IPSAS è, infatti, molto analitico e dettagliato nella sua stesura complessiva di 120 pagine mentre quello EPSAS, molto più sintetico, si compone di sole 14 pagine, per una precisa scelta operata in sede di stesura del documento europeo. Ad esempio, in ambito EPSAS Working Group si è deciso di rinviare ai singoli EPSAS la trattazione dei criteri di valutazione delle attività e delle passività e di non inserire nel *framework* EPSAS, a differenza di quanto avviene in quello IPSAS, una specifica sezione dedicata alle modalità di presentazione delle informazioni finanziarie.

Relativamente alla procedura seguita dalla Struttura di *governance*, in coerenza con il *due process* previsto nella Determina 35518, lo Standard Setter Board, organo tecnico indipendente deputato alla formulazione delle proposte di statuizione in materia di principi e standard contabili, ha avviato le sue attività partendo dalla elaborazione del quadro concettuale proprio per delineare preventivamente la cornice complessiva entro la quale verranno poi definiti gli standard contabili delle amministrazioni pubbliche italiane (ITAS).

È opportuno ribadire che l'intendimento della Determina è quello di giungere alla definizione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per le pubbliche amministrazioni italiane seguendo un percorso che prevede un *due process* trasparente, articolato in diverse fasi (preparatoria, consultiva, propositiva e decisionale) che ha portato, in questo primo periodo di attività, alla definizione della proposta di quadro concettuale e che condurrà, successivamente, alle proposte di standard contabili e al raggiungimento degli altri obiettivi indicati nel Piano Triennale delle attività della Struttura di *governance* definito dal Comitato Direttivo (manuale operativo, piano dei conti multidimensionale, programmi di formazione).

In particolare, con riferimento alla proposta di quadro concettuale, il documento è stato trasmesso dalla Segreteria tecnica al Gruppo di consultazione RGS lo scorso 12 marzo e, come previsto dal Regolamento allegato alla citata Determina del Ragioniere Generale dello Stato, il Gruppo di consultazione ha proceduto alla sua valutazione consolidando le eventuali osservazioni e richieste formulate dai componenti del Gruppo ed elaborando il parere di competenza sul documento stesso.

Successivamente, dopo che lo Standard Setter Board avrà valutato le eventuali richieste di riesame del quadro concettuale (accogliendo le proposte di revisione o motivando il non accoglimento delle stesse), il quadro concettuale verrà trasmesso al Comitato direttivo che, a sua volta, procederà alla pubblicazione dello stesso sulla sezione di contabilità *accrual* del sito web della Ragioneria Generale dello Stato e al suo invio agli *stakeholder* istituzionali.

Infine, a seguito delle eventuali ulteriori modifiche che potrebbero intervenire in questa fase di consultazione esterna, la proposta di quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria delle pubbliche amministrazioni italiane verrà definitivamente approvato assumendo in tal modo la veste di “documento finale”.