



Università Mediterranea di Reggio Calabria
Dipartimento DIGIES

Il *Conceptual Framework* per il principi contabili internazionali del settore pubblico (I parte)

Giuseppe Valenza

Assegnista di Ricerca

Email: giuseppe.valenza@unirc.it

Insegnamento di Contabilità e bilancio – Modulo 3 CFU

Il *Conceptual Framework* per il settore pubblico: cenni introduttivi

Il CF pubblico è caratterizzato dalla seguente struttura:

- **Preface** (Prefazione del CF)
 - **Capitolo 1** – Ruolo e funzioni del CF
 - **Capitolo 2** – Obiettivi dell’informativa contabile ed utilizzatori/destinatari del bilancio
 - **Capitolo 3** – Caratteristiche qualitative dell’informativa di bilancio
 - **Capitolo 4** – Caratteristiche dell’entità pubblica che redige l’informativa di bilancio
 - **Capitolo 5** – Elementi dell’informativa di bilancio
 - **Capitolo 6** – Individuazione e rilevazione degli elementi dell’informativa di bilancio
 - **Capitolo 7** – Valutazione delle attività e delle passività
 - **Capitolo 8** – Presentazione degli elementi e delle informazioni all’interno dell’informativa di bilancio
- ❖ I Capitoli 1 – 4 sono stati approvati nel gennaio 2013
- ❖ La Prefazione e i Capitoli 5 – 8 sono stati approvati nell’ottobre 2014
- Il processo di sviluppo del CF è iniziato nel 2006 ed è stato completato nel 2014

Prefazione del CF

La Prefazione del CF **fornisce definizioni e concezioni generali utili ad inquadrare il contesto in cui si innesta il CF**

La Prefazione risponde ad una serie di domande:

Cosa è il CF e a cosa serve?

- il CF rappresenta il *“quadro generale” che deve guidare lo sviluppo e la predisposizione degli IPSAS* (concetti, disposizioni, regole generali, etc.) [si tratta quindi di una cornice teorica in grado di rendere coerenti tutti gli IPSAS, analogamente al ruolo di una “Costituzione” nell’ambito di un ordinamento giuridico]

Quali sono gli obiettivi delle aziende/entità pubbliche?

- l’obiettivo principale è quello di *fornire/erogare servizi pubblici alla collettività* (e non, dunque, generare profitti per l’entità o garantire ritorni economici agli investitori/finanziatori dell’entità)

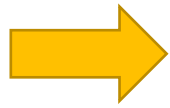
Prefazione del CF *(segue)*

Quali sono gli obiettivi dell'informativa di bilancio delle aziende pubbliche?

- obiettivi principali:
 - soddisfare le esigenze di *accountability* della collettività/cittadinanza
 - soddisfare le esigenze informative dei potenziali soggetti investitori/finanziatori

Quali sono gli scopi degli utilizzatori dell'informativa di bilancio?

- scopi principali:
 - valutare se i servizi sono stati erogati secondo criteri di efficacia ed efficienza
 - valutare l'onerosità dei servizi pubblici per i contribuenti
 - valutare se la capacità di erogare servizi è aumentata o deteriorata rispetto al passato
 - valutare l'idoneità dell'ammontare e della composizione delle risorse disponibili nel presente per finanziare le spese future



Capitolo 1 – Ruolo e funzioni del CF

Il Capitolo 1 fornisce una serie di informazioni riguardanti il **ruolo e le funzioni del CF**

Cosa ci dice il Capitolo 1?

- Il CF rappresenta il quadro concettuale per la predisposizione degli IPSAS
- Il CF ribadisce che gli IPSAS si applicano alla generalità delle aziende/entità che costituiscono il settore pubblico (Stati, Regioni, Province, Comuni, Ministeri, Dipartimenti pubblici, Commissioni e Agenzie governative, Fondi di previdenza sociale, Autorità indipendenti, Organizzazioni governative internazionali, etc.)
- Il CF ribadisce che **nel caso di tematiche contabili specifiche si applicano gli specifici IPSAS che disciplinano tali tematiche** [solo nel caso in cui non esista un IPSAS che tratti specificatamente una tematica contabile è possibile ricorrere ai concetti generali del CF per risolvere il problema contabile; es. per la valutazione delle immobilizzazioni materiali si applica *l'IPSAS 17*, ma se non ci fosse stato lo specifico IPSAS, si sarebbe ricorso al *Capitolo 7 del CF sui criteri generali di valutazione delle Attività e delle Passività*]
- Il CF è la cornice teorica per elaborare **IPSAS “pensati” per le entità pubbliche che decidono di adottare il principio della competenza economica** (*Accrual Basis of Accounting – ABA*)

Tradizionale
ridondanza dei
concetti espressi

Capitolo 2 – Obiettivi dell’informativa di bilancio e destinatari

Il Capitolo 2 fornisce una serie di informazioni relative:

- agli obiettivi dell’informativa di bilancio delle entità pubbliche
- ai destinatari/utilizzatori di tale informativa

Quali sono gli obiettivi dell’informativa di bilancio?

- L’informativa deve essere in grado di soddisfare le **esigenze di accountability della collettività** ed **esigenze di orientamento del processo decisionale degli investitori/finanziatori**

Chi sono i destinatari dell’informativa di bilancio?

- Si può individuare una sorta di **“gerarchia” dei destinatari**:
 - cittadini (nella doppia veste di utenti/contribuenti) e rappresentanti parlamentari (in qualità di rappresentanti dei cittadini)
 - organismi che effettuano donazioni al soggetto pubblico, istituti di credito, altri enti finanziatori
 - statistici governativi, analisti finanziari, media, consulenti finanziari, gruppi di interesse pubblico, lobby, organismi di regolamentazione e vigilanza, organismi di controllo (parlamentari e governativi), agenzie di rating, organizzazioni governative internazionali

Nb. Si riscontrano alcune differenze fra CF pubblico e privato:

- il CF privato individua negli investitori attuali e potenziali i destinatari privilegiati
- il CF pubblico individua una platea di destinatari più ampia

[le differenze fra CF con riferimento ai destinatari saranno oggetto di approfondimento]

Capitolo 2 – Obiettivi dell’informativa di bilancio e destinatari (segue)

In definitiva, le principali categorie di destinatari dell’informativa di bilancio sono:

- destinatari dei servizi (utenti/contribuenti)
- fornitori di risorse (investitori/finanziatori)

Gli **utenti/contribuenti** possono essere interessati alle seguenti informazioni:

- se l’entità utilizza le risorse pubbliche nell’interesse della collettività
- se l’entità utilizza le risorse pubbliche come era stato programmato/previsto
- se l’entità utilizza le risorse pubbliche in maniera economica, efficace ed efficiente
- la gamma e la qualità dei servizi erogati
- i costi dei servizi erogati
- i livelli di tassazione (e se questi sono idonei a garantire servizi in futuro)

Gli **investitori/finanziatori** possono essere interessati alle seguenti informazioni:


- politiche di indebitamento
- fabbisogni finanziari correnti e futuri
- tempistiche di rimborso dei debiti
- valutazioni sulla liquidità e la solvibilità
- utilizzo delle risorse finanziarie in maniera economica, efficace ed efficiente

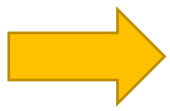
Rilevante complessità dell’informazione fornita

Capitolo 2 – Obiettivi dell’informativa di bilancio e destinatari *(segue)*

Quali sono le informazioni che il bilancio deve fornire?

Il **bilancio** [*financial statements*]
deve contenere informazioni sui
seguenti ambiti

- 
- 1. Situazione patrimoniale-finanziaria** [*financial position*], al fine di tenere conto delle attività [*resources*] e delle passività [*claims*]
 - 2. Aspetti economici della gestione** [*financial performance*], al fine di valutare l’efficienza nell’acquisizione e nei consumi delle risorse economiche necessarie per l’erogazione dei servizi
 - 3. Flussi di cassa** [*cash flows*], al fine di esprimere un giudizio sulla liquidità/solvibilità dell’entità pubblica
 - 4. Informazioni integrative** [*notes*], ossia ulteriori informazioni per l’interpretazione/comprendione delle informazioni relative ai punti 1, 2 e 3



Capitolo 3 – Caratteristiche qualitative

Qual è lo scopo delle caratteristiche qualitative?

Fare in modo che le informazioni contenute nell'informativa di bilancio siano caratterizzate da **elevati standard qualitativi**

Quali sono le caratteristiche qualitative previste dal CF pubblico?

1. **Significatività/rilevanza** [*relevance*]
2. **Rappresentazione fedele** [*faithful representation*]
3. **Comprensibilità** [*understandability*]
4. **Tempestività** [*timeliness*]
5. **Comparabilità** [*comparability*]
6. **Verificabilità** [*verifiability*]

Le caratteristiche qualitative riprendono nella sostanza quelle richieste dal CF relativo agli IFRS

È sempre necessario puntare alla massima qualità in tutte e sei le dimensioni qualitative?

Il CF ammette due compromessi:

- compromesso costi-benefici: *i costi connessi all'ottenimento di un'informativa di maggiore qualità devono essere giustificati da maggiori benefici* (in termini di accountability e di orientamento al processo decisionale dei finanziatori)
- compromesso qualitativo "interno": se non è possibile garantire elevati livelli in tutte le dimensioni, è necessario che via sia almeno un buon *equilibrio/compromesso fra le 6 caratteristiche* (es. è poco utile avere una rappresentazione molto fedele di fenomeni non significativi: è meglio quindi "sacrificare" un po' di rappresentazione fedele per tenere conto di fenomeni più rilevanti)

Capitolo 3 – Caratteristiche qualitative (segue)

Vi è **significatività/rilevanza** quando l'informativa di bilancio:

- è in grado di soddisfare le esigenze di accountability degli utenti/contribuenti
- è in grado di orientare il processo decisionale degli investitori/finanziatori

Rilevanza

In particolare, si ha rilevanza se queste informazioni possiedono:

- *valore confermativo*, ossia confermano valutazioni effettuate dall'utilizzatore in precedenza (es. valutazioni di liquidità e solvibilità che trovano conferma oggi)
- *valore predittivo*, ossia consentono oggi all'utilizzatore di effettuare una valutazione sul futuro (es. valutazioni sulla futura erogazione dei servizi)

Vi è **rappresentazione fedele** quando l'informativa contabile è in grado di rappresentare fedelmente i fenomeni oggetto di rilevazione

Rappresentazione fedele

Requisiti:

- *completezza*: l'informazione è completa quando include tutte le informazioni necessarie per rappresentare il fenomeno [per ragioni materiali non si può in alcuni casi avere un'informazione completa al 100%, in questo caso il CF ribadisce la necessità di raccogliere quantomeno tutta l'informazione possibile sul fenomeno che si sta rappresentando]
- *neutralità*: l'informazione è neutrale quando è predisposta senza pregiudizi o secondi fini (es. politiche di bilancio volte a far apparire una certa liquidità/solvibilità per attrarre finanziamenti)
- *assenza di errori*: l'assenza di errori non implica necessariamente eliminazione totale degli errori, ma che si è operato correttamente al fine di limitarli [in alcuni casi, infatti, non è possibile eliminare tutti gli errori (es. stima della vita utile di un impianto)]

Capitolo 3 – Caratteristiche qualitative (*segue*)

Comprensibilità

Vi è **comprensibilità** quando gli utilizzatori dell'informativa contabile sono in grado di comprendere il significato delle informazioni contenute (attraverso spiegazioni, commenti, classificazioni e presentazioni chiare, utilizzo di un linguaggio semplice e conciso)

Tempestività

Vi è **tempestività** quando l'informativa contabile viene presentata agli utilizzatori in tempo utile, ossia prima che perda la sua capacità di generare utilità per i destinatari (es. un finanziatore che deve decidere se concedere le proprie risorse finanziarie all'entità pubblica)

Comparabilità

Vi è **comparabilità** quando l'informativa contabile può essere agevolmente paragonata con altre informative contabili al fine stabilire similitudini e differenze

Vi deve essere comparabilità:

- *nel tempo*: comparazioni sull'informativa contabile di una stessa entità in periodi differenti (es. per verificare i *trend* nel tempo di solvibilità)
- *nello spazio*: comparazioni sull'informativa contabile di diverse entità (es. per comparare la solvibilità di entità pubbliche diverse, orientando quindi il processo decisionale di allocazione delle risorse finanziarie)

Capitolo 3 – Caratteristiche qualitative (*segue*)

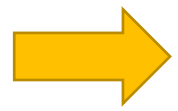
Verificabilità

Vi è **verificabilità** quando è possibile verificare/accertare la veridicità delle informazioni contenute nell'informativa contabile dell'entità pubblica

Se la rappresentazione è fedele, *il processo di verifica da parte di due esperti indipendenti dovrebbe essere in grado di pervenire con una certa probabilità alle medesime conclusioni* (tuttavia il CF ammette la possibilità che due valutatori divergano con riferimento a verifiche più complesse, es. stime sulla vita utile delle immobilizzazioni)

Esistono due tipi di verifiche:

- *verifica diretta*, con cui si osserva **direttamente un fenomeno** (es. per verificare se l'ammontare delle disponibilità liquide è corretto, posso verificare direttamente le disponibilità di cassa e bancarie)
- *verifica indiretta*, con cui si osserva non il fenomeno in sé ma **il metodo con cui è stato contabilizzato un determinato importo** (es. per verificare il valore delle rimanenze, si può prendere atto del metodo di valutazione adottato [es. FIFO, LIFO, etc.], e rideterminare il valore delle rimanenze per verificare se i valori coincidono)



Capitolo 4 – Entità che presenta l'informativa contabile

L'entità contabile è rappresentata da un'azienda del settore pubblico (tipologie richiamate in precedenza)

Un'entità può far parte di un gruppo di entità pubbliche: in questo caso il gruppo presenta *un'unica informativa contabile* come se si trattasse di un'unica entità (informativa contabile di gruppo)

Quali sono le principali operazioni svolte da un'entità pubblica, secondo il CF?

- preleva risorse dalla collettività ed impiega tali risorse per erogare servizi a favore della medesima collettività
- predispone e diffonde informazioni ai fini di accountability o per orientare il processo decisionale degli utilizzatori del bilancio

Fonti per lo studio degli argomenti

- Slide
- IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2017 edition*