

Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration (SRSS/SC2019/170)

Introduzione agli IPSAS

Profili Introduttivi e il Quadro Concettuale (Seminario 1)

intellera
consulting

Roma, 21 gennaio 2022



Agenda

Introduzione agli IPSAS – Seminari

Introduzione agli IPSAS – Seminario n. 1: Profili Introduttivi e il Quadro Concettuale

- 1.1 Finalità e beneficiari
- 1.2 Il contesto di riferimento
- 1.3 I progetti SRSS ai fini dell'implementazione della contabilità accrual nella PA italiana
- 1.4 Il Conceptual Framework IPSAS
- 1.5 Gli standard IPSAS: profili introduttivi
- 1.6 Illustrazione del tool "IPSAS in a Box"

Introduzione agli IPSAS – Seminario n. 2: La struttura degli IPSAS. IPSAS 12, IPSAS 16 e IPSAS 17

- 2.1 La struttura "tipo" degli standard IPSAS
- 2.2 Gli standard IPSAS oggetto di approfondimento
- 2.3 Focus: IPSAS 17 - Property, plant and equipment
- 2.4 Focus: IPSAS 16 - Investment Property
- 2.5 Focus: IPSAS 12 - Inventories

Introduzione agli IPSAS – Seminario n. 3: IPSAS 31 IPSAS 23 e IPSAS 9

- 3.1 Focus: IPSAS 31 - Intangible Assets
- 3.2 Focus: IPSAS 23 - Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)
- 3.3 Focus: IPSAS 9 - Revenue from exchange transactions

Introduzione agli IPSAS – Seminario n. 4: IPSAS 1 e IPSAS 2, IPSAS 19 e IPSAS 33

- 4.1 Focus: IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements & IPSAS 2 - Cash Flow Statements
 - 4.2 Focus: IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
 - 4.3 Focus: IPSAS 33 - First-Time Adoption of Accrual Basis
-



Agenda

Introduzione agli IPSAS – Seminario n. 1: Profili Introduttivi e il Quadro Concettuale

Pagina

| | |
|---|----|
| 1.1 Finalità e beneficiari | 4 |
| 1.2 Il contesto di riferimento | 5 |
| 1.2.1 Definizione e presupposti della contabilità <i>accrual</i> | 9 |
| 1.3 I progetti SRSS ai fini dell'implementazione della contabilità <i>accrual</i> nella PA italiana | 11 |
| 1.4 Il <i>Conceptual Framework</i> IPSAS | 13 |
| 1.4.1 Il <i>Conceptual Framework</i> EPAS | 33 |
| 1.4.2 La Proposta di Quadro Concettuale ITAS | 35 |
| 1.5 Gli standard IPSAS: profili introduttivi | 37 |
| 1.6 Illustrazione del tool "IPSAS in a Box" | 40 |
| Q&A | 41 |

1.1 Finalità e beneficiari

Finalità:

- ripercorrere il **contesto nazionale di riforme** della **contabilità pubblica**;
- delineare le principali **differenze** tra contabilità **finanziaria** e **accrual** ;
- illustrare i presupposti di un **framework** contabile su base **accrual** , ispirato agli **IPSAS** e agli approvandi **EPSAS** ;
- evidenziare le principali caratteristiche degli **International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**, con approfondimenti dedicati;
- fornire degli esempi applicativi, attraverso **micro-esercitazioni** , in modo da agevolare la comprensione e il recepimento delle nozioni chiave oggetto del *training*.



Beneficiari:

- **funzionari e dirigenti** della Ragioneria Generale dello Stato e di altri Dipartimenti del MEF;
- **personale impiegato** presso altre Pubbliche Amministrazioni che saranno impattate dalla riforma.



1.2 Il contesto di riferimento (1/3)

Dal 1997, l'**IPSASB** (organismo che emana i principi contabili internazionali per il settore pubblico) ha pubblicato:

- **42 IPSAS** a base *accrual* (+ 1 standard *cash basis* per le amministrazioni in transizione all'*accrual*)
- **3 Recommended Practice Guidelines - RPGs** (linee guida su specifici ambiti di rendicontazione finanziaria)

Nel **2014** l'**IPSASB** ha pubblicato il **Conceptual Framework**.

Gli **standard IPSAS** condividono un impianto comune con gli **IAS/IFRS**. Pertanto, l'**IPSASB** ne monitora periodicamente l'evoluzione al fine di recepirne gli aggiornamenti ed eliminare **le differenze non necessarie** (quando questi possono essere applicati anche nel contesto pubblico senza la necessità di ulteriori adattamenti).

Modalità di recepimento tra IPSAS e IAS/IFRS :

- IAS/IFRS **recepiti** negli IPSAS con l'integrazione di specifiche minori per il settore pubblico (**terminologia e modifiche minori**);
- IAS/IFRS **recepiti** negli IPSAS con l'aggiunta di linee guida per il settore pubblico (**terminologia e modifiche**);
- IAS/IFRS **non recepiti** negli IPSAS, in quanto non rilevanti per il settore pubblico;
- **IPSAS specifici** per il settore pubblico con **eventuali riferimenti IFRS**;
- **IPSAS specifici** per il settore pubblico (**nessun riferimento** a IAS/IFRS esistenti).

1.2 Il contesto di riferimento (2/3)

Il **coordinamento** delle politiche economiche e di bilancio a livello comunitario presuppone l'**armonizzazione dei bilanci** degli Stati membri, tale da consentire la **comparazione** e la **valutazione** del rispetto delle regole previste dai trattati europei.

Il **disavanzo** e il **debito pubblico** sono criteri utilizzati per la sorveglianza dei bilanci pubblici UE definiti applicando il **Sistema Europeo dei Conti nazionali (SEC/ESA)** che comprende una metodologia e un programma di trasmissione che definisce i conti e le tavole che tutti gli Stati membri sono tenuti ad utilizzare.

Tuttavia, le statistiche dei conti nazionali sono una rielaborazione di dati "**primari**" elaborati sulla base dei principi e dei **sistemi nazionali di contabilità pubblica** degli Stati membri che, essendo diversi, generano **eterogeneità** tra i Paesi.

Six pack

È un pacchetto legislativo inerente all'ambito della contabilità pubblica composto da 5 regolamenti e dalla **Direttiva UE 85/2011** relativa ai requisiti per i **quadri di bilancio degli Stati membri**.

Ha posto la questione della necessità di una più **rigorosa e trasparente rendicontazione** di dati di finanza pubblica comparabili per la stabilità finanziaria e il corretto funzionamento del **quadro di sorveglianza dei bilanci dell'Unione**.

Il termine **competenza** utilizzato nella direttiva UE 85/2011 si riferisce alla **competenza economica**, volendo applicare tale criterio ai dati di base necessari per la predisposizione dei conti definiti dal **SEC95** (ora SEC2010).

1.2 Il contesto di riferimento (3/3)

Articolo 16, paragrafo
3 **Direttiva UE**
85/2011

Entro il 31 dicembre 2012, la **Commissione Europea** deve **valutare l'adeguatezza dei principi contabili internazionali** applicabili al settore pubblico [gli IPSAS] per gli Stati membri.

In attuazione di tale indicazione, nel marzo 2013 la Commissione ha pubblicato il "**Rapporto IPSAS**".

Rapporto IPSAS (2013)

Contiene raccomandazioni sullo sviluppo di **principi contabili armonizzati a livello europeo** per il settore pubblico sulla base degli IPSAS, ma integrati e adattati alle esigenze specifiche contabili e gestionali del settore pubblico nell'Unione europea.

IL "**Progetto EPSAS**" (*European Public Sector Accounting Standards*): è stata avviata nel 2013 un'iniziativa che ha visto la creazione di **una struttura di governance di autorità pubbliche e organismi privati** sotto la guida della **Commissione europea** (Eurostat).

Progetto EPSAS

- **Obiettivo: armonizzazione e introduzione di nuove norme contabili di qualità** a livello micro, aumentando la trasparenza e la confrontabilità dei bilanci dei singoli Stati Membri.
- Ciò ridurrebbe inoltre la necessità di operare aggiustamenti dei flussi informativi prodotti utilizzando differenti sistemi di contabilità pubblica.



La contabilità pubblica in Italia

Il processo di riforma della contabilità nazionale

❖ Armonizzazione Contabile

Avvio del processo di **armonizzazione** dei sistemi contabili nazionali, con la **Legge del 31 dicembre 2009, n. 196**, in coerenza con i criteri UE, al fine di adottare "sistemi di contabilità pubblica che coprono in modo completo e uniforme tutti i settori dell'Amministrazione Pubblica e contengono le informazioni necessarie per generare dati fondati sul **principio di competenza** al fine di predisporre i dati basati sulle norme SEC 95" (Art. 3 Direttiva 2011/85/UE).

❖ Contabilità finanziaria "integrata"

Impatto significativo sulle Amministrazioni che utilizzavano il tradizionale sistema di contabilità finanziaria che hanno adottato un sistema di **contabilità finanziaria "integrata"**, abbinando un modello di contabilità per competenza al tradizionale sistema contabile, sebbene a mero scopo informativo.

❖ Modelli contabili di riferimento

Coesistenza di due logiche di contabilità che, in combinazione con una varietà di norme contabili diverse, classificazioni contabili e strutture dei bilanci, hanno dato origine in Italia a **diversi "modelli"** contabili, ai cui antipodi si pongono i sistemi di **contabilità finanziaria «pure cash»** e quelli su base **accrual**.

Pure Cash



Contabilità finanziaria "integrata"



Full accrual



1.2.1 Definizione e presupposti della contabilità *accrual* (1/2)

Cosa si intende per “**Accrual basis of accounting**”?

*“**Accrual basis means** a basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are **assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses.**”*

IPSAS 1 - PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (pp. 32-33)

1.2.1 Definizione e presupposti della contabilità *accrual* (2/2)

Tre requisiti interconnessi:

1. operazioni e altri eventi rilevati nel sistema contabile in un momento diverso dalla riscossione o dal pagamento di denaro (**momento della rilevazione**);
2. attribuzione dei valori-flusso all'esercizio in base a un principio diverso dal momento di riscossione / pagamento di denaro (**imputazione secondo il principio di competenza economica**);
3. oggetto del sistema contabile più ampio dei flussi di cassa dell'esercizio e del fondo cassa alla fine dell'esercizio (**oggetto della rilevazione**: attività, passività, patrimonio netto, ricavi/proventi, costi/oneri).



Attenzione!

- **non** tutte le definizioni utilizzate a livello internazionale **considerano congiuntamente i tre requisiti**;
- la traduzione italiana «**competenza economica**» si focalizza sul requisito sub 2);
- «*Accrual basis*» non significa necessariamente competenza economica intesa come correlazione tra costi e ricavi.

1.3 I progetti SRSS ai fini dell'implementazione della contabilità *accrual* nella PA italiana



Nel dettaglio, il percorso avviato propedeuticamente al progetto ***Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration*** si è articolato in tre step:

- | | |
|--|---|
| | Organizzazione di visite di studio in Stati membri selezionati che avessero o stessero attuando riforme contabili. Le visite di studio, con la partecipazione di rappresentanti del MEF, si sono concluse nel maggio 2018 |
| | Preparazione di una <i>gap analysis</i> per evidenziare la distanza tra il/i modello/i contabile/i in uso presso le amministrazioni pubbliche italiane e un sistema di contabilità per competenza basato su IPSAS/EPSAS. Tale documento ha di fatto posto le basi per la preparazione dello step 3 e l'inizio delle attività di definizione del framework contabile |
| | Definizione di un piano d'azione per implementare un sistema di contabilità <i>accrual</i> completo basato su IPSAS/EPSAS per tutta il GGS (SRSS/SC2019/170) |

SRSS/SC2019/170: Il *Framework* contabile oggetto della proposta

Il nuovo **framework contabile proposto** come risultato finale del **progetto SRSS** si basa principalmente sulla proposta di tre (set di) documenti, essenziali per definire i presupposti del nuovo sistema contabile ed agevolarne l'implementazione:

Quadro Concettuale

Definisce i **postulati e i principi di carattere generale** atti a fornire una base comune per la statuizione degli standard contabili riguardanti le specifiche classi di operazioni ed eventi, allo scopo di garantirne omogeneità e coerenza.

Standard

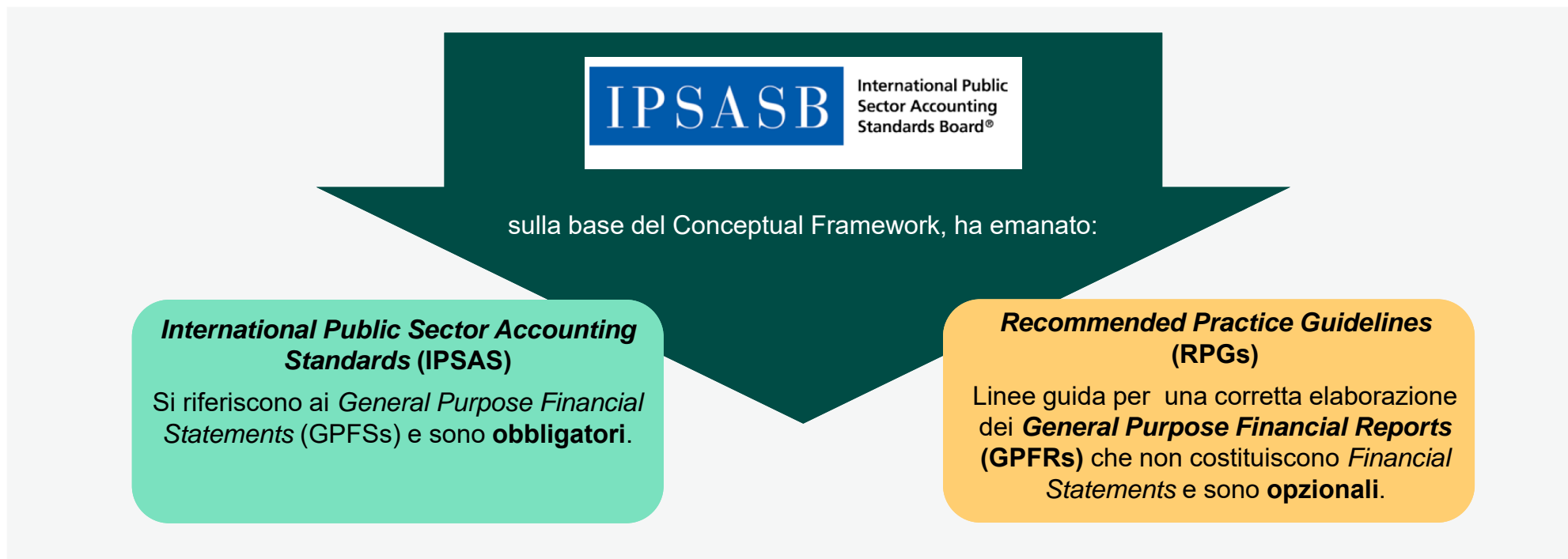
Costituiscono le **regole specifiche** per determinate classi di operazioni ed eventi oggetto di rendicontazione, rientranti nel perimetro dei *General Purpose Financial Reports*.

Implementation Manual

Rappresenta una prima **guida operativa** per una maggiore comprensione e applicazione degli standard, attraverso esempi esplicativi e casi pratici di tenuta della contabilità per i vari elementi oggetto delle operazioni di rendicontazione.

1.4 Il Conceptual Framework IPSAS

Il *Conceptual Framework* IPSAS, sviluppato ed emanato dall'**IPSASB**, definisce i **principi contabili** per il settore pubblico su base contabile *accrual*, al fine di migliorare **omogeneità** e **coerenza** delle informazioni contabili, incrementarne la **trasparenza** e rafforzare la **responsabilità della gestione** finanziaria del settore pubblico.

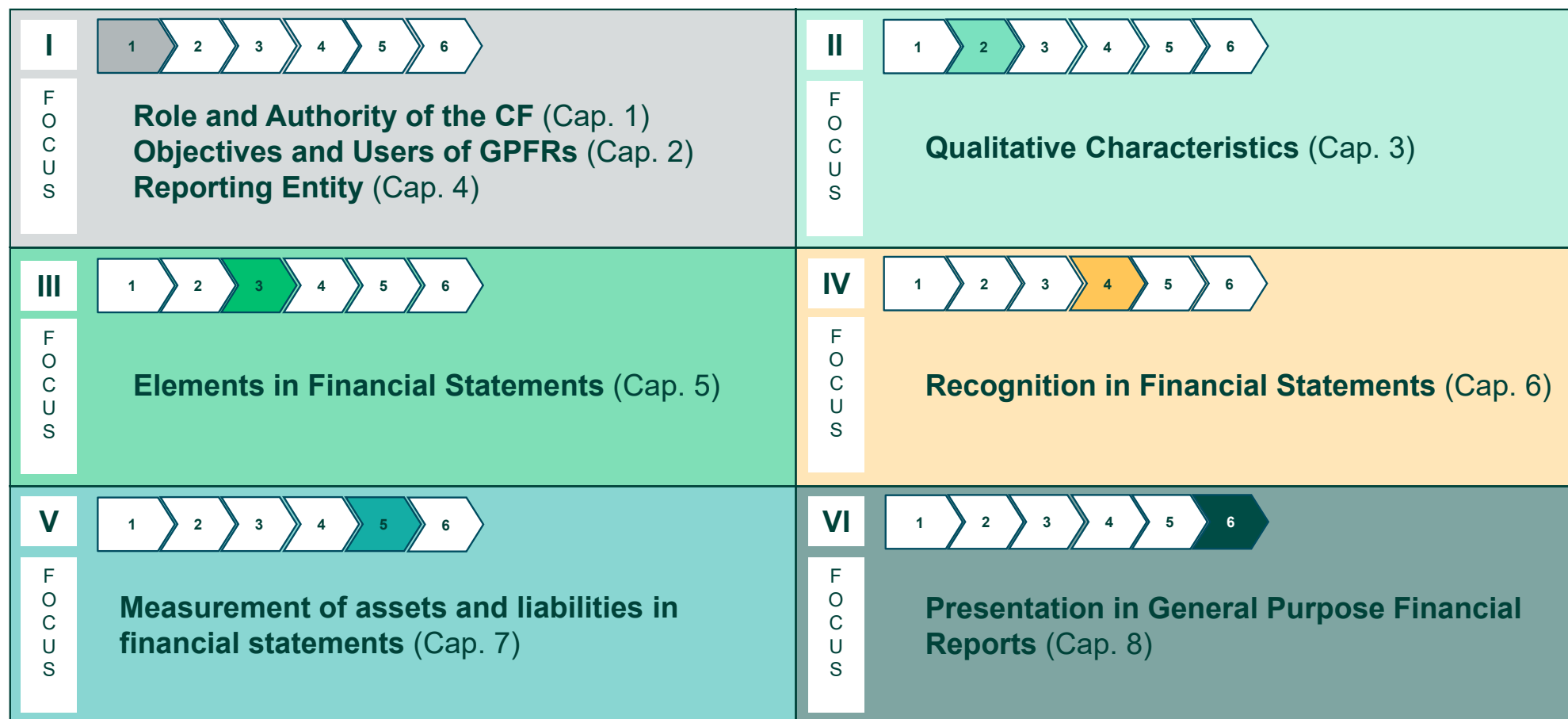


Il Conceptual Framework IPSAS: indice

| Contents | Page |
|---|-------------|
| Preface | |
| Chapter 1: Role and Authority of the Conceptual Framework | 4-7 |
| Chapter 2: Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting | 8-11 |
| Chapter 3: Qualitative Characteristics | 12-26 |
| Chapter 4: Reporting Entity | 27-42 |
| Chapter 5: Elements in Financial Statements | 43-48 |
| Chapter 6: Recognition in Financial Statements | 49-71 |
| Chapter 7: Measurement of assets and liabilities in Financial Statements | 72-76 |
| Chapter 8: Presentation in General Purpose Financial Reports | 77-101 |
| Appendix A. Conceptual Framework Due Process Publications | 102-117 |

The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by public sector entities, p. 3

Il Conceptual Framework: *foci*



I General Purpose Financial Reports (GPFRs)

I **documenti finanziari per finalità informative generali** comprendono il **bilancio d'esercizio** e gli altri documenti finanziari predisposti da un'amministrazione pubblica per soddisfare i **bisogni informativi della generalità degli utilizzatori** che non possono ottenere la produzione di documenti finanziari specifici per le loro esigenze.

Bilancio d'esercizio

Le informazioni contabili presentate nel **bilancio d'esercizio** costituiscono la parte centrale della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali, opportunamente corredata di **informazioni integrative** e supplementari rispetto a quelle contabili (*notes*).

Il bilancio deve fornire una **rappresentazione veritiera e corretta** della situazione patrimoniale, del risultato economico e dei flussi di cassa di un'amministrazione pubblica al termine di un esercizio.

A tali fini, il **contenuto minimo del bilancio d'esercizio** comprende:



Stato Patrimoniale



Conto Economico



Rendiconto finanziario dei flussi di cassa



Prospetto delle variazioni del patrimonio netto



Raffronto tra importi preventivi e consuntivi



Nota integrativa

Focus I: Role and Authority of the Conceptual Framework (1/4)

Role

L' **IPSASB** sviluppa i propri standard (**IPSAS**) per la preparazione e alla presentazione dei GPFRs in funzione dei presupposti e dei principi riportati nel **Quadro Concettuale**.

Il Quadro Concettuale (**Conceptual Framework**) stabilisce i **principi generali** o **postulati** alla base della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali.

Authority

- **Fornisce una guida agli operatori nella risoluzione di questioni** specifiche riguardanti la **rilevazione contabile** e la presentazione di operazioni o eventi nei documenti finanziari per finalità informative generali, allorquando siano possibili interpretazioni diverse delle regole contabili esistenti o manchi una disciplina specifica; ✓
- **Fornisce un ausilio agli utilizzatori** nella comprensione delle informazioni finanziarie fornite dalle amministrazioni pubbliche. ✓

Non prescrive regole di rilevazione contabile e di presentazione nei documenti finanziari di specifiche classi di operazioni o eventi. Tale compito è demandato agli standard contabili e alle altre fonti di regolamentazione tecnica. ✗

Applicability of the Conceptual Framework

- Entità del settore pubblico che applicano gli IPSAS;
- GPFRs di governi nazionali, regionali, statali/provinciali e locali;
- Ministeri, dipartimenti, programmi, consigli, commissioni, agenzie governative;
- Fondi di previdenza del settore pubblico, trust e autorità statutarie;
- Organizzazioni governative internazionali.



Focus I: Objectives of GPFRs (2/4)

Obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali:



- fornire evidenza alla collettività dell'uso delle risorse pubbliche e rendere conto dei risultati conseguiti con le risorse utilizzate (**accountability**);
- supportare i processi decisionali;
- valutare la quantità e la qualità dei servizi erogati nel periodo amministrativo;
- valutare la capacità dell'amministrazione di continuare a erogare servizi in futuro;
- fornire una **minima base di informazioni** comuni a quei soggetti che non dispongono di modalità alternative di accesso alle informazioni finanziarie rilevanti.

Bisogni informativi soddisfatti

Situazione patrimoniale:

- capacità di preservare le risorse affidate alla gestione;
- capacità operativa;
- capacità di adempiere alle obbligazioni nel breve termine (liquidità);
- capacità di adempiere alle obbligazioni nel medio-lungo termine (solvibilità);
- capacità di continuare a finanziare le proprie attività e di perseguire gli obiettivi operativi in futuro (capacità finanziaria).

Risultato economico:

- efficienza ed economicità della gestione dei servizi;
- fonti e misura di copertura dei costi e degli oneri;
- capacità di conservare l'integrità del patrimonio a tutela dell'equità intergenerazionale;
- rispetto dei vincoli e conseguimento degli obiettivi già formalizzati, in termini di proventi/ricavi e costi/oneri, nel budget.

Flussi di cassa:

- impatto della gestione sulla liquidità e la solvibilità dell'amministrazione pubblica;
- flussi di cassa atti a sostenere l'erogazione dei servizi nei futuri periodi amministrativi;
- rispetto dei vincoli e conseguimento degli obiettivi già formalizzati in termini di incassi e pagamenti nel budget del medesimo periodo amministrativo.

Focus I: Users of GPFRs (3/4)

Utilizzatori delle informazioni



Fornitori di risorse

Sono i soggetti che **conferiscono le risorse** alla pubblica amministrazione per la produzione e l'erogazione di servizi. Per risorse si intendono tutti i **fattori economici** utilizzati nella produzione dei servizi.

I **soggetti** che apportano risorse comprendono:

- contribuenti;
- prestatori di capitale a titolo gratuito o di credito;
- fornitori di beni e servizi, dipendenti, comunità locali altri.

È comune che uno stesso soggetto possa trovarsi, nei confronti di un'amministrazione pubblica, sia nella posizione di fornitore di risorse che di destinatario dei servizi. Tale situazione è propria del cittadino contribuente.

Destinatari dei servizi

Sono i soggetti che **ricevono**, o si attendono di ricevere, i servizi quali risultato dell'impiego delle risorse investite.

La nozione di **servizio** include i servizi pubblici in senso proprio, i beni pubblici, i trasferimenti, le politiche e gli altri output di un'amministrazione pubblica.

Gli **attuali o potenziali destinatari** dei servizi pubblici comprendono:

- singoli individui;
- famiglie;
- imprese;
- altri soggetti residenti in un dato territorio;
- fruitori dei servizi erogati da un'amministrazione pubblica.

Anche **soggetti che dispongono dell'autorità di richiedere la produzione di documenti finanziari specifici per le loro esigenze** possono utilizzare le informazioni contenute in tali documenti finanziari (autorità di controllo esterno, Unione Europea, istituzioni internazionali, autorità di controllo sui mercati finanziari, agenzie di rating, istituti di statistica, etc.)

Focus I: Reporting Entity (4/4)

Una **reporting entity pubblica** è costituita da un'amministrazione pubblica, un programma o un'area identificabile di attività che redige i GPFRs. Può comprendere due o più entità separate che presentano i GPFRs come fossero un'unica amministrazione: tale amministrazione è definita **reporting entity di gruppo**.

Una **reporting entity** del settore pubblico presenta le seguenti **caratteristiche chiave**:

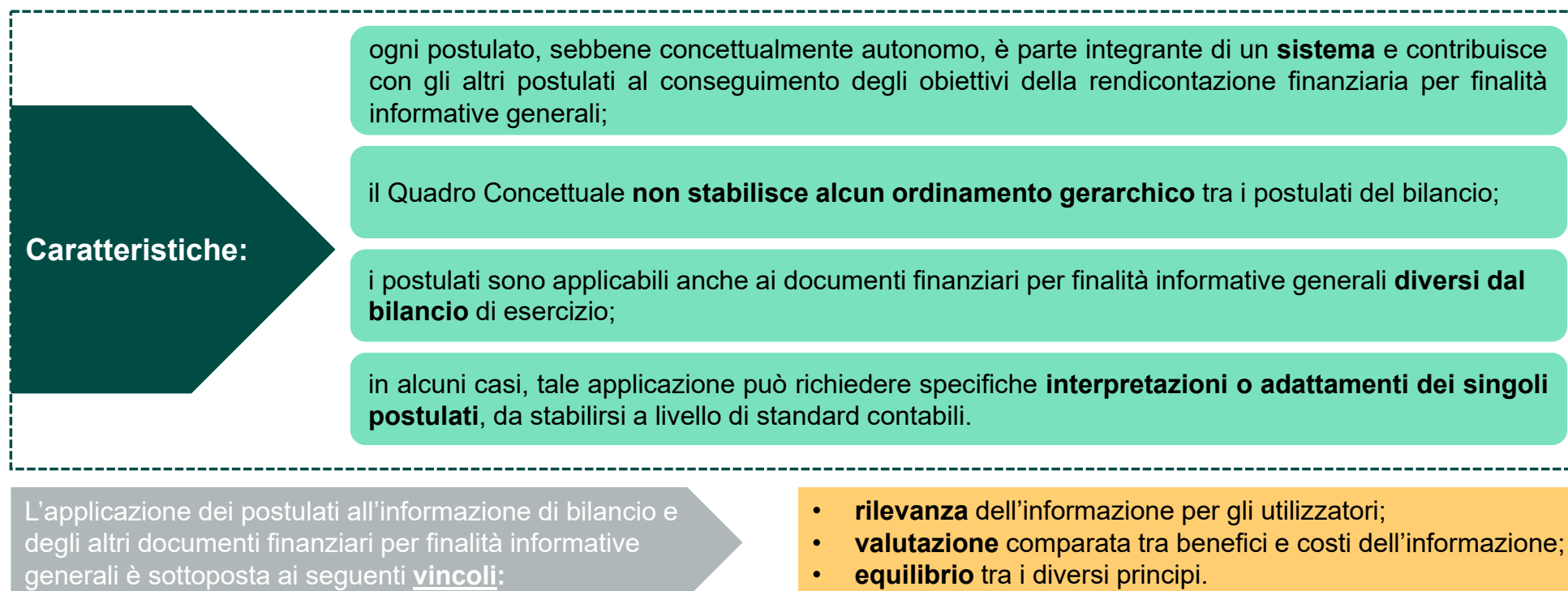
- è un'entità che raccoglie risorse da, o per conto di, elettori e/o utilizza risorse per intraprendere attività a beneficio o per conto di tali elettori;
- ci sono destinatari di servizi o fornitori di risorse che dipendono dai GPFRs dell'amministrazione per reperire informazioni ai fini dell'accertamento delle responsabilità della gestione o del miglioramento del processo decisionale.

La redazione dei documenti finanziari per finalità informative generali è richiesta per le entità che presentino uno o più dei seguenti requisiti:

- ☐ capacità di assumere **decisioni** e di svolgere attività di **raccolta e impiego di risorse**, per le quali l'entità è responsabile nei confronti dei fornitori delle risorse e/o dei destinatari dei servizi;
- ☐ capacità di possedere e negoziare risorse **in nome proprio**;
- ☐ capacità di **assumere per proprio conto obbligazioni** o impegni nei confronti dei terzi.

Focus II: Qualitative Characteristics (1/3)

I **postulati** rappresentano i **principi generali** di redazione dei documenti finanziari per finalità informative generali che garantiscono la **qualità dell'informazione (finanziaria e non)** e la **rendono utile agli utilizzatori**.



Focus II: Qualitative Characteristics (2/3)

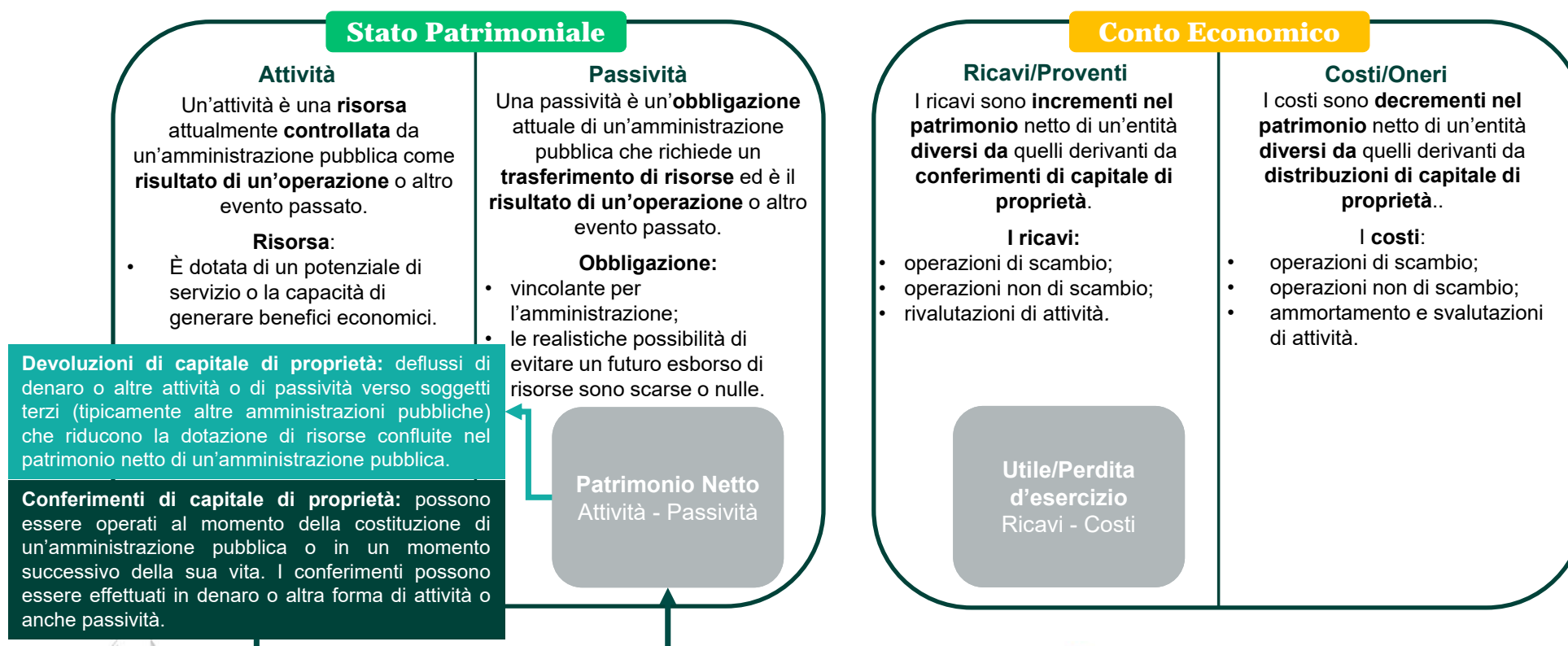
| Qualitative Characteristics | Descrizione |
|---|--|
| Relevance (Significatività) | Un' informazione finanziaria o non-finanziaria è significativa se è determinante nel raggiungimento degli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali, ovvero quando ha valore confermativo, predittivo o entrambi . |
| Faithful Representation (Rappresentazione veritiera e corretta) | Informazione: <ul style="list-style-type: none"> • Veritiera: completa, neutrale, priva di errori rilevanti e rispetta la sostanza effettiva del fenomeno descritto; • Corretta: aritmeticamente esatta, ragionevole, <i>compliant</i> con le norme. |
| Understandability (Comprensibilità) | L'informazione deve essere presentata in modo tale da facilitare sia gli utilizzatori esperti che 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'informazione venga resa disponibile per gli utilizzatori prima che perda l'utilità a fini decisionali e di accountability . |
| Comparability (Confrontabilità) | La confrontabilità dell'informazione consente agli utilizzatori di individuare similitudini e differenze tra fenomeni riguardanti due o più amministrazioni pubbliche o la medesima amministrazione in diversi istanti di tempo. |
| Verifiability (Verificabilità) | La verificabilità è la qualità dell'informazione che garantisce agli utilizzatori che l'informazione contenuta nei documenti finanziari per finalità informative generali rappresenti in modo veritiero e corretto i fenomeni economici e non economici che ne sono oggetto |

Focus II: Qualitative Characteristics (3/3)

| Vincoli all'informativa | Descrizione |
|---|--|
| Materiality (Rilevanza) | L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare la dimostrazione dell'uso delle risorse pubbliche o le decisioni assunte dagli utilizzatori sulla base dei documenti finanziari con finalità informative generali. |
| Cost-benefit (Rapporto Costi/benefici) | La rendicontazione finanziaria comporta dei costi , che dovrebbero essere giustificati dai benefici generati dall'informativa prodotta, in termini decisionali e di dimostrazione dell'uso delle risorse pubbliche. |
| Balance between the QCs (Equilibrio tra le caratteristiche qualitative) | <p>I postulati che definiscono le caratteristiche qualitative dell'informazione contribuiscono, nel loro complesso, a rendere utile l'informativa per i destinatari.</p> <p>Al fine di conseguire gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali è necessario, in determinate circostanze, assicurare un appropriato bilanciamento tra i singoli postulati, tenendo in considerazione che il CF non definisce un ordine gerarchico tra gli stessi.</p> |

Focus III: Elements in Financial Statements

Il **bilancio di esercizio** presenta gli effetti delle operazioni e degli altri eventi rilevanti raggruppandoli in grandi **classi omogenee** per caratteristiche economiche. Tali insiemi costituiscono gli **elementi del bilancio di esercizio** e un riferimento fondamentale per la registrazione, classificazione e aggregazione dei valori contabili.



Focus IV: Recognition in Financial Statements

L'**iscrizione/rilevazione** è il processo che conduce a **riconoscere e presentare** in una voce dello stato patrimoniale o del conto economico gli effetti di un'operazione o altro evento. I **requisiti** per l'iscrizione in bilancio sono i seguenti:

Requisito 1

Gli **effetti dell'operazione** o altro evento devono soddisfare la definizione di **elemento** (attività; passività; conferimenti di capitale di proprietà; distribuzioni di capitale di proprietà; ricavi/proventi; costi/oneri).

Requisito 2

L'elemento deve essere **misurabile** in modo da rispettare le **caratteristiche qualitative** e i **vincoli** riguardanti l'informazione fornita nei documenti finanziari per finalità informative generali.

Tutti gli effetti delle operazioni o altri eventi che soddisfino i suddetti **requisiti** devono essere iscritti nello **stato patrimoniale** o nel **conto economico** a seguito della valutazione del **grado di incertezza** che grava sull'**esistenza** e la **misurabilità** dell'elemento considerato.

! Se il **grado di incertezza** in merito all'**esistenza** e alla **valutazione** di un elemento è così **elevato** da non consentire il conseguimento delle caratteristiche qualitative dell'informazione finanziaria, **esso non va iscritto in bilancio** o, se precedentemente iscritto, **va rimosso**.

La nota **integrativa fornisce le informazioni** in merito agli effetti di quelle **operazioni** o altri eventi che **non soddisfino alcuni dei requisiti per l'iscrizione** nello stato patrimoniale o nel conto economico, ma che siano rilevanti per il conseguimento degli obiettivi dell'informazione finanziaria per finalità informative generali.

Focus V: Measurement of assets and liabilities in financial statements (1/3)

I **criteri** applicabili alla **valutazione** delle singole classi di **attività** e **passività** sono **molteplici**. Va valutato quello che maggiormente consente di presentare efficacemente le informazioni utili a responsabilizzare sull'**utilizzo delle risorse** e a servire le **finalità decisionali** degli utilizzatori. Il criterio prescelto deve in ogni caso riflettere gli **obiettivi** della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e rispettare i **postulati** e i **vincoli** dell'informazione presentata nel bilancio di esercizio.



Focus V: Measurement of assets and liabilities in financial statements (2/3)

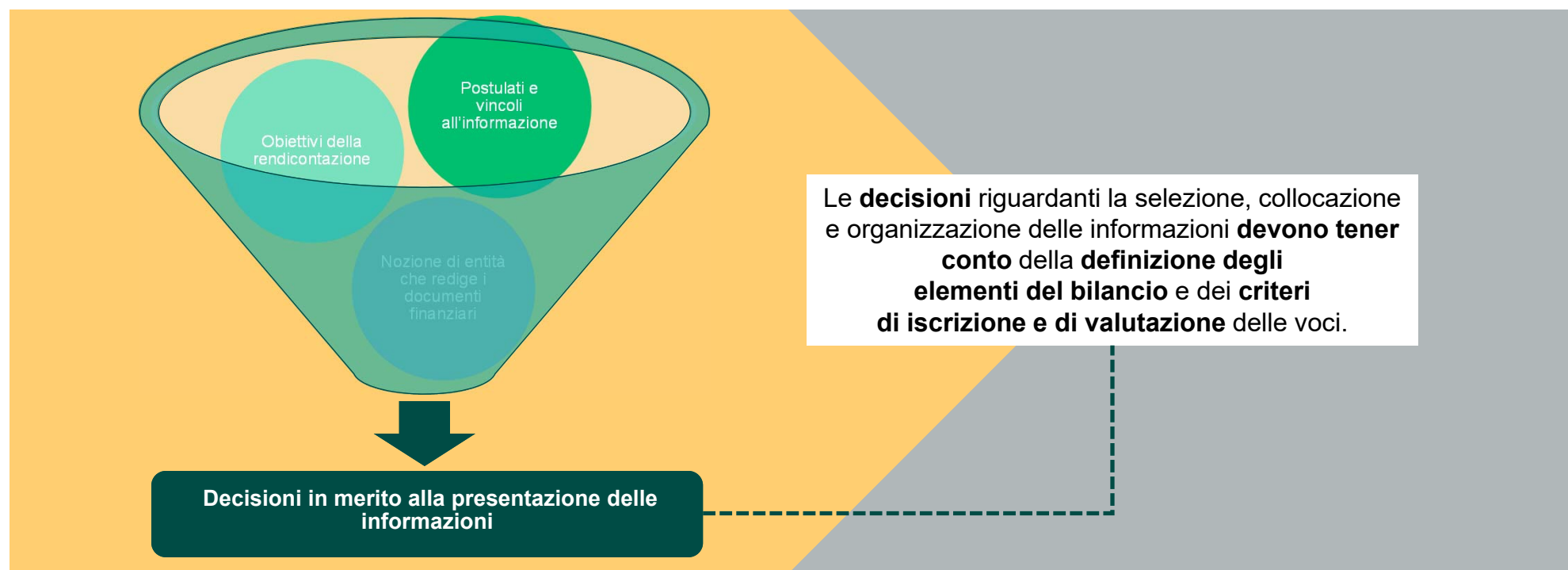
| Metodo di valutazione delle attività | Descrizione |
|--------------------------------------|--|
| Historical cost | Sacrificio economico sostenuto per acquistare dall'esterno o produrre all'interno un'attività, pari al denaro o suoi equivalenti o al valore degli altri beni economici scambiati (per l'acquisto) o consumati (per la produzione) al momento dell'acquisizione dell'attività. |
| Market value | Valore al quale un'attività potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione (mercato aperto, attivo e ordinato vs. mercato inattivo). |
| Replacement cost | Costo minimo che l'amministrazione dovrebbe sostenere per sostituire il potenziale di servizio di un'attività (comprensivo del valore che l'amministrazione otterrà dall'alienazione dell'attività al termine della sua vita utile) alla data del bilancio. |
| Net selling price | Valore che considera quanto l'amministrazione può ricavare dalla cessione dell'attività tenendo conto delle condizioni specifiche della transazione e al netto dei costi di vendita . |
| Value in use | Valore attuale per l'amministrazione del residuo potenziale di servizio di un'attività o della sua residua capacità di generare benefici economici , sotto l'ipotesi che essa continui ad essere utilizzata, incluso il valore netto ottenibile dalla cessione dell'attività al termine della vita utile. |

Focus V: Measurement of assets and liabilities in financial statements (3/3)

| Metodo di valutazione delle passività | Descrizione |
|---------------------------------------|--|
| Historical cost | Corrispettivo ricevuto per assumere la relativa obbligazione, pari al denaro o suoi equivalenti o al valore degli altri beni economici ricevuti al momento nel quale la passività è sorta. |
| Market value | Valore al quale una passività potrebbe essere regolata tra parti consapevoli e disponibili in una libera transazione. |
| Cost of fulfillment | Costo che l'amministrazione sosterrà per adempiere alle obbligazioni rappresentate dalla passività oggetto di valutazione, nell'ipotesi meno costosa per l'amministrazione. |
| Cost of release | Costo di estinzione immediata della passività inferiore al costo di adempimento (in questo caso risulta conveniente per l'amministrazione liberarsi immediatamente dall'obbligazione). |
| Assumption price | Prezzo ricevuto per l' assunzione della passività nel caso di passività assunte in cambio di un corrispettivo. |

Focus VI: Presentation in General Purpose Financial Reports (1/4)

Per presentazione si intende la **selezione**, **collocazione** e **organizzazione** dell'informazione nei documenti finanziari per finalità informative generali, in modo da rispondere ai **fabbisogni informativi** degli utilizzatori.



Focus VI: Presentation in General Purpose Financial Reports (2/4)

La **selezione** delle informazioni è finalizzata a **individuare** la tipologia di **informazioni** che consente di **soddisfare i fabbisogni informativi** degli utilizzatori dei documenti finanziari per finalità informative generali.

Fase 1

Selezione delle **informazioni** da presentare nel **bilancio d'esercizio** all'interno dei prospetti contabili: **situazione patrimoniale, risultato economico e flussi di cassa** di un'amministrazione pubblica.

Fase 2

Ad un **livello ulteriore**, la selezione delle informazioni riguarda la scelta delle **informazioni-chiave da presentare** nei documenti finanziari per finalità informative generali e **quelle con funzione integrativa**, che contribuiscono a rendere le informazioni-chiave comprensibili per gli utilizzatori.

Negli **altri documenti finanziari per finalità informative generali** sono presentate informazioni supplementari rispetto a quelle fornite dal bilancio d'esercizio, riguardanti, ad esempio:

- **sostenibilità** delle finanze pubbliche;
- **discussione e analisi** del bilancio d'esercizio;
- **livelli quali-quantitativi** dei servizi erogati e altre informazioni sui risultati conseguiti nell'erogazione dei servizi.

In Nota Integrativa:

- sono esplicitati i **criteri utilizzati** per presentare le informazioni nei prospetti contabili di bilancio (quali i criteri di valutazione e le pratiche contabili applicati);
- le **voci presentate nei prospetti** contabili sono riportate con un livello di articolazione più analitico;
- sono fornite **informazioni ulteriori** rispetto a quelle riportate nei prospetti contabili, **anche di natura extra-contabile**, al fine di comprendere il contesto dell'amministrazione e l'ambiente in cui essa opera.

I singoli **standard contabili** e le altre fonti di regolamentazione tecnica definiscono le **informazioni-chiave** e quelle **integrative** da presentarsi nei documenti finanziari per finalità informative generali.

Focus VI: Presentation in General Purpose Financial Reports (3/4)

Le decisioni in merito alla **collocazione** dell'informazione concernono:

- la **scelta rispetto al documento in cui includere l'informazione** (bilancio d'esercizio o un altro documento finanziario per finalità informative generali);
- la **specifica sezione del bilancio d'esercizio** o di altro documento finanziario per finalità informative generali in cui l'informazione va presentata.

Finalità della collocazione

- **esplicitare la natura delle informazioni** (ad es. distinguere tra informazioni selezionate ai fini della presentazione in bilancio o in nota integrativa);
- **indicare l'importanza relativa delle informazioni** e il loro legame con altre voci;
- **collegare voci differenti** in modo che la loro combinazione possa soddisfare una determinata esigenza informativa dell'utilizzatore;
- **distinguere** tra informazioni da presentare in bilancio e informazioni integrative.

Criteri decisionali sottesi all'allocazione delle informazioni

- **natura dell'informazione**, la quale può richiederne la collocazione in un documento finanziario diverso dal bilancio d'esercizio o in una particolare sezione di questo;
- **contesto giuridico-istituzionale**, in quanto specifiche previsioni normative potrebbero imporre la presentazione dell'informazione in un determinato documento finanziario o sezione di questo;
- **correlazione fra le informazioni**, poiché alcune informazioni potrebbero essere strettamente legate ad altre già incluse in un determinato documento finanziario o sezione di questo.

La **corretta collocazione dell'informazione** all'interno dei documenti finanziari assicura che l'**informazione sia presentata in modo evidente** e che le sia dato adeguato **rilevo**. La **verifica del rispetto dei criteri di iscrizione** è uno dei meccanismi fondamentali per determinare se un'informazione deve essere presentata nei **prospetti contabili del bilancio d'esercizio** e/o in **nota integrativa** o in altri documenti finanziari.

Focus VI: Presentation in General Purpose Financial Reports (4/4)

L'**organizzazione** dell'informazione concerne la **sistemazione**, il **raggruppamento** e l'**ordinamento** delle **informazioni** e include decisioni in merito alle **modalità secondo le quali l'informazione è articolata** nei documenti finanziari redatti per finalità informative generali e alla **struttura complessiva** di tali documenti.

Nell'ambito di tali decisioni rientrano:

- **articolazione delle voci** all'interno di una specifica sezione di un documento finanziario (**titoli, denominazione, numerazione e ordine delle voci**);
- utilizzo di **riferimenti incrociati, tabelle e grafici**.

Tutte queste decisioni influenzano la **comprensibilità**, l'**interpretazione** e la **comparabilità** delle informazioni da parte degli utilizzatori.

Nel **decidere** in merito all'**organizzazione delle informazioni** si deve tenere conto di:

- **natura dell'informazione** (ad esempio, se trattasi di un'informazione-chiave o di un'informazione integrativa);
- **relazioni** significative esistenti **tra le informazioni** (in differenti documenti finanziari o sezioni di questi).

Le **informazioni-chiave** devono essere presentate in modo **evidente, conciso e chiaro**, utilizzando tecniche adeguate di classificazione e denominazione delle voci, conti, tabelle e grafici.

L'organizzazione delle informazioni ha le seguenti **finalità**:

- supportare il raggiungimento degli obiettivi dell'informativa finanziaria;
- assicurare che le informazioni riportate soddisfino i postulati;
- **garantire comprensibilità ed evidenza dei messaggi chiave**;
- identificare chiaramente le relazioni importanti tra le informazioni;
- facilitare i confronti.

Questo **obiettivo** è reso possibile anche grazie alla presenza delle **note** al bilancio, organizzate in modo che le relazioni con le voci riportate nel prospetto del bilancio siano chiare.

1.4.1 Il Conceptual Framework EPSAS

Il **Conceptual Framework EPSAS** presenta i medesimi **obiettivi** del Conceptual Framework IPSAS, con l'aggiunta di un **fine specifico generale**: fornire le linee guida necessarie ad elaborare per il settore delle pubbliche amministrazioni europee un *corpus* di standard coerenti tra loro, al fine di aumentare la **trasparenza** e la **comparabilità** della contabilità e del *reporting* finanziario del settore pubblico tra e all'interno degli Stati membri dell'UE, sviluppando e implementando un **quadro contabile europeo armonizzato**.

Confronto con il CF IPSAS:

- la **premessa** del **CF IPSAS** è interamente dedicata a fornire una **descrizione accurata della pubblica amministrazione**, diversamente dal **CF EPSAS** ne fornisce solamente una breve descrizione in *incipit*;
- il CF EPSAS fornisce una **descrizione separata** per gli **obiettivi dei GPFRs** e dei **GPFSs**, diversamente da quello IPSAS fornisce una descrizione unica per i GPFRs che comprenda anche i GPFSs (Pertanto, la nozione di "*true and fair view*" è enfatizzata nel CF EPSAS mentre non è affatto menzionata nell'IPSASB CF come visibile nel confronto tra le QCs);
- il CF EPSAS non fornisce una panoramica del **fabbisogno informativo** degli utilizzatori dei GPFRs;
- il CF IPSAS presenta una diversa definizione di **reporting entity** che tuttavia può essere considerata compatibile con quella fornita da IPSAS;
- il CF EPSAS fornisce un set di **Qualitative Characteristics of financial information** (QCs) e di **Application Principles** (Aps);
- il CF EPSAS fornisce una **lista di QCs più lunga** rispetto ad IPSAS in quanto enfatizza l'**importanza di singoli postulati** che di contro IPSAS accorpa in uno (come mostrato nella slide successiva per quanto concerne la *Faithful Representation*);
- il CF EPSAS non fornisce una **descrizione degli elementi** da presentare nei GPFSs;
- nel CF EPSAS, non c'è una presentazione degli **obiettivi della valutazione** né un'analisi approfondita dei diversi **metodi di valutazione** delle attività e delle passività. Ciò a cui si fa riferimento nell'EPSAS CF come "metodi di valutazione" è una breve presentazione e un confronto dei metodi del costo storico rispetto al valore corrente;
- nel CF EPSAS manca quasi del tutto una sezione dedicata alla **presentazione delle informazioni** nei GPFRs.

Confronto tra le Qualitative Characteristics EPSAS e IPSAS

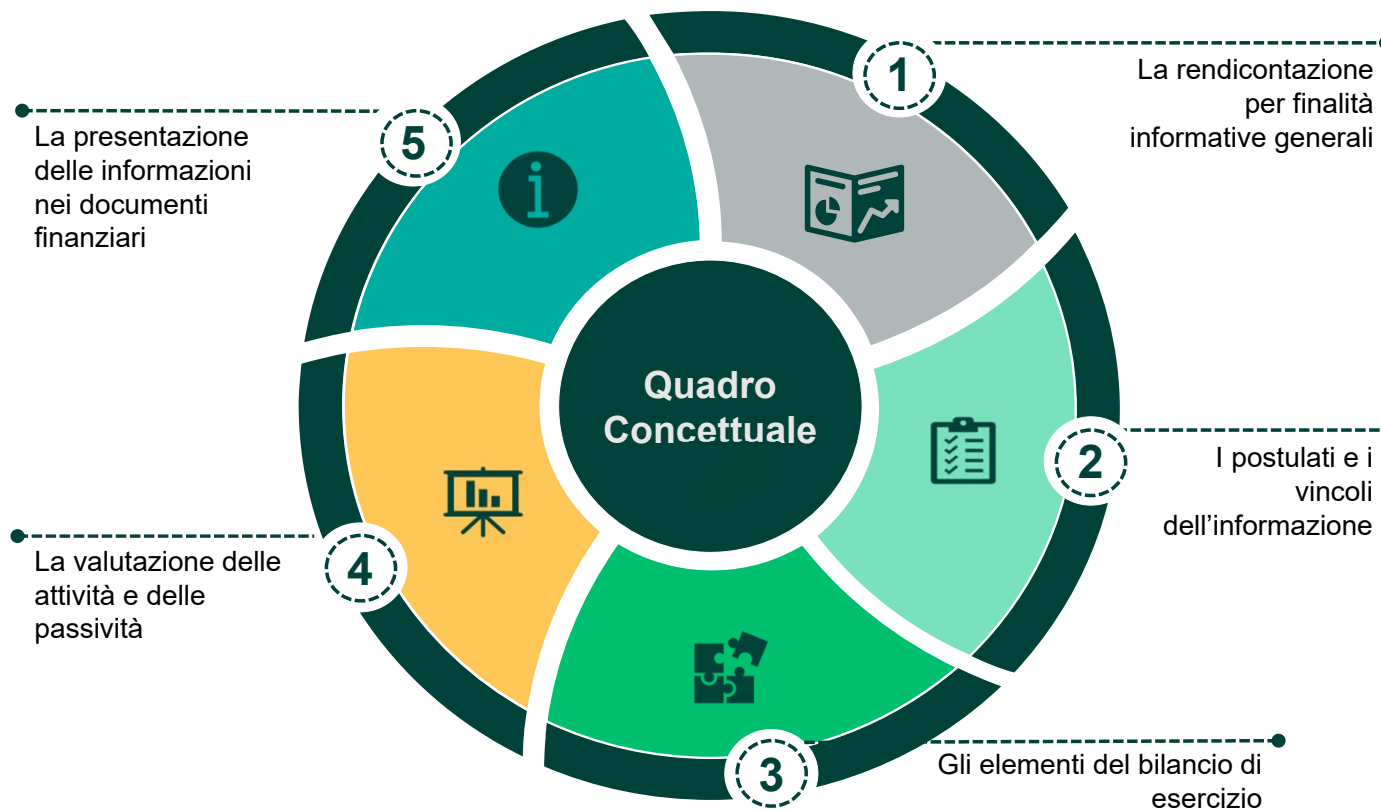
| Qualitative Characteristics EPSAS | Qualitative Characteristics IPSAS |
|---|---|
| | Relevance (Significatività) |
| | Faithful Representation (Rappresentazione veritiera e corretta) |
| | Understandability (Comprensibilità) |
| | Timeliness (Tempestività) |
| | Comparability (Confrontabilità) |
| | Verifiability (Verificabilità) |
| Completeness (Integrità) | / |
| Prudence (Prudenza) | / |
| Neutrality (Neutralità) | / |
| Substance over form (Prevalenza della sostanza sulla forma) | / |
| Application Principles EPSAS | Application Principles IPSAS |
| Going concern (Continuità) | / |
| Consistency (Coerenza) | / |
| Offsetting/Aggregation (Compensazione/Aggregazione) | / |
| Presentational sensitivity (Sensibilità della presentazione) | / |
| Reporting period (Esercizio amministrativo di riferimento) | / |
| Compliance (Conformità) | / |
| Vincoli EPSAS | Vincoli IPSAS |
| | Materiality (Rilevanza) |
| | Cost-benefit (Rapporto Costi/benefici) |
| Balance between the individual QCs and application principles (Equilibrio tra le QCs individuali e gli APs) | Balance between the QCs (Equilibrio tra le caratteristiche qualitative) |

1.4.2 La Proposta di Quadro Concettuale ITAS

Per l'elaborazione della **proposta di Quadro Concettuale ITAS** (Q.C. ITAS) è stata considerata come fonte primaria il **Draft Conceptual Framework EPAS** e come fonte secondaria il **Conceptual Framework IPSAS**. Tuttavia, si è fatto maggiormente riferimento al CF dell'IPSASB per le questioni rilevanti che non sono affrontate, o lo sono parzialmente, nel *Draft Conceptual Framework* di EPAS.

Confronto con i CF IPSAS e EPAS:

- il Q.C. ITAS presenta gli **obiettivi del GPFRs** di ampio respiro comprendente anche i GPFS;
- il Q.C. ITAS come IPSAS **non distingue** le **Qualitative Characteristics** e gli **Application Principles** al fine di scongiurare errate associazioni con il concetto di **principi applicati** (gli Standard);
- le Qualitative Characteristics riportate nel Q.C. ITAS presentano 2 **postulati** in più (prudenza e continuità) rispetto al CF IPSAS;
- in linea con IPSAS il Q.C. ITAS fornisce una **descrizione degli elementi** da presentare nei GPFRs, distinguendo i ricavi dai proventi e i costi dagli oneri a differenza di quanto fatto dall'IPSASB;
- Il Q.C. ITAS definisce gli **obiettivi** della valutazione e in linea con il CF IPSAS fornisce una descrizione dei vari **metodi** utilizzabili per la **valutazione** delle attività e delle passività;
- il Q.C. ITAS presenta una sezione dedicata alla presentazione alla **presentazione delle informazioni** nei GPFRs in linea con il CF IPSAS.



Raffronto tra Qualitative Characteristics ITAS, IPSAS e Principi contabili generali nazionali (Allegato 1 - L. 196/2009)

| Qualitative Characteristics ITAS Proposal | Qualitative Characteristics IPSAS | Principi contabili generali All. 1 - Legge 31 dicembre 2009, n. 196 |
|---|-----------------------------------|--|
| <i>Relevance</i> (Significatività) | | Significatività e rilevanza |
| <i>Faithful Representation</i> (Rappresentazione veritiera e corretta) | | Veridicità + Attendibilità |
| <i>Understandability</i> (Comprensibilità) | | Chiarezza |
| <i>Timeliness</i> (Tempestività) | | / |
| <i>Comparability</i> (Confrontabilità) | | Continuità, comparabilità, costanza |
| <i>Verifiability</i> (Verificabilità) | | Verificabilità |
| <i>Going concern</i> (Continuità) | / | / |
| <i>Prudence</i> (Prudenza) | / | Prudenza |
| / | / | Integrità Neutralità e imparzialità Prevalenza della sostanza sulla forma Coerenza Annualità Unità Universalità Correttezza Flessibilità Congruità Trasparenza Pubblicità Competenza finanziaria Competenza economica |
| Vincoli ITAS | Vincoli IPSAS | |
| <i>Materiality</i> (Rilevanza) | | Significatività e rilevanza |
| <i>Cost-benefit</i> (Rapporto Costi/benefici) | | / |
| <i>Balance between the QCs</i> (Equilibrio tra le caratteristiche qualitative) | | / |

1.5 Gli standard IPSAS: profili introduttivi

Gli **IPSAS** costituiscono un *corpus* di regole contabili emanate dall'**International Public Sector Accounting Standards Board** (IPSASB) al fine di supportare le pubbliche amministrazioni di tutto il mondo nella preparazione dei GPFs. Questi standard sono basati sugli **International Financial Reporting Standards** (IFRS) emessi dall'**International Accounting Standards Board** (IASB).



Obiettivi:


- **migliorare la qualità della rendicontazione finanziaria** per finalità informative generali (*General Purpose Financial Reporting*) delle entità del settore pubblico;
- **aumentare la trasparenza** dell'informazione finanziaria e l'**accountability** nella gestione delle risorse;
- **facilitare il processo decisionale** delle entità del settore pubblico (es. allocazione delle risorse).

Scope


Gli **IPSAS** sono indirizzati a tutte le **entità del settore pubblico** che presentano i seguenti **tre criteri**:

- sono responsabili per la **fornitura di servizi a beneficio della collettività**;
- **non** hanno come **obiettivo** primario il **profitto**;
- **finanziano le loro attività**, direttamente o indirettamente, attraverso le **imposte** pagate dai contribuenti o attraverso **trasferimenti** di risorse derivanti da altre entità del settore pubblico o **crediti riscossi**.

Due tipologie di standard emanati:

 **42 Standard Accrual**, la maggior parte dei quali di derivazione IAS/IFRS



 **1 Standard Cash Basis**, contenente linee guida per le amministrazioni in transizione verso una contabilità *accrual*

Gli standard IPSAS (1/2)

| IPSAS | Titolazione | Derivazione |
|-----------------|--|-------------|
| IPSAS 1 | Presentation of Financial Statements | IAS 1 |
| IPSAS 2 | Cash Flow Statements | IAS 7 |
| IPSAS 2 | Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors | AS 8 |
| IPSAS 4 | The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates | IAS 21 |
| IPSAS 5 | Borrowing Costs | IAS 23 |
| IPSAS 6 | Consolidated and Separate Financial Statements — superseded by IPSAS 34-38 | AS 27 |
| IPSAS 7 | Investments in Associates — superseded by IPSAS 34-38 | IAS 28 |
| IPSAS 8 | Interests in Joint Ventures — superseded by IPSAS 34-38 | IAS 31 |
| IPSAS 9 | Revenue from Exchange Transactions | IAS 18 |
| IPSAS 10 | Financial Reporting in Hyperinflationary Economies | IAS 29 |
| IPSAS 11 | Construction Contracts | IAS 11 |
| IPSAS 12 | Inventories | IAS 2 |
| IPSAS 13 | Leases | IAS 17 |
| IPSAS 14 | Events After the Reporting Date | IAS 10 |
| IPSAS 15 | Financial Instruments: Disclosure and Presentation — superseded by IPSAS 28 and IPSAS 30 | |
| IPSAS 16 | Investment Property | IAS 40 |
| IPSAS 17 | Property, Plant and Equipmen | IAS 16 |
| IPSAS 18 | Segment Reporting | IAS 14 |
| IPSAS 19 | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets | IAS 37 |
| IPSAS 20 | Related Party Disclosures | IAS 24 |
| IPSAS 21 | Impairment of Non-Cash-Generating Assets | IAS 36 |

Gli standard IPSAS (2/2)

| IPSAS | Titolazione | Derivazione |
|----------|---|-------------|
| IPSAS 22 | Disclosure of Financial Information About the General Government Sector | N/A |
| IPSAS 23 | Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) | N/A |
| IPSAS 24 | Presentation of Budget Information in Financial Statements | N/A |
| IPSAS 25 | Employee Benefits — superseded by IPSAS 39 | |
| IPSAS 26 | Impairment of Cash-Generating Assets | IAS 36 |
| IPSAS 27 | Agriculture | AS 41 |
| IPSAS 28 | Financial Instruments: Presentation | IAS 32 |
| IPSAS 29 | Financial Instruments: Recognition and Measurement | IAS 39 |
| IPSAS 30 | Financial Instruments: Disclosures | IFRS 7 |
| IPSAS 31 | Intangible Assets | IAS 38 |
| IPSAS 32 | Service Concession Arrangements: Grantor | IFRIC 12 |
| IPSAS 33 | First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs | N/A |
| IPSAS 34 | Separate Financial Statements | IAS 27 |
| IPSAS 35 | Consolidated Financial Statements | IFRIC 12 |
| IPSAS 36 | Investments in Associates and Joint Ventures | IAS 28 |
| IPSAS 37 | Joint Arrangements | IFRIC 11 |
| IPSAS 38 | Disclosure of Interests in Other Entities | IFRIC 12 |
| IPSAS 39 | Employee Benefits | IAS 19 |
| IPSAS 40 | Public Sector Combinations | IAS 3 |
| IPSAS 41 | Financial Instruments | IAS 9 |
| IPSAS 42 | Social Benefits | N/A |

1.6 Illustrazione del tool "IPSAS in a Box"



Support for the implementation of the accrual IPSAS/EPSAS based accounting in the Italian public administration (SRSS/SC2019/170)

Q & A

intellera
consulting

Roma, 21 gennaio 2022

