



◦ I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI PER LE PUBBLICHE
AMMINISTRAZIONI (IPSAS)

Roma 16 marzo 2010

Prof. Francesco Capalbo
Associato di Ragioneria
Seconda Università di Napoli
Componente Comitato Scientifico Seminario di Formazione Permanente
Corte dei Conti
francesco.capalbo@unina2.it

Sistemi di principi o di standard ?

- Una distinzione di fondo:
 - Approccio del “come dovrebbe essere” (What ought to be) parte dai postulati e arriva agli *standard*:
 - “Basic Postulates of Accounting Maurice Moonitz 1961
 - “A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises, Srpuse and Moonitz 1962
 - Approccio del “come è” (what it is) parte dall’analisi della prassi e la codifica. In questo modo una prassi diventa Generalmente Accettata.
- Nel primo caso abbiamo principi e poi *standard*.
- Nel secondo caso solo *standard*.
- Oggi prevale la prima, ma la traduzione italiana parla invece sempre di principi.

Lobbying e rappresentatività

- La regolamentazione della contabilità è sempre un processo anche politico.
- I principi contabili sono stati definiti come “Accordi Sociali” (Social Agreement) e sono fortemente influenzati da:
 - eventi economici (e.g. Enron);
 - diffusione di idee (ad esempio concetto di capitale disponibilità);
 - influenza internazionali;
 - interessi di parte (e.g. spinta delle Banche in IAS 39).
- Molti sono i soggetti interessati e non tutti portatori di uguali interessi:
 - Chi prepara i bilanci preferisce regole elastiche;
 - Chi applica i bilanci preferisce regole rigide;
 - Chi investe a lungo termine preferisce valutazioni orientate nell’ipotesi di continuità;
 - Chi finanzia a titolo di credito nel breve preferisce valutazioni improntate alla liquidità.
- Affinché funzioni, è importante che uno *standard setter* veda la partecipazione di tutte le categorie di interessati. Tanto ne garantirà riconoscimento e mitigherà le pressioni *lobbystiche*.
- Quanto più efficace il modello di *enforcement* tanto maggiori le pressioni *lobbystiche*. Con il *legal backing* le pressioni passeranno attraverso il Governo.
- Qualsiasi sia il modo in cui si risolve il problema della rappresentatività è necessario che esista un **unico standard setter**.

Organicità degli standard

- Gli *standard* affrontano i diversi problemi contabili quando emergono.
- Nel tempo, la composizione dello *standard setter* varia.
- Nel tempo, le pressioni esterne variano.
- Le questioni contabili possono presentarsi prima che abbiano compiuta risoluzione.
- La soluzione della *Conceptual Framework*.

Organicità degli standard - *Conceptual Framework*

- La *framework* è una cornice concettuale che definisce:
 - I destinatari cui è rivolto il bilancio
 - Lo scopo del Bilancio
 - Le ipotesi di fondo
 - (competenza e continuità)
 - Le caratteristiche qualitative dell'informazione di bilancio
 - Comprensibilità, significatività, materialità, affidabilità, fedeltà nella rappresentazione, prevalenza della sostanza, neutralità, prudenza, completezza.
 - Gli elementi del Bilancio (Attività, Passività, Capitale, Costi e Ricavi, Reddito)
 - Le regole per l'iscrizione in bilancio (*rapporto tra grado di misurabilità ed iscrivibilità*)
 - Le regole per la valutazione
- La *framework* guida:
 - Nella redazione degli *standard*
 - Nell'affrontare le questioni non regolamentate dagli *standard*

Le difficoltà delle *framework*

- Lo IASB (allora IASC) comincia ad operare nel 1971. La *framework* è approvata nel 1989.
- Chi segue l'approccio *What it is* non ne condivide l'impostazione.
- In Europa, tutti i principi contabili IAS/IFRS sono stati recepiti con regolamento acquisendo, quindi, forza di legge, ma la *framework* è stata tenuta fuori.

Con riferimento al settore pubblico ...

- *International Public Sector Accounting Standards*, vale a dire i Principi Contabili Internazionali per il settore pubblico.
- Sono emanati dall' I.P.S.A.S.B. – *International Public Sector Accounting Standards Board* – l'Organismo Contabile Internazionale per l'emanazione dei principi contabili del settore pubblico ...
- ... che opera all'interno dell' I.F.A.C. – *International Federation of Accountant* – l'Organizzazione mondiale che unisce ben 157 ordini della professione contabile di 122 paesi e che, tra i suoi vari compiti, si preoccupa di emettere *standard* anche nei seguenti settori:
 - Auditing (revisione);
 - Etica.
 - Istruzione/formazione.

I.P.S.A.S.B. – la struttura

- Nasce nel 1986 con il nome di P.S.C. – *Public Sector Committee* – e dal 2004 si trasforma in IPSASB.
- È costituito da 18 membri, di cui:
 - 15 designati dalle professioni contabili dei vari paesi afferenti all'IFAC;
 - 3 (*public member*) individuati secondo criteri di autorevolezza scientifica e professionale, nonché di rappresentanza territoriale.
- Partecipano ai suoi lavori le Nazioni Unite, l'Unione Europea, la Banca Mondiale, l'ONU ed altri “spettatori” di peso analogo.

I.P.S.A.S.B. – gli obiettivi

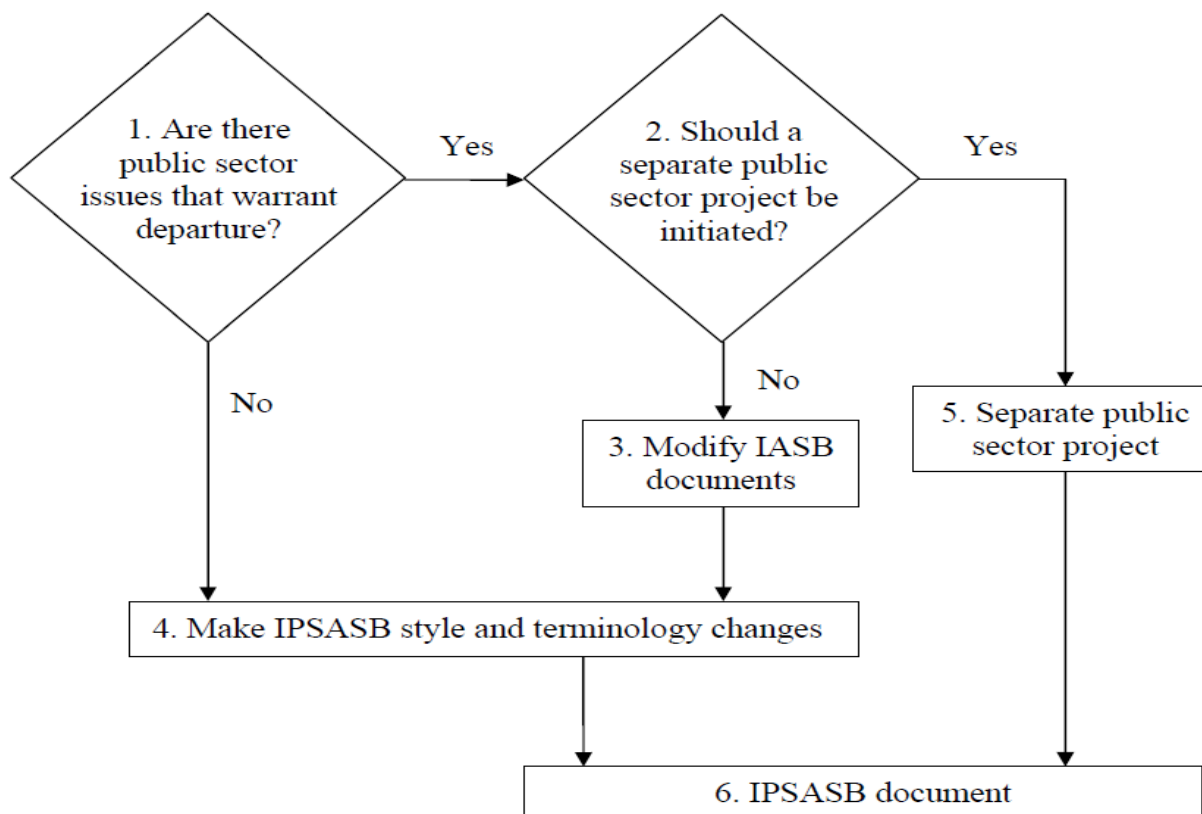
- Il suo dichiarato obiettivo è quello di *“adoperarsi per l’interesse della collettività, sviluppando principi contabili per il settore pubblico di elevata qualità e favorendo la convergenza di principi nazionali ed internazionali, così da migliorare la qualità e l’uniformità della rendicontazione contabile in ogni parte del mondo”*, da realizzarsi:
 - emanando *standard* contabili specifici per il settore pubblico (gli IPSAS appunto);
 - promuovendo la loro generale accettazione e convergenza a livello internazionale;
 - pubblicando ulteriori documenti che agiscano da linee guida su problematiche contabili proprie del settore pubblico.
- Tutto il materiale prodotto, in Inglese, è gratuitamente scaricabile dal link: <http://www.ifac.org/PublicSector/>

I.P.S.A.S.B. – le caratteristiche peculiari degli IPSAS

- Nella loro quasi totalità, gli IPSAS si basano sul principio della competenza economica (*accrual basis*) piuttosto che su quello della competenza finanziaria (*cash basis*).
- Ad oggi, difatti, sono stati emanati:
 - 31 IPSAS *accrual basis* (di cui 1 ritirato);
 - un unico IPSAS *cash basis*.
- Nello sviluppo degli IPSAS *accrual basis*, il *Board* ha definito due priorità:
 1. la convergenza con gli IAS/IFRS, pur tenendo conto delle ineliminabili differenze di vocazione tra aziende pubbliche e private;
 2. la redazione di principi contabili specifici per il settore pubblico, rispondenti cioè a esigenze non condivisibili con quelli delle aziende private.
- Ad oggi, condivide la stessa *Conceptual Framework* dello IASB, tuttavia è in essere un progetto per la definizione di una *Conceptual Framework* specifica per il settore pubblico.

I.P.S.A.S.B. – il processo di convergenza con gli IAS/IFRS

Il processo di convergenza dell'IPSASB con i principi contabili internazionali IAS/IFRS segue un preciso percorso decisionale:



I.P.S.A.S.B. – gli IPSAS *accrual basis* emessi ad oggi

(1)

IPSAS		IAS/IFRS ispiratori
IPSAS 1	Presentazione del bilancio	IAS 1/IFRS 1
IPSAS 2	Rendiconto finanziario	IAS 7
IPSAS 3	Principi contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori	IAS 8
IPSAS 4	Effetti delle variazioni dei cambi delle valute straniere	IAS 21
IPSAS 5	Oneri finanziari	IAS 23
IPSAS 6	Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate	IAS 27
IPSAS 7	Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate	IAS 28
IPSAS 8	Partecipazioni in Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Proventi derivanti da operazioni commerciali	IAS 18
IPSAS 10	Informazioni contabili in economie iperinflazionate	IAS 29
IPSAS 11	Commesse a lungo termine	IAS 11
IPSAS 12	Rimanenze	IAS 2
IPSAS 13	Leasing	IAS 17

I.P.S.A.S.B. – gli IPSAS *accrual basis* emessi ad oggi

(2)

IPSAS		IAS/IFRS ispiratori
IPSAS 14	Fatti intervenuti dopo la data di riferimento del bilancio	IAS 10
IPSAS 16	Investimenti immobiliari	IAS 40
IPSAS 17	Immobili, impianti e macchinari	IAS 16
IPSAS 18	Settori operativi	IAS 14
IPSAS 19	Accantonamento, attività e passività potenziali	IAS 37
IPSAS 20	Operazioni con parti correlate	IAS 24
IPSAS 21	Riduzione di valore delle attività non generatrici di flussi finanziari	IAS 36
IPSAS 22	Informazioni integrative di natura economico-finanziaria relative alla P.A.	-
IPSAS 23	Proventi derivanti da operazioni non-commerciali (Imposte e Trasferimenti)	-
IPSAS 24	Presentazioni in bilancio delle informazioni previsionali	-
IPSAS 25	Benefici per i dipendenti	IAS 19
IPSAS 26	Riduzione di valore delle attività generatrici di flussi finanziari	IAS 36

I.P.S.A.S.B. – gli IPSAS *accrual basis* emessi ad oggi

(3)

IPSAS		IAS/IFRS ispiratori
IPSAS 27	Agricoltura	IAS 41
IPSAS 28	Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio	IAS 32
IPSAS 29	Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione	IAS 39
IPSAS 30	Strumenti finanziari: informazioni integrative	IFRS 7
IPSAS 31	Immobilizzazioni immateriali	IAS 38

I.P.S.A.S.B. – il *due process* nella emanazione degli IPSAS (I)

- Al fine di garantire il necessario consenso ai principi in via di emanazione, auspicandone quindi una *generale accettazione*, l'IPSASB ha previsto un rigoroso percorso obbligatorio per la loro formazione e definitiva approvazione (*due process*).
- Il *Board*, in particolare, considera un momento essenziale del processo di emanazione degli IPSAS proprio il giudizio dei vari operatori del settore, tra cui:
 - i vari membri dell'IFAC;
 - i revisori;
 - le autorità nazionali;
 - gli *standard setter*;
 - e, più in generale, tutti gli esperti di contabilità.
- Più nel dettaglio, il *due process* si sostanzia:
 - in una prima fase di **studio**, in cui il *Board*, anche attraverso l'ausilio di apposite commissioni, analizza i temi connessi ad un argomento designato, procede allo studio delle pratiche contabili tenute nei vari paesi e tiene conto dei pareri in merito rilasciati dallo IASB e dai diversi *standard setter* nazionali;
 - successivamente, viene pubblicata una prima bozza del documento (***exposure draft***), oggetto di possibili commenti e rilievi da parte di tutti i possibili interessati per almeno 4 mesi;
 - analizzati i vari rilievi, il documento (eventualmente modificato) viene sottoposto al *Board* per la ***definitiva approvazione*** (che avviene con il voto favorevole di almeno 2/3 dei membri aventi diritto).

Tipica struttura di un IPSAS

1. Introduzione, in cui vengono descritte le motivazioni che hanno portato alla trattazione di uno specifico argomento (tipicamente il numero dei paragrafi è preceduto dalla sigla **IN**).
2. Corpo del *standard*.
3. Appendici allo *standard*.
4. Guida all'implementazione dello *standard* (tipicamente il numero dei paragrafi è preceduto dalla sigla **IG**). [*eventuale*]
5. *Basis for conclusions*, ovvero le motivazioni che hanno portato poi alle scelte del *Board* (tipicamente il numero dei paragrafi è preceduto dalla sigla **BC**).
6. Esempi illustrativi (tipicamente il numero dei paragrafi è preceduto dalla sigla **IE**). [*eventuale*]
7. Comparazione con lo IAS/IFRS ispiratore (se esistente).

I soggetti cui si rivolgono gli IPSAS

- Gli IPSAS sono rivolti a tutte le entità del settore pubblico (*public sector entities*), vale a dire:
 - gli Stati nazionali e gli enti dell'amministrazione centrale;
 - gli enti territoriali subordinati (Regioni; enti dipendenti dalle Regioni; ASL; Ospedali; ecc...);
 - gli enti locali (Province; Comuni; ecc...);
 - le agenzie e le commissioni governative.
- Non sono rivolti invece alle imprese a controllo pubblico (*Government Business Enterprises*), che adottano i principi contabili internazionali delle imprese (IAS/IFRS).

Autorità e diffusione degli IPSAS (I)

- A differenza dei “cugini” IAS/IFRS, gli IPSAS non sono obbligatori per legge, né a livello comunitario né tanto meno a livello domestico.
- L’ISPASB si impegna a favorirne il riconoscimento in tutti i paesi, ma riconosce il diritto degli stati di sviluppare proprie regole, pertanto:
 - negli Stati in cui già esiste uno *standard setter* per il settore l’IPSASB si propone di affiancarlo;
 - negli Stati dove manca uno *standard setter* per il settore l’ISPASB si propone come alternativa.
- La storia degli IAS/IFRS può insegnare:
 - IAS diventano *benchmark* per i paesi evoluti che evidenziano le differenze tra i propri standard e gli IAS (filosofia dell’armonizzazione);
 - IAS sono adottati nei paesi in via di sviluppo;
 - IAS sono considerati per l’adozione obbligatoria per le quotate su indicazione organi di controllo;
 - dal 2005, gli IAS/IFRS diventano obbligatori per legge in Europa.
- Un atteggiamento inerte da parte di chi si occupa di materia pubblica rischia di portare alla importazione automatica di principi elaborati in contesti culturali differenti e per esigenze conoscitive differenti ...

Autorità e diffusione degli IPSAS (2)

- Già nel settembre del 2004, peraltro, c'è stata una prima intesa tra Commissione Europea e F.E.E. (**F**édération des **E**xperts **C**omptables **E**uropéens – l'IFAC europeo) per l'utilizzo degli IPSAS nella redazione del bilancio degli Stati membri.
- Ad oggi:
 - organismi come la OCSE, la NATO, la Commissione Europea e l'ONU redigono il proprio bilancio seguendo gli IPSAS;
 - alcuni paesi hanno espresso intenzione di modificare i propri sistemi contabili, introducendo gli IPSAS (Francia, Sud Africa, Olanda, Malta, Hong Kong, Emirati Arabi, Israele, ecc...);
 - altri paesi hanno già adottato un sistema contabile in linea con la maggior parte dei requisiti previsti dagli IPSAS (Australia, Canada, Nuova Zelanda, Regno Unito, Stati Uniti, ecc...).

La situazione nel nostro paese

- Orientamento verso un modello contabile pubblico basato (prevalentemente) sulla competenza economica:
 - emblematica, in tal senso, la Legge Finanziaria 2007 (c. 61, art. 1) che esprime la necessità di: “(...) *introdurre in tutte le amministrazioni pubbliche criteri di contabilità economica*”.
- I soggetti preposti alla statuizione, al riconoscimento ed alla applicazione degli IPSAS nel contesto italiano sono:
 - O.I.C. (**O**rganismo **I**taliano di **C**ontabilità);
 - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato:
 - *Manuale dei Principi e delle Regole Contabili 2008* (pag. 18);
 - Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali:
 - *Principi contabili per gli Enti Locali* (edizione 2008; bilancio consolidato);
 - *Linee Guida per la Rendicontazione Sociale negli Enti Locali* (2007).