

Vincenzo Sforza

**L'Informativa di Bilancio
secondo i Principi Contabili Internazionali
per il Settore Pubblico.
Prime Riflessioni sulle Criticità di Applicazione
dell'Ipsas 1
nelle Amministrazioni Pubbliche Italiane**

Contributo alla ricerca “Principi e metodi di contabilità economico-patrimoniale per lo Stato e le Pubbliche Amministrazioni nel quadro teorico e operativo internazionale” della Scuola Superiore di Pubblica Amministrazione, anni 2007-2008, coordinata dal Prof. L. Anselmi.

Roma, 2008

18. L'INFORMATIVA DI BILANCIO SECONDO I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI PER IL SETTORE PUBBLICO. PRIME RIFLESSIONI SULLE CRITICITÀ DI APPLICAZIONE DELL'IPSAS 1 NELLE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE ITALIANE

di Vincenzo Sforza¹

Sommario: 1. Premessa – 2. L'International Public Sector Accounting Standard n. 1 "Presentation of Financial Statements" – 3. L'ambito soggettivo di applicazione degli IPSAS – 4. L'architettura dei principi generali di redazione del bilancio secondo il modello definito dall'IPSAS 1. – 5. La struttura del bilancio d'esercizio conforme agli IPSAS

1. Premessa

Il percorso di "aziendalizzazione" della pubblica amministrazione del nostro Paese, "indotto" nell'ultimo ventennio da una serie di interventi normativi che hanno interessato i vari livelli istituzionali in cui questa è strutturata (Stato, Regioni, Enti locali, Enti pubblici istituzionali, ecc.), ha apportato profondi cambiamenti nel sistema di contabilità delle realtà pubbliche.

Il presupposto di fondo che ha accomunato le diverse disposizioni in materia contabile può essere rinvenuto, al riguardo, nel maturato convincimento di dover integrare la comunicazione di bilancio, prima delle riforme limitata ai soli aspetti finanziari della gestione, con una prospettiva capace di abbracciare anche la dimensione economico-patrimoniale della stessa (Anselmi, 2005: 17, 2006: 223; Mussari, 2005: 36 ss; Pozzoli, 2005: 55 ss).

Va detto, però, che le riforme non hanno interessato il sistema contabile delle diverse realtà pubbliche del nostro Paese con le medesime modalità, per cui al momento in cui si scrive, nell'ambito delle problematiche legate all'introduzione di modelli capaci di fornire una informativa di tipo economico-patrimoniale, sta emergendo sempre più l'esigenza di "ricercare" un linguaggio contabile comune tra i vari protagonisti del cambiamento².

¹ Vincenzo Sforza è Ricercatore di Economia aziendale presso l'Università degli Studi della Tuscia, Viterbo.

² Si pensi, a titolo di esempio, alla diversa impostazione del sistema contabile impiantata nell'amministrazione centrale dello Stato, nelle amministrazioni regionali e negli enti locali.

Questo processo deve essere letto anche in relazione all'armonizzazione contabile in atto a livello internazionale, in modo da favorire la comparazione dell'informativa di bilancio di realtà appartenenti a paesi diversi, avvertita sempre più a causa della globalizzazione dei mercati.

Nel contesto delle imprese il percorso di armonizzazione contabile internazionale è iniziato già da diversi anni. Si pensi, al riguardo, alle direttive comunitarie del 1978 e del 1983, rispettivamente sui conti annuali e consolidati delle imprese industriali, commerciali e di servizi, per arrivare agli attuali principi IAS/IFRS emanati dall'International Accounting Standards Board (International Accounting Standards Committee-IASC sino all'aprile del 2001), l'organismo istituito per sviluppare principi contabili internazionali adatti a rendere più comprensibili, trasparenti e comparabili le informazioni dei bilanci d'esercizio redatti per scopi generali.

L'esperienza maturata per le imprese ha recentemente consentito l'emanazione, sulla scorta degli IAS/IFRS, di un *corpus* di Standard tarati specificamente per il settore pubblico, gli IPSAS, ad opera dell'International Public Sector Accounting Standard Board dell'International Federation of Accountants (IFAC), un'organizzazione internazionale per la professione contabile cui attualmente fanno capo ben 155 organismi tecnico-contabili di 118 paesi.

Il presente lavoro, pertanto, si colloca nell'ambito del progetto di ricerca "Principi e metodi di contabilità economico-patrimoniale per lo Stato e le Pubbliche Amministrazioni nel quadro teorico ed operativo internazionale" della Scuola Superiore della Pubblica Amministrazione, con l'obiettivo di prendere in esame l'IPSAS 1 "*Presentation of financial statements*", emanato per regolare la preparazione e la presentazione del bilancio d'esercizio delle "entità del settore pubblico".

A tal scopo conoscitivo muoveremo anzitutto dalla precisazione della finalità dello Standard – § 2 – emanato sull'impronta del *Framework* e dello IAS 1. Da qui, la scelta di realizzare un confronto tra il testo degli IAS/IFRS e quello dell'IPSAS 1, per individuare quali impostazioni lo *Standard-setter* delle entità pubbliche abbia deciso di modificare rispetto al modello definito per le imprese.

Dopo aver individuato i soggetti a cui si rivolgono gli IPSAS – § 3 – prenderemo poi in esame due distinte tematiche di riferimento:

- a) l'architettura dei principi generali di bilancio voluta dallo Standard oggetto di studio;
- b) la struttura che deve assumere un bilancio d'esercizio per essere conforme agli IPSAS.

Ai due argomenti sono dedicati, rispettivamente, i §§ 4 e 5 dello scritto.

2. L'International Public Sector Accounting Standard n. 1 "Presentation of Financial Statements"

L'IPSAS 1 si pone l'obiettivo di definire i criteri per la presentazione del bilancio d'esercizio delle "entità economiche" del settore pubblico redatto per "scopi di carattere generale" (*general purpose financial statements*), in modo da assicurare la comparabilità dello stesso documento sia nel tempo, rispetto ad una data entità, sia nello spazio, riguardo a diverse entità (IFAC-IPSASB, 2007b: par. 1).

Senza entrare nel percorso storico che ha portato all'attuale *corpus* di standard per il settore pubblico, facciamo comunque presente che l'IPSAS 1 è stato originariamente emanato dal Public Sector Committee (PSC) dell'International Federation of Accountants (IFAC) nel 2000, sulla base del testo dell'equivalente principio contabile internazionale IAS 1 redatto nell'agosto del 1997.

Lo stesso *Standard-setter*, rinominato in seguito "International Public Sector Accounting Standards Board" (IPSASB)³, ha poi pubblicato nel gennaio 2007 una nuova versione di alcuni *Standard*⁴, tra cui appunto il n. 1 "*Presentation of financial statements*"⁵, per tenere conto dell'evoluzione che nel frattempo avevano avuto i principi contabili internazionali IAS/IFRS, avendo assunto la linea strategica di realizzare un processo di "convergenza" tra gli IPSAS ed appunto gli IAS/IFRS⁶.

³ Si fa presente, in proposito, che il 10 novembre 2004 il Board ed il Council dell'IFAC hanno deciso di rinominare il suddetto comitato tecnico (PSC), che sino ad allora aveva provveduto alle necessità relative alla comunicazione d'azienda, alla contabilità ed alla revisione nelle "entità" del settore pubblico, in "International Public Sector Accounting Standards Board" (IPSASB). Il cambio del nome ha voluto sottolineare la centralità, nelle funzioni affidate al suddetto organismo, della definizione di principi contabili internazionali. Cfr. IFAC-PSC, (2004), 'Update 13', November.

⁴ Più precisamente sono stati modificati i seguenti *Standard*: l'IPSAS 1, "*Presentation of Financial Statements*"; l'IPSAS 3, "*Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*"; l'IPSAS 4, "*The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*"; l'IPSAS 6, "*Consolidated and Separate Financial Statements*"; l'IPSAS 7, "*Investments in Associates*"; l'IPSAS 8, "*Interests in Joint Ventures*"; l'IPSAS 12, "*Inventories*"; l'IPSAS 13, "*Leases*"; l'IPSAS 14, "*Events after the Reporting Date*"; l'IPSAS 16, "*Investment Property*" e l'IPSAS 17, "*Property, Plant and Equipment*".

⁵ Sul punto occorre precisare che l'IPSAS 1 non tiene volutamente conto degli emendamenti apportati allo IAS 1 dopo il Dicembre 2003. Le "*Basis for Conclusions*" che accompagnano l'IPSAS 1 precisano, infatti, che lo stesso standard "does not include the consequential amendments arising from IFRSs issued after December 2003 ... because the IPSASB has not yet reviewed and formed a view on the applicability of the requirements in those IFRS to public sector entities" (BC 6). La sezione "Comparison with IAS 1" dell'IPSAS 1 sottolinea, inoltre, che il suddetto principio contabile non ha recepito le modifiche apportate allo IAS 1 dall'IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*", emesso dallo IASB nel marzo 2004, ritenendo lo stesso IFRS 5 non applicabile alle "public sector entities".

⁶ Pertanto, i primi IPSAS (del 2000) sono stati informati agli IAS emanati nell'agosto 1997, dei quali si è cercato di mantenere, nei limiti del possibile e nel rispetto delle specificità delle aziende del settore pubblico, la struttura ed il testo degli stessi IAS. Nel 2002 e 2003 lo IASB ha varato il "General Improvements Project" che ha portato, nel dicembre 2003, al cambiamento di 13 IAS. Di conseguenza, anche l'IPSASB ha deciso di realizzare un proprio "General Improvements Project", cambiando 11 IPSAS che erano stati interessati dalle modifiche degli IAS. Per maggiori approfondimenti sul tema, soprattutto con riferimento alla politica di aggiornamento degli IPSAS, si veda IFAC-IPSASB (2007a: 1).

E' pertanto all'ultima versione – obbligatoria per la presentazione dei bilanci d'esercizio che avranno inizio a partire dal 1 gennaio 2008 – che faremo riferimento nel presente scritto, cercando di cogliere, ove ritenuto utile, la portata del cambiamento rispetto al testo originario.

Iniziamo, dunque, il nostro percorso all'interno dell'IPSAS 1 con l'individuare i soggetti cui gli Standard del settore pubblico si riferiscono.

3. L'ambito soggettivo di applicazione degli IPSAS

L'IPSAS 1, come tutti gli altri principi contabili internazionali per il settore pubblico, è destinato al complesso delle cosiddette “public sector entities”, cioè alle amministrazioni centrali dello Stato, agli enti territoriali subordinati (per esempio, Stati federali, Regioni), agli enti locali (p.es. province e comuni), alle agenzie e commissioni governative, ecc., ad eccezione delle imprese pubbliche (*Government business enterprises*), le quali, secondo l'IFAC, sarebbero soggette all'applicazione degli IAS/IFRS⁷.

E' importante ricordare, in proposito, che gli International Public Sector Accounting Standards sono emessi da un'istituzione giuridica di diritto privato, l'IFAC, nata su iniziativa di organismi prevalentemente privati e pertanto non sono “immediatamente” obbligatori per le “public sector entities”, mancando l'autorità formale da parte della stessa di rendere “cogenti” gli Standard.

Gli IPSAS, pertanto, rappresentano essenzialmente degli “autorevoli” strumenti tecnici emanati a livello internazionale, per realizzare un linguaggio comune nella preparazione e nella presentazione di bilanci d'esercizio sempre più attendibili, comparabili e comprensibili per gli *stakeholders*.

E' pertanto il richiamo formale da parte dei legislatori nazionali o sopranazionali a poterli rendere vincolanti per le “public sector entities”.

L'osservazione della realtà, in proposito, sta evidenziando che sono sempre più i Paesi che hanno scelto di implementarli, per aderire al processo di armonizzazione contabile internazionale e migliorare la qualità dell'informativa di bilancio, anche sulla spinta delle scelte compiute in tal senso da alcune istituzioni pubbliche di riferimento, quali, ad esempio, la Banca Mondiale e l'Unione Europea.

⁷ “The IPSASs are designed to apply to the general purpose financial statements of all public sector entities. Public sector entities include national governments, regional governments (for example, state, provincial, territorial), local governments (for example, city, town) and their component entities (for example, departments, agencies, boards, commission), unless otherwise stated. The Standards do not apply to Government Business Enterprises. Government Business Enterprises apply International Financial Reporting Standards (IFRSs) which are issued by the International Accounting Standards Board (IASB)”. Cfr., IFAC-IPSASB, (2007c: par. 12).

Pur con modalità diverse hanno adottato gli IPSAS, o hanno scelto di farlo a breve, Paesi quali la Svizzera, i Paesi Bassi, il Sudafrica, Israele, la Mongolia, le Filippine, ecc., per citare, infine, i casi di realtà nazionali che hanno definito standard contabili molto simili agli stessi IPSAS, come l’Australia, il Canada, la Nuova Zelanda, il Regno Unito e gli USA⁸.

Dopo questa breve premessa sull’ambito soggettivo di applicazione degli IPSAS, entriamo ora nel merito dell’IPSAS 1, *Presentation of financial statements*, in relazione a cui esamineremo, nei prossimi paragrafi, l’architettura dei principi generali di redazione del bilancio (§ 4) e gli elementi strutturali minimi che deve possedere un bilancio d’esercizio per essere conforme agli IPSAS (§5).

4. L’architettura dei principi generali di redazione del bilancio secondo il modello definito dall’IPSAS 1

Con riguardo al tema oggetto del presente paragrafo – architettura dei principi generali di redazione del bilancio – ci sembra opportuno, in relazione ai nostri scopi conoscitivi, fare qualche cenno al modello concettuale definito dai principi contabili internazionali IAS/IFRS, dato che proprio su questi Standard hanno preso vita gli IPSAS per il settore pubblico.

Notiamo, anzitutto, che negli IAS/IFRS questi temi trovano spazio nel cosiddetto “quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio” (“*Framework*”)⁹ e nello IAS 1.

L’architettura prevista dai citati documenti prevede un’impostazione dei principi generali di redazione del bilancio strutturata sui seguenti livelli:

- a) clausola generale;
- b) assunti di base o postulati generali del bilancio;
- c) caratteristiche qualitative delle informazioni contabili.

Sia il *Framework* che lo IAS 1 chiariscono che il bilancio d’esercizio – punto *sub a*) – ha la finalità di “fornire informazioni sulla situazione patrimoniale-finanziaria, sul risultato economico e sui flussi finanziari di un’entità che siano di utilità per una vasta gamma di utilizzatori nell’assumere decisioni di carattere economico”¹⁰.

⁸ Per maggiori approfondimenti sull’adozione degli IPSAS da parte dei governi nazionali, si veda il documento IFAC-IPSASB, (2006).

⁹ Ricordiamo che l’attuale *Framework* dello IASB a breve sarà oggetto di una revisione, in relazione alla quale è già stato emesso nel 2006 un apposito ED, al fine di realizzare un comune “*Conceptual framework for financial reporting*” con il FASB americano.

¹⁰ Nel testo citiamo il paragrafo 7 della versione dello IAS 1 cui ha fatto riferimento l’IPSASB nella formulazione dell’attuale IPSAS 1, ovvero quella al dicembre 2003 (IASB, 2003). Va precisato, in proposito, che nel settembre 2007 è stata emanata una nuova versione dello IAS 1 la quale, rispetto a quella del 2003, non presenta differenze rispetto agli scopi del bilancio (IASB, 2007: par. 9).

Lo IAS 1 stabilisce ancora che: “I bilanci devono presentare attendibilmente la situazione patrimoniale, finanziaria ed il risultato economico e i flussi finanziari di un’entità. Una presentazione attendibile richiede la rappresentazione fedele degli effetti di operazioni, altri fatti e condizioni secondo quanto previsto dai criteri di definizioni e di rilevazione per attività, passività, proventi e costi esposti nel Quadro sistematico”¹¹.

Pertanto l’attendibilità della rappresentazione offerta dal bilancio viene supposta come diretta conseguenza dell’applicazione degli IAS/IFRS.

Affinché le informazioni contenute nel bilancio d’esercizio possano realizzare le citate finalità, lo IASB richiede anzitutto il rispetto di due assunti contabili di fondo (*basic assumption*) – punto *sub b*) – che di fatto sono posti ad un livello superiore rispetto alle caratteristiche che devono qualificare l’informativa di bilancio.

Detti assunti o postulati generali sono:

- il principio della competenza economica (*accrual basis*); e
- la prospettiva della continuazione dell’attività aziendale (*going concern*).

Il primo assunto postula che per soddisfare la propria finalità, il bilancio deve essere preparato rilevando gli effetti delle operazioni e degli altri eventi quando essi si verificano e non quando si realizza la relativa movimentazione di denaro o suo equivalente, mentre il secondo assunto esige che le valutazioni di bilancio avvengano ipotizzando che la data azienda sia un complesso dinamico in funzionamento la cui attività continuerà nel prevedibile futuro, senza quindi che ci sia l’intenzione o la necessità di liquidare o ridimensionare l’attività aziendale.

Su di un piano inferiore, come dicevamo prima, si pongono infine – punto *sub c*) – le caratteristiche qualitative che le informazioni del bilancio devono possedere per essere *utili* ai fruitori che devono assumere decisioni sulla data entità, le quali a loro volta presentano un’impostazione basata sui due livelli gerarchici:

- ad un primo livello risiedono i caratteri della *comprensibilità*, *significatività*, *attendibilità* e *comparabilità*;
- ad un secondo livello, subordinato al precedente, troviamo invece la *rilevanza*, la *rappresentazione fedele*, la *prevalenza della sostanza sulla forma*, la *neutralità*, la *prudenza* e, infine, la *completezza*.

Dopo aver esposto, in punto di sintesi, i connotati dell’“intelaiatura” su cui lo IASB ha impostato i principi generali del bilancio d’esercizio, possiamo ora all’esame del medesimo argomento nel contesto delle “public sector entities”.

¹¹ “Si presume che l’applicazione degli IFRS, quando necessario integrati con le informazioni aggiuntive, abbia come risultato un bilancio che fornisce una presentazione attendibile” (IASB, 2003: par. 13; IASB 2007: par. 15).

Sebbene gli IPSAS siano stati definiti proprio sul modello degli IAS, notiamo subito che per le “public sector entities” manca il *Framework* di riferimento, per cui tutte le indicazioni utili in merito ai principi generali di redazione del bilancio devono necessariamente essere rintracciate nell’IPSAS 1, cioè nello Standard correlativo allo IAS 1.

L’IPSAS 1 riprende del tutto lo IAS 1 in merito alla finalità del bilancio, asserendo, appunto, che detto documento deve fornire: “information about the financial position, financial performance and cash flows of an entity that is useful to a wide range of users in making and evaluating decisions about the allocation of resources” (par. 15).

Il concetto è ripreso poi in seguito, dando enfasi alla necessità di rappresentare quelle informazioni in modo attendibile: “Financial statements shall present fairly the financial position, financial performance and cash flows of an entity. Fair presentation requires the faithful representation of the effects of transactions, other events and conditions in accordance with the definitions and recognition criteria for assets, liabilities, revenue and expenses set out in IPSASs” (par. 27).

Per gli aspetti qui esaminati si tratta, in altre parole, della stessa impostazione del *Framework* e dello IAS 1, riproposta in sostanza, con alcune lievi correzioni formali¹², nel contesto delle “public sector entities”.

Per quanto riguarda gli assunti di base (o postulati) e le caratteristiche qualitative del bilancio notiamo, in prima istanza, che l’IPSAS 1 non propone una specifica sezione per i primi riservando, invece, l’intera appendice B alla trattazione delle seconde, mentre nel *Framework* dello IASB sono presenti in proposito due apposite sezioni, rispettivamente la “*Underlying assumptions*” e la “*Qualitative Characteristics of Financial Statements*”.

Con particolare riferimento ai postulati generali del bilancio, che lo IASB individua – lo ricordiamo nuovamente – nel principio della *competenza economica* e nell’assunto della *continuità aziendale*, la mancata disposizione, da parte dell’IPSAS 1, di un’apposita sezione loro dedicata, a nostro avviso, non sembra affatto sminuirne il ruolo nella struttura dello Standard.

La scelta dell’IPSAS 1 di riportare l’assunto del “*going concern*” nella sezione “*Overall Considerations*” (*Considerazioni generali*) e di inserire il principio della competenza economica

¹² Tanto per fare un esempio, quando si illustra il tema dell’attendibilità della rappresentazione operata dal bilancio, il par. 27 dell’IPSAS 1, non potendo far riferimento ad un proprio *Framework* (ancora inesistente), parla di “definitions and recognition criteria ... set out in IPSASs”, utilizzando anche una terminologia più adeguata alla realtà delle aziende pubbliche (“revenue” invece di “income”).

addirittura nello “*Scope*” (*Ambito di applicazione*) dello Standard, all’inizio del documento¹³, sembra invece sottolineare l’importanza di quest’ultimo principio negli Standard per le “public sector entities”, presso cui sono tradizionalmente utilizzati – come noto – sistemi di contabilità finanziaria.

Il posizionamento dell’assunto della competenza economica in testa allo Standard è infatti segno della scelta di fondo dell’IPSASB di diffondere il più possibile il sistema di contabilità economico-patrimoniale nelle “public sector entities”, ritenendo la logica “*accrual basis*”¹⁴ più adeguata, rispetto a quella “*cash basis*”, nella realizzazione del fine di fornire informazioni sulla situazione patrimoniale, sul risultato economico e sulle variazioni nella struttura finanziaria di un’entità economica, utili ad un’ampia gamma di utilizzatori per prendere decisioni in campo economico¹⁵.

Va ricordato, peraltro, che tutti gli IPSAS sono informati proprio al presupposto di essere applicati in un contesto di *accrual basis accounting*, ad eccezione dello standard “*Financial Reporting under the Cash Basis of Accounting*”, alternativo alla logica “*accrual basis*”, riferito proprio a quelle entità pubbliche che dovessero decidere di mantenere un sistema di contabilità finanziaria.

Passando all’assunto del “*going concern*”, nell’IPSAS 1 questo trova spazio nei paragrafi da 38 a 41, i quali, dopo aver ripreso il testo degli omologhi principi dello IASB, vanno oltre indicando che per valutare il presupposto della continuità aziendale rispetto ad un’entità del settore pubblico non ci si deve limitare, come accade spesso per le imprese, al grado di liquidità e solvibilità delle stesse.

Il paragrafo 40 precisa, infatti, che un’entità del settore pubblico può essere in grado di continuare ad operare come complesso in funzionamento pur avendo parametri di liquidità e solvibilità che dimostrerebbero invece il contrario¹⁶. I responsabili della preparazione del bilancio, pertanto, devono considerare una vasta gamma di fattori, oltre ai due appena citati, come l’andamento economico corrente ed atteso, le ristrutturazioni già deliberate o potenziali di unità organizzative, le stime dei proventi futuri o la probabilità che vi siano finanziamenti

¹³ L’IPSAS 1 esordisce infatti dicendo, al paragrafo 2, che lo stesso Standard: “shall be applied to all general purpose financial statements prepared and presented under the accrual basis of accounting in accordance with International Public Sector Accounting Standards”.

¹⁴ Il par. 7 dell’IPSAS 1 specifica, in proposito, che: “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”.

¹⁵ Sul punto si veda IFAC-PSC (1996), che mostra alcuni case-studies relativi all’utilità del passaggio da sistemi di contabilità finanziaria a quelli di contabilità economica e, più recentemente, IFAC-PSC (2003).

¹⁶ Il testo dello Standard, per chiarire il concetto, porta l’esempio di un organismo con capacità impositiva, il quale può essere considerato in funzionamento anche se per un lungo lasso di tempo presenta un attivo netto/patrimonio netto negativo, o ancora l’esempio di un’entità economica che può godere di “accordi di copertura finanziaria pluriennali” (multi-year funding agreements) che possono assicurare il funzionamento continuativo dell’entità, anche se l’analisi della situazione patrimoniale potrebbe far ritenere il contrario.

pubblici continuativi prima di ritenere che sussista o meno il presupposto della continuità aziendale.

Completiamo il quadro sui principi generali di bilancio passando alle caratteristiche qualitative che, secondo l'IPSAS 1, devono sussistere – precedente punto *sub c)* – affinché il bilancio d'esercizio possa rappresentare uno strumento informativo *utile* agli stakeholders.

Queste qualità, appositamente elencate nell'Appendix B dello Standard, sono le stesse individuate dagli IAS/IFRS, e cioè:

- c1) la comprensibilità (*understandability*);
- c2) la significatività (*relevance*);
- c3) l'attendibilità (*reliability*);
- c4) la comparabilità (*comparability*).

La prima caratteristica qualitativa – *comprensibilità* – si realizza, secondo il principio da noi esaminato, quando gli utenti possono comprendere il significato delle informazioni di bilancio, nel presupposto di essere comunque dotati di una ragionevole competenza tecnica e di conoscere le attività e l'ambiente in cui l'entità economica pubblica vive ed opera.

Le informazioni di bilancio devono inoltre essere *significant* – punto *sub c2)* – ovvero devono essere in grado di influenzare le decisioni economiche dei possibili utilizzatori del documento, aiutandoli a valutare gli eventi passati, presenti o futuri, in modo da confermare o correggere i loro precedenti giudizi.

La qualità della significatività riveste, pertanto, il duplice ruolo di supporto alle previsioni e di conferma delle valutazioni effettuate in passato. Se dotate di significatività, infatti, le informazioni di bilancio possono essere usate come supporto per la previsione di valori futuri, nonché consentire la conferma o la correzione di precedenti valutazioni misurando, ad esempio, i risultati realizzati dalle operazioni effettuate.

L'IPSAS 1 prevede, inoltre, che il bilancio debba possedere la qualità dell'*attendibilità* – punto *sub c3)* – che si verifica, a detta del medesimo principio, quando le informazioni sono scevre da errori e distorsioni rilevanti, dando la possibilità agli utilizzatori di fare affidamento su di esse per valutare la dimensione economica, finanziaria e patrimoniale della gestione aziendale.

L'attendibilità mira pertanto a garantire che la rappresentazione di bilancio, pur con le semplificazioni e le ipotesi che sovrintendono il processo di determinazione del capitale di funzionamento e del reddito di periodo, sia il più possibile conforme alla reale situazione aziendale.

Secondo l'IPSAS 1, che riprende integralmente i medesimi concetti espressi nel *Framework* degli IAS/IFRS, l'attendibilità verrebbe qualificata dai seguenti caratteri qualitativi di secondo livello:

- c3.1) rappresentazione fedele (*faithful representation*);
- c3.2) prevalenza della sostanza sulla forma (*substance over form*);
- c3.3) neutralità (*neutrality*);
- c3.4) prudenza (*prudence*);
- c3.5) completezza (*completeness*).

La prima qualità dell'informazione attendibile mira a far sì che le informazioni rappresentino *fedelmente* le operazioni e gli altri eventi che intendono rappresentare.

L'informazione di bilancio per essere attendibile deve rispettare anche il principio della *prevalenza della sostanza sulla forma*. L'Appendix B spiega, al riguardo, che per rappresentare fedelmente le operazioni aziendali, le informazioni devono essere rilevate secondo la loro "sostanza e realtà economica" e non solamente con riguardo all'aspetto formale o secondo la loro forma legale, dato che la sostanza delle operazioni non è sempre corrispondente, appunto, con la loro forma legale.

Una terza qualità dell'informazione attendibile è la *neutralità*, che si realizza quando l'informazione è "libera da distorsioni preconcelte" compiute dall'estensore del bilancio, che potrebbe "selezionare" o presentare le informazioni con modalità tali da "influenzare il processo decisionale o di giudizio al fine di ottenere un predeterminato risultato o esito"¹⁷. Invece, il bilancio deve essere diretto a soddisfare i processi decisionali dei potenziali utilizzatori, senza essere manipolato da coloro che sono deputati alla sua redazione.

L'informazione, inoltre, deve rispettare il carattere della *prudenza*, che consiste, a detta del nostro Standard, "nell'impiego di un grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari per l'effettuazione delle stime richieste in condizioni di incertezza, in modo che le attività o i proventi non risultino sovrastimati e le passività o i costi non siano sottostimati". Il rispetto del suddetto principio, che trova fondamento nella necessità di cautelarsi, nei giudizi di stima che informano la formazione del bilancio d'esercizio, contro l'incertezza degli esiti delle operazioni in corso di svolgimento alla data di bilancio, non può rappresentare la legittimazione alla "sottostima deliberata di attività o proventi o [al]la deliberata sovrastima di passività o costi", poiché – come precisa il Principio – "il bilancio non sarebbe neutrale e, quindi, non avrebbe la qualità dell'attendibilità".

¹⁷ Appendix B all'IPSAS 1.

Per essere attendibile, infine, l'informazione di bilancio deve anche essere *completa* esponendo, entro i limiti di rilevanza e di costo, tutti i fatti utili per i processi decisionali degli stakeholders.

In estrema sintesi, quindi, un'informazione attendibile deve rappresentare fedelmente la realtà dell'entità economica, deve essere coerente con la sostanza economica delle operazioni sottostanti più che con la loro forma giuridica, deve essere neutrale, ispirata da un atteggiamento prudente dell'estensore del bilancio e definita in modo completo, senza lacune.

Ci sembra interessante notare che l'Appendix B, dopo aver elencato le caratteristiche qualitative appena richiamate, si soffermi sugli ostacoli ad una informativa significativa ed attendibile, tra cui in primo piano viene annoverata la *manca di tempestività* della stessa.

E' del tutto evidente, al riguardo, che esiste un *trade-off* tra l'attendibilità dell'informazione e la tempestività della stessa. Da un lato, infatti, gli estensori del bilancio potrebbero dover presentare tempestivamente informazioni, per consentire agli utilizzatori di svolgere i propri processi decisionali, riducendo in tal modo l'attendibilità delle stesse; dall'altro, si potrebbe cadere nell'estremo opposto di fornire informazioni altamente attendibili ma di scarsa utilità per gli *stakeholders*, perché presentate dopo che gli stessi abbiano assunto date scelte riguardo all'entità economica.

Completiamo il quadro delle caratteristiche qualitative di primo livello passando alla *comparabilità* dell'informazione di bilancio, di cui al punto *sub c4*).

Secondo l'Appendix B, le informazioni contenute nei bilanci risultano comparabili "quando gli utilizzatori sono in grado di individuare similitudini e differenze tra informazioni contenute in documenti diversi". Il concetto riguarda sia la dimensione temporale, con riferimento alla comparabilità dei bilanci di una medesima entità nel corso del tempo, sia la dimensione spaziale, attinente il confronto di bilanci di diverse entità economiche.

Una manifestazione del carattere della comparabilità si ha con la richiesta dello Standard di informare gli utilizzatori del bilancio sui principi contabili utilizzati, sui loro cambiamenti e sugli effetti degli stessi sulla situazione patrimoniale, sul risultato economico e sulla struttura finanziaria dell'entità.

Ciò dimostra, peraltro, che è possibile modificare la struttura dei bilanci di un'entità economica (par. 44, 55 e 56 dell'IPSAS 1), per fornire informazioni più affidabili e rilevanti per gli *stakeholders*, purché l'entità economica riporti nel bilancio una riclassificazione delle informazioni omogenea alla precedente struttura, in modo da non pregiudicare la comparabilità dell'informativa.

In relazione a questa possibilità, riteniamo utile far presente che, al di fuori delle "caratteristiche qualitative" del bilancio, l'IPSAS 1 presenta anche altri principi utili alla

redazione del bilancio, tra cui il cosiddetto principio della “*consistency of presentation*” (par. 42 e segg.), che si realizza attraverso la coerenza della presentazione delle voci da un esercizio all’altro¹⁸⁻¹⁹.

5. La struttura del bilancio d’esercizio conforme agli IPSAS

Detto dell’architettura dei principi generali di redazione del bilancio, passiamo, ora, all’ultimo tema del nostro percorso all’interno dell’IPSAS 1, ovvero agli elementi della struttura del bilancio.

Secondo il paragrafo 21 dell’IPSAS 1, un bilancio conforme ai principi contabili internazionali per il settore pubblico deve essere composto dalle seguenti parti:

- 1) stato patrimoniale (*statement of financial position*);
- 2) conto economico (*statement of financial performance*);
- 3) prospetto delle variazioni delle poste di attivo netto/patrimonio netto (*statement of changes in net asset/equity*);
- 4) rendiconto finanziario (*cash flow statement*);
- 5) note (*notes*), contenenti un elenco dei principi contabili rilevanti e altre note esplicative.

Ai prospetti sopra indicati deve essere aggiunto, nel caso in cui l’entità economica “renda pubblicamente disponibile il proprio budget approvato”, un bilancio supplementare separato deputato ad esporre agli *stakeholders* il confronto tra i valori consuntivi rispetto alle previsioni di budget. Detto documento, più semplicemente, può essere sostituito mediante la presentazione di una specifica colonna di budget nei bilanci.

Vediamo, pertanto, le indicazioni dell’IPSAS 1 in relazione di documenti sopra richiamati, ad eccezione del rendiconto finanziario, disciplinato puntualmente nell’IPSAS 2, iniziando dallo **stato patrimoniale**, di cui al punto *sub* 1).

L’IPSAS 1 non impone uno schema di stato patrimoniale vincolante, così come del resto hanno ritenuto di fare i principi contabili dello IASB, richiedendo, però, almeno l’esposizione delle seguenti classi di valori patrimoniali (cd. *contenuto minimale*)²⁰:

¹⁸ La presentazione e la classificazione delle voci deve essere mantenuta da un esercizio all’altro – a detta del paragrafo 42 dell’IPSAS 1 – a meno che:

a) non sia evidente, a seguito di un cambiamento rilevante nella natura delle operazioni dell’entità economica o di un riesame del bilancio, che sarebbe più appropriata un’altra classificazione, tenuto conto dei criteri per la selezione e l’applicazione dei principi contabili definiti nell’IPSAS 3;

b) un principio IPSAS richieda un cambiamento nella presentazione.

¹⁹ Sempre al di fuori delle “caratteristiche qualitative” merita una specifica menzione il principio del divieto di compensazione (*offsetting*), secondo cui “le attività e le passività, i proventi e gli oneri non devono essere compensati salvo che ciò sia richiesto o consentito da un IPSAS” (par. 48), poiché “le compensazioni nel conto economico o nello stato patrimoniale riducono la capacità degli utilizzatori di comprendere le operazioni intraprese e di valutare i futuri flussi finanziari dell’entità economica” (par. 49).

- a) immobili, impianti e macchinari;
- b) investimenti immobiliari;
- c) immobilizzazioni immateriali;
- d) attività finanziarie, esclusi i valori indicati ai punti e), g), h) ed i);
- e) partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- f) rimanenze di magazzino;
- g) crediti derivanti da operazioni non commerciali (imposte e trasferimenti);
- h) crediti derivanti da operazioni commerciali;
- i) disponibilità liquide e valori equivalenti;
- j) debiti per imposte e trasferimenti;
- k) debiti derivanti da operazioni commerciali;
- l) fondi rischi ed oneri;
- m) passività finanziarie, esclusi i valori esposti in j), k, ed l);
- n) quote di pertinenza di terzi presentate nel patrimonio netto;
- o) attivo netto/patrimonio netto attribuibile ai possessori del capitale proprio della controllante.

Rispetto al contenuto minimo appena esposto, lo Standard precisa inoltre che un'entità del settore pubblico è tenuta ad inserire voci addizionali, intestazioni e risultati parziali nel caso questi siano utili per la comprensione della situazione patrimoniale e finanziaria della medesima entità da parte dei lettori del bilancio.

L'IPSAS 1 sottolinea, inoltre, che la lista delle voci minime sopra riportata non deve far pensare ad un preciso ordine espositivo delle stesse nello Stato patrimoniale, rappresentando un semplice elenco di elementi patrimoniali così diversi tra loro, per natura o destinazione, da richiedere una presentazione distinta.

Sotto il profilo strutturale, però, lo Standard stabilisce che gli elementi attivi e passivi del patrimonio aziendale siano comunque classificati secondo due criteri alternativi:

- corrente – non corrente;
- liquidità (per l'attivo) – esigibilità (per il passivo).

Il primo criterio prevede che le attività e le passività siano distinte, rispetto al ciclo operativo aziendale, nelle parti “corrente” e “non corrente”, mentre il secondo, invece, classifica le voci patrimoniali in funzione del loro grado di liquidità, per le poste dell'attivo, e di esigibilità, per le voci del passivo, in modo da determinare, per entrambe le sezioni dello schema, la distinzione della parte a breve termine rispetto a quella a medio/lungo termine.

²⁰ Si veda, in proposito, il par. 88 dell'IPSAS 1.

Occorre precisare che l'IPSAS 1, seguendo il percorso tracciato dallo IAS 1, esprime una preferenza per il primo criterio di classificazione (corrente/non corrente), indicando esplicitamente (par. 70) che l'altro criterio (liquidità) può essere utilizzato nei casi in cui può rendere l'informativa di bilancio più attendibile e significativa – come ad esempio (par. 73) per le istituzioni finanziarie – rispetto ad una presentazione dell'attivo e del passivo in corrente e non corrente²¹.

Sviluppiamo, ora, qualche nota di approfondimento sul criterio di classificazione “corrente-non corrente”, sicuramente meno diffuso rispetto a quello alternativo della liquidità/esigibilità delle poste contabili.

La classificazione di cui stiamo discutendo si riferisce, in proposito, alla durata del ciclo operativo di un'entità economica, rappresentato – come precisa il paragrafo 78 dell'IPSAS 1 – *dal tempo impiegato per trasformare i fattori produttivi ed, in generale, le risorse, in prodotti*.

Detta nozione è peraltro diversa da quella prevista dallo IAS 1, secondo cui il ciclo operativo è invece rappresentato dal “tempo che intercorre tra l'acquisizione di beni per il processo produttivo e la loro realizzazione in disponibilità liquide o mezzi equivalenti”.

La differente impostazione voluta dall'IPSAS 1 rispetto allo IAS 1, a nostro avviso, tiene conto delle specificità dei flussi economici (reali) e finanziari del circuito di produzione delle entità pubbliche rispetto agli equivalenti flussi delle aziende di produzione per il mercato, soprattutto con riguardo alla fase di collocamento della produzione presso l'ambiente di riferimento.

Nelle aziende di produzione per il mercato, infatti, la cessione dei beni e servizi prodotti dà luogo, come noto, ai cosiddetti ricavi, misurati dal flusso di mezzi monetari che i consumatori sono disposti a riconoscere all'azienda per disporre degli stessi beni e servizi al fine di soddisfare i propri bisogni. Nelle aziende pubbliche, invece, la fase di collocamento dei beni e servizi realizzati presenta caratteristiche profondamente diverse rispetto a quelle appena descritte, dato che la cessione in oggetto può avvenire (Farneti, 2004: 10):

- a) a titolo gratuito;
- b) a parziale pagamento;
- c) a pagamento.

L'ipotesi di cessione a titolo gratuito – di cui al punto *sub a)* – si realizza generalmente per tutti i servizi che riguardano strettamente l'attività istituzionale, e che quindi dette aziende devono offrire alla propria collettività amministrata per realizzare le finalità sociali per cui esse sono istituite e rette.

²¹ Il par. 74 dell'IPSAS 1 dà anche la possibilità – laddove ciò consenta una informativa più attendibile e significativa – di realizzare una presentazione “mista”, ovvero di ordinare contemporaneamente alcune attività e passività secondo il criterio corrente/non corrente e le altre in ordine di liquidità.

In questa fattispecie, la collettività amministrata non corrisponde “direttamente” alla data azienda pubblica flussi monetari in cambio delle prestazioni ricevute, per il cui fabbisogno generato dall'erogazione di questi servizi deve essere necessariamente coperto con fonti alternative, tra cui ricordiamo l'imposizione tributaria – laddove possibile – e la cosiddetta finanza “derivata”, rappresentata dai trasferimenti che lo Stato o altri enti concedono proprio per alimentare la realizzazione dell'attività istituzionale delle aziende finanziate.

Si deve sottolineare, in proposito, che i trasferimenti di cui stiamo discutendo *generalmente* precedono il processo produttivo proprio perché necessari all'acquisto dei fattori che servono alla sua attivazione, dato che – lo ribadiamo nuovamente – la fase della cessione dei beni e servizi presso l'ambiente non consentirebbe alle aziende pubbliche di recuperare le risorse investite, in quanto realizzata a titolo gratuito.

Di questo avviso sembra anche l'IPSAS 1 che, proprio nello stesso paragrafo 78, dopo aver introdotto la nozione di ciclo produttivo, aggiunge: “For instance, governments transfer resources to public sector entities so that they can convert those resources into goods and services, or outputs, to meet the government's desired social, political and economic outcomes”.

In dati casi – e passiamo, quindi, all'ipotesi *sub b)* – all'atto della cessione dei servizi può essere chiesto all'utenza di corrispondere flussi monetari a parziale pagamento delle prestazioni, cioè a titolo di compartecipazione alla spesa.

Si tratta sempre di servizi che rientrano nelle finalità sociali delle aziende pubbliche, i quali, però, vengono garantiti dietro pagamento, da parte dell'utenza, di tariffe che consentono di coprire solo parte dei costi sostenuti, per non limitare la loro accessibilità da parte delle fasce meno abbienti della popolazione.

E' evidente, quindi, che per la quota del fabbisogno di finanziamento non coperta con le tariffe, dette aziende devono ricorrere alle medesime fonti di finanziamento disponibili per l'erogazione dei servizi senza diretto corrispettivo economico.

L'ipotesi di cui al punto *sub c)* – cessione dietro pagamento di un corrispettivo – si realizza, infine, per tutti quei beni e servizi a domanda individuale la cui erogazione non rientra strettamente nelle finalità istituzionali delle aziende in esame²², e che pertanto possono essere collocati applicando tariffe commisurate, di norma, ai costi di produzione sostenuti.

Tra le tre ipotesi considerate, l'ultima è sicuramente quella più prossima ad una situazione di “scambio di mercato”, da cui si differenzia essenzialmente per il fatto che la cessione non avviene a prezzi definiti sulla base dell'incontro tra domanda ed offerta – come accade nelle situazioni di libero mercato – ma a tariffe determinate per coprire i costi di produzione.

²² Si tratta di “beni di carattere ‘privato’ sul piano tecnico, ma resi ‘pubblici’ per scelta politica o sociale”. Così, Borgonovi (2002: 131).

Illustrate le ragioni che, a nostro avviso, possono giustificare le differenze rispetto agli IAS in merito alla nozione di ciclo operativo, approfondiamo i criteri che sono individuati per poter ritenere “corrente” – e quindi “non corrente” – una data attività o passività.

Secondo il par. 76 dell’IPSAS 1, le attività rientrano nell’area “corrente” se rispettano uno dei seguenti criteri:

- si prevede che saranno realizzate nel normale ciclo operativo dell’entità economica, o sono possedute per la vendita o il consumo nel medesimo ciclo;
- sono possedute principalmente per essere negoziate;
- si prevede siano realizzate entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio;
- sono disponibilità liquide o valori equivalenti.

Resta inteso, quindi, che tutte le attività che non soddisfano nemmeno uno dei criteri appena indicati devono essere classificate nell’area “non corrente”.

Le passività rientrano nell’area “corrente”, secondo il par. 80 dell’IPSAS 1, se soddisfano uno dei seguenti criteri:

- si prevede che saranno estinte nel normale ciclo operativo di un’entità;
- sono assunte principalmente per essere negoziate;
- devono essere estinte entro dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio;
- l’entità non ha un diritto incondizionato a differire il regolamento delle passività per almeno dodici mesi dalla data di riferimento del bilancio.

Se una passività non soddisfa nessuno dei criteri appena indicati, allora deve essere classificata come “non corrente”.

Per chiarire meglio la classificazione di cui stiamo discorrendo, presentiamo di seguito lo Stato patrimoniale del bilancio 2006 dell’European Food Safety Authority (EFSA), agenzia dell’Unione Europea creata nel 2002 allo scopo di realizzare, in modo indipendente, attività di consulenza scientifica sulla sicurezza alimentare, il cui schema, appunto, è stato redatto secondo i principi IPSAS.

Tavola 1. Stato patrimoniale dell'esercizio 2006 dell'EFSA

ASSETS	Notes	2006	2005	LIABILITIES	Notes	2006	2005
A. NON-CURRENT ASSETS	2.1.1			A. CAPITAL			
<i>Intangible fixed assets</i>	2.1.1.1			<i>Capital</i>			
Computer software		1 378 177.03	1 011 549.53	<i>Reserves</i>			
<i>Tangible fixed assets</i>	2.1.1.2			<i>Retained earning</i>	2.1.3	3 683 922.86	4 452 071.69
Land and buildings				<i>Budgetary outturn not reimbursed</i>			
Plants and equipment		38 056.62	30 714.44	<i>Economic result of the year</i>	2.1.4	1 101 063.83	-768 148.83
Computer hardware		1 657 829.77	1 508 248.78	Total		4 784 986.50	3 683 922.86
Furniture and vehicles		205 843.42	122 248.59				
Leasing and similar rights				B. PROVISIONS			
Other tangible fixed assets				<i>Provisions for risks and liabilities</i>	2.1.5		
Assets under construction and advances				<i>Financial liabilities</i>			
<i>Financial assets</i>				Total		0.00	0.00
Depreciation		-1 842 190.22	-1 085 377.82	C. CURRENT LIABILITIES	2.1.6		
Total		1 637 716.62	1 587 383.52	<i>Employee benefits</i>			
B. CURRENT ASSETS	2.1.2			<i>Provision for untaken leaves</i>		388 021.07	
<i>Stock</i>	2.1.2.1			<i>Sundry payables</i>		11 030.55	212 348.18
<i>Short-term receivables</i>				<i>Social security and taxes</i>		23 755.69	37 682.02
Pre-Financing Third parties	2.1.2.2	224 211.15	170 920.80	<i>Accounts payables</i>			
Sundry receivable (Employee benefits)	2.1.2.3	41 687.36	75 564.09	<i>Current payables</i>		1 224 557.93	2 093 190.41
Current receivable	2.1.2.3	974.83	7 056.88	<i>Other</i>			
Other receivable				<i>Consolidated EC Pre Financing</i>		2 402 505.65	4 131 469.45
Consolidated EC Entities	2.1.2.3		17 073.06	<i>Consolidated EC Entities</i>		408 879.56	426 122.03
Deferred expenses and accrued income	2.1.2.3	111 783.22	28 437.99	<i>Accrued expenses and deferred income</i>		3 379 831.61	2 180 889.44
<i>Cash and equivalents</i>	2.1.2.4			Total		7 838 582.06	9 081 701.53
Bank		10 607 195.57	10 879 188.05				
Cash				TOTAL ASSETS		12 623 568.75	12 765 624.39
Imprest account				TOTAL LIABILITIES		12 623 568.75	12 765 624.39

Passiamo ora – punto *sub* 2) – all'esame delle indicazioni dell'IPSAS 1 in relazione al **conto economico**.

Anche per questo prospetto l'IPSAS 1, seguendo l'approccio degli IAS, non prevede uno schema formale vincolante, definendo esclusivamente un contenuto minimale ed individuando i criteri di classificazione delle poste che è possibile utilizzare.

Il contenuto minimale è definito dal paragrafo 102 dell'IPSAS 1 (2007), il quale prevede che il prospetto di conto economico debba quanto meno riportare le seguenti voci:

- Proventi;
- Oneri finanziari;
- Quota dei risultati positivi o negativi di collegate e joint venture contabilizzata con il metodo del patrimonio netto;
- Utile o perdita prima delle imposte rilevato nel caso di cessione di attività o estinzione di passività attribuibili ad attività operative cessate;
- Risultato economico positivo o negativo d'esercizio.

La versione del gennaio 2007 cambia parzialmente quanto indicato dalla precedente versione del 2000, secondo cui il conto economico come minimo doveva esporre invece:

- a) i proventi derivanti da attività operative;
- b) il risultato economico positivo o negativo dell'attività operativa;
- c) gli oneri finanziari;
- d) la quota dei proventi e degli oneri derivanti dalla valutazione secondo il metodo del patrimonio netto delle partecipazioni in società collegate e joint venture;
- e) il risultato economico positivo o negativo derivante dall'attività ordinaria;
- f) i componenti straordinari;
- g) la quota di pertinenza di terzi;
- h) il risultato economico positivo (o negativo) netto dell'esercizio.

Ad ogni modo, come pure abbiamo visto per lo Stato patrimoniale, una data entità del settore pubblico è tenuta ad integrare il contenuto minimo dello Standard, inserendo voci addizionali, intestazioni e risultati parziali, nel caso questi siano utili per la comprensione dei risultati economici conseguiti.

In relazione alle voci da indicare nel conto economico è interessante notare, dall'esame comparato delle recenti versioni dell'IPSAS 1 e dello IAS 1, un'importante differenza di fondo rispetto al trattamento delle partite straordinarie di reddito.

La versione IAS 1 del dicembre 2003, più in particolare, stabilisce che una data entità economica non deve esporre costi o ricavi come derivanti al di fuori dell'attività ordinaria dell'impresa, presentando quindi ricavi ed oneri straordinari nel prospetto di conto economico o nelle note al bilancio. Questa posizione trova giustificazione, a detta dello *Standard Setter*, nel fatto che tutti i valori dell'impresa rientrerebbero nell'attività ordinaria della stessa, comprese le partite straordinarie ("items treated as extraordinary"), che, in particolare, dipenderebbero dai "normali rischi gestionali"²³.

L'IPSAS 1, come sottolineano anche le Basis for conclusions BC 8, BC 9 e, soprattutto, BC 10, non ha esplicitamente previsto, invece, l'esclusione della presentazione delle partite straordinarie nel prospetto di conto economico o nelle note al bilancio, ritenendo le stesse significative rispetto alle finalità e caratteristiche qualitative della comunicazione aziendale²⁴.

²³ Secondo lo IASB, infatti: "items treated as extraordinary result from the normal business risks faced by an entity and do not warrant presentation in a separate component of the income statement".

²⁴ La Basis for conclusions BC 10, in particolare, sottolinea che: "The IPSASB is the view of that IPSASs should not prohibit entities from disclosing extraordinary items in the notes to, or on the face of, the statement of financial performance. This is because they believe that the disclosure of information about extraordinary items may be consistent with the objectives and qualitative characteristics of financial reporting". Il documento prosegue facendo notare, però, che sullo specifico argomento non c'è una posizione unanime, soprattutto perché ad avviso di alcuni non sussisterebbero specifiche ragioni, nel settore pubblico, per discostarsi dalle indicazioni dello IAS 1.

Detto del contenuto minimale del conto economico, esaminiamo, ora, i criteri che devono orientare, ad avviso dell'IPSAS 1, la classificazione delle voci contenute nel medesimo prospetto. In proposito il par. 109 dello Standard prevede le seguenti metodologie alternative:

- 1) classificazione “per natura” (*nature of expense method*);
- 2) classificazione “per destinazione” (*function of expense method*).

La prima metodologia di classificazione, peraltro adottata dal nostro legislatore sia per le imprese che per le aziende pubbliche obbligate alla redazione del conto economico, raggruppa i costi in base alle cause che ne hanno determinato il sostenimento (per esempio costi del personale, costi per acquisti, ammortamenti, ecc.); la classificazione per destinazione, invece, mira ad allocare gli stessi in funzione dell'impiego dei fattori produttivi rispetto a dati oggetti di riferimento, quali, ad esempio, unità organizzative dell'entità, aree di gestione, ecc.

Va precisato sul punto che lo Standard non esprime una precisa preferenza per una particolare metodologia di classificazione dei costi²⁵, al contrario di quanto previsto, invece, per la classificazione delle poste dello Stato patrimoniale, dove il criterio preferenziale è – come abbiamo già notato – quello corrente/non corrente.

Lo Standard rinvia la scelta della ripartizione dei costi – par. 116 – ad una valutazione da parte della direzione aziendale, da effettuarsi secondo la natura dei fattori storici, merceologici nonché in relazione all'attività istituzionale svolta, nell'ottica di fornire agli utilizzatori, caso per caso, la presentazione più significativa ed attendibile possibile.

Al fine di illustrare meglio le diverse finalità che ispirano i suddetti criteri, a mero titolo esemplificativo l'IPSAS 1 ha riportato, nei paragrafi 112 e 113, due ipotesi di conto economico classificato, rispettivamente, secondo la natura e la destinazione dei costi, come possiamo notare dalla seguente tavola n. 2.

Tavola 2. Esempificazione dell'IPSAS 1 sui modelli di conto economico secondo la natura e la destinazione dei costi

CLASSIFICAZIONE PER NATURA			CLASSIFICAZIONE PER DESTINAZIONE	
Proventi		X	Proventi	X
Costi connessi ai benefici per i dipendenti	X		Costi:	
Ammortamenti	X		Oneri per malattia	(X)
Altri costi	X		Costi di formazione	(X)
Totale costi		(X)	Altri costi	(X)
Risultato economico positivo		X	Risultato economico positivo/(negativo)	X

²⁵ Il par. 109 dell'IPSAS 1 sottolinea, infatti, che: “An entity shall present, either on the face of the statement of financial performance or in the notes, an analysis of expenses using a classification based on either the nature of expenses or their function within the entity, whichever provides information that is reliable and more relevant”.

Nel ribadire che gli schemi appena riportati rappresentano esclusivamente delle esemplificazioni, a causa della scelta degli IPSAS di non prevedere uno schema di conto economico vincolante per le varie realtà del settore pubblico, per completare la nostra esposizione riportiamo il conto economico 2006 dell'EFSA, redatto secondo le indicazioni dell'IPSAS 1 (2000), in vigore fino al 31 dicembre 2007.

Tavola 3. Conto economico dell'esercizio 2006 dell'EFSA

	Notes	2006	2005
Operating revenues			
from third parties		23 449.25	
from consolidated EC entities		35 117 476.35	27 405 320.55
Other operating revenues			
from third parties			
from consolidated EC entities			
TOTAL OPERATING REVENUES	2.2.1	35 140 925.60	27 405 320.55
Administrative expenses	2.2.2		
Staff expenses		-16 014 200.20	-13 012 181.87
Infrastructure expenses		-5 711 387.84	-3 627 202.37
Pensions expenses			
Other expenses		-2 175 493.10	-2 019 461.17
Depreciation and write offs		-771 231.55	-603 584.52
Administrative expenses with consolidated EC entities		-416 459.89	-185 634.75
Operating expenses	2.2.3		
Operating expenses		-8 689 380.81	-8 414 487.07
Other operating expenses			
Operating expenses with consolidated EC entities		-260 273.90	-304 153.26
TOTAL OPERATING EXPENSES		-34 038 427.29	-28 166 705.01
SURPLUS / (DEFICIT) FROM OPERATING ACTIVITIES		1 102 498.31	-761 384.46
Financial operations revenues	2.2.4		
from third parties		2 704.68	285.26
from consolidated EC entities			
Financial operations expenses	2.2.5		
from third parties		-4 139.16	-7 049.63
from consolidated EC entities			
SURPLUS / (DEFICIT) FROM NON OPERATING ACTIVITIES		-1 434.48	-6 764.37
SURPLUS / (DEFICIT) FROM ORDINARY ACTIVITIES		1 101 063.83	-768 148.83
Extraordinary gains			
Extraordinary losses			
SURPLUS / (DEFICIT) FROM EXTRAORDINARY ITEMS	2.2.6		0.00
ECONOMIC RESULT OF THE YEAR		1 101 063.83	-768 148.83

Un altro prospetto fondamentale per la formazione di un bilancio conforme ai principi IPSAS è il **prospetto delle variazioni delle poste di attivo netto/patrimonio netto** (*statement of changes in net asset/equity*) – di cui al punto sub 3) – cui lo Standard dedica i paragrafi da 118 al 125.

Il documento deve far luce sulle movimentazioni registrate nel corso dell'esercizio nell'ambito del patrimonio netto di un'entità del settore pubblico, evidenziando esplicitamente (par. 118):

- il risultato economico positivo o negativo del periodo;
- ciascuna voce di proventi e costi per l'esercizio che, come richiesto da altri principi, è imputata direttamente al patrimonio netto ed il totale di queste voci;
- proventi e costi totali del periodo (calcolati come la somma dei valori indicati ai due precedenti punti), che mostrano separatamente gli importi totali attribuibili ai proprietari dell'entità controllante e alla quota di pertinenza di terzi;
- per ciascuna voce del patrimonio netto, gli effetti dei cambiamenti nei principi contabili e le correzioni di errori rilevati secondo quanto previsto dall'IPSAS 3.

L'entità, inoltre, è libera di indicare nel prospetto o nelle note al bilancio (par. 119):

- gli importi delle operazioni con i proprietari;
- il saldo dei risultati economici (positivi o negativi) accumulati all’inizio dell’esercizio ed alla data di riferimento del bilancio, ed i movimenti durante l’esercizio;
- la riconciliazione tra il valore contabile di ciascuna posta del netto, all’inizio ed al termine dell’esercizio.

L’IPSAS 1 non ha definito, per il prospetto di cui stiamo discutendo, una struttura vincolata, prescrivendo semplicemente alla data entità²⁶ di ricorrere ad uno schema scalare in cui riconciliare i saldi di apertura e di chiusura di ogni elemento dall’interno del patrimonio netto.

Uno schema di questo tipo trova esemplificazione nell’*“Implementation guidance”* che accompagna l’IPSAS 1, che riportiamo di seguito per completezza:

Tavola 4. Esempificazione dell’IPSAS 1 sul modello di Prospetto delle variazioni del patrimonio netto

PUBLIC SECTOR ENTITY – STATEMENT OF CHANGES IN NET ASSETS/EQUITY FOR THE YEAR ENDED 31 DECEMBER 20X2						
(in thousands of currency units)						
	Attributable to owners of the controlling entity				Minority interest	Total net assets/equity
	Contributed Capital	Other Reserves ¹	Translation Reserve	Accumulated Surpluses/ (Deficits)		
Balance at 31 December 20X0	X	X	(X)	X	X	X
Changes in accounting policy				(X)	(X)	(X)
Restated balance	X	X	(X)	X	X	X
Changes in net assets/equity for 20X1						
Gain on property revaluation		X		X	X	X
Loss on revaluation of investments		(X)		(X)	(X)	(X)
Exchange differences on translating foreign operations			(X)	(X)	(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		X	(X)	X	X	X
Surplus for the period				X	X	X
Total recognized revenue and expense for the period		X	(X)	X	X	X
Balance at 31 December 20X1 carried forward	X	X	(X)	X	X	X
Balance at 31 December 20X1 brought forward	X	X	(X)	X	X	X
Changes in net assets/equity for 20X2						
Loss on property revaluation		(X)		(X)	(X)	(X)
Gain on revaluation of investments		X		X	X	X
Exchange differences on translating foreign operations			(X)	(X)	(X)	(X)
Net revenue recognized directly in net assets/equity		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Deficit for the period				(X)	(X)	(X)
Total recognized revenue and expense for the period		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Balance at 31 December 20X2	X	X	(X)	X	X	X

Un’alternativa a detta rappresentazione che viene consentita dal par. 125, è quella di presentare nel prospetto esclusivamente le informazioni richieste dal paragrafo 118, illustrando nelle note quelle richieste dal paragrafo 119, tra cui ricordiamo, ad esempio, la riconciliazione, per ogni elemento del netto, del valore all’inizio ed al termine del periodo.

²⁶ Si veda, in particolare, il paragrafo 125 dell’IPSAS 1.

Considerando i margini di libertà lasciati dallo Standard alle entità pubbliche, desideriamo mostrare anche in questo caso, come abbiamo già fatto per lo Stato patrimoniale ed il Conto economico, un Prospetto delle variazioni del patrimonio netto tratto dalla realtà operativa, scegliendo ancora, per uniformità, i dati del bilancio 2006 dell'EFSA.

Tavola 5. Prospetto delle variazioni del patrimonio netto dell'EFSA per l'esercizio 2006

Capital	Reserves		Accumulated Surplus / Deficit from previous years	Economic result of the year	Capital (total)
	Fair value reserve	Others reserves			
Balance as of 31 December 2005			4 452 071.69	-768 148.83	3 683 922.86
Changes in accounting policies					
Fundamental errors					
Other revaluations					
Reclassifications					
Allocation of the previous economic result			-768 148.83	768 148.83	
Economic result of the year				1 101 063.83	1 101 063.83
Balance as of 31 December 2006			3 683 922.86	1 101 063.83	4 784 986.69

L'ultimo elemento di un bilancio conforme agli IPSAS che qui ci preme analizzare è rappresentato, infine, dalle cosiddette **Note al bilancio d'esercizio**, di cui al punto *sub* 5) del nostro schema di riferimento.

Questa parte del bilancio ricopre una fondamentale funzione esplicativa nei confronti degli utilizzatori del bilancio, dovendo a tal uopo:

- presentare le informazioni sui criteri di formazione e gli specifici principi contabili utilizzati;
- fornire l'informativa richiesta dagli IPSAS non esposta in altre parti del bilancio;
- fornire tutte le informazioni non indicate nei prospetti di bilancio ma comunque rilevanti per la loro comprensione.

Con riferimento alla struttura delle note lo Standard, dopo aver richiamato la necessità della redazione sistematica delle stesse, indica un ordine di esposizione, in modo da favorire la comparabilità dei bilanci nello spazio (e nel tempo). L'entità del settore pubblico, pertanto, deve presentare:

- la dichiarazione di conformità agli IPSAS;
- una sintesi dei principi contabili rilevanti applicati;
- informazioni di supporto per le voci esposte nello Stato patrimoniale, nel Conto economico, nel Prospetto delle variazioni del patrimonio netto, nel Rendiconto

finanziario, nell'ordine in cui ciascuna voce di bilancio e ciascun prospetto è presentato;

- d) altre informazioni relative alle passività potenziali, agli impegni contrattuali iscritti, nonché informazioni di carattere non finanziario²⁷.

²⁷ Tra queste il Principio cita, a titolo di esempio, le strategie della gestione del rischio finanziario dell'entità.

Bibliografia

- ANSELMINI, L. (2005), 'Verso contabilità integrate per le amministrazioni pubbliche', in A.A.V.V. (a cura di Farneti, G. e Pozzoli, S.), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, (Milano, Franco Angeli).
- (2006), 'I principi contabili per le pubbliche amministrazioni: alcune riflessioni', in A.A.V.V. (a cura di Zambon, S.), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, (Milano, Franco Angeli).
- BORGONOV, E. (2002), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, 3^a ed., (Milano, Egea).
- FARNETI, G. (2004), *Ragioneria pubblica. Il "nuovo" sistema informativo delle aziende pubbliche*, (Milano, Franco Angeli).
- IASB (2003), International Accounting Standard 1: 'Presentation of Financial Statements', version revised in December 2003, (London, IASB).
- (2007), International Accounting Standard 1: 'Presentation of Financial Statements', version revised in September 2007, (London, IASB).
- IFAC-PSC (1996), *Perspectives on accrual accounting*, Occasional Paper n. 3, (New York, IFAC).
- (2003), *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities*, Study 14, (New York, IFAC).
- (2004), 'Update 13', November, (New York, IFAC).
- IFAC-IPSASB (2006), 'IPSAS adoption by Governments', consultabile nel sito www.ifac.org/PublicSector/, pp. 1-3.
- (2007a), 'Draft project brief. Updating IPSASs (2007-2009)', *Agenda Paper 8.1*, IFAC-IPSASB Meeting March 2007-Accra (Ghana).
- (2007b), International Public Sector Accounting Standard 1: 'Presentation of Financial Statements', version revised in January 2007, (New York, IFAC).
- (2007c), 'Preface to International Public Sector Accounting Standards', (New York, IFAC).
- MUSSARI, R. (2005), 'Il mutamento dei sistemi contabili pubblici locali: valenze informative e culturali', in A.A.V.V. (a cura di Farneti, G. e Pozzoli, S.), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, (Milano, Franco Angeli).
- POZZOLI, S. (2005), 'Autonomia e sistemi contabili negli enti locali', in A.A.V.V. (a cura di Farneti, G. e Pozzoli, S.), *Principi e sistemi contabili negli enti locali. Il panorama internazionale, le prospettive in Italia*, (Milano, Franco Angeli).