

La contabilità accrual nelle P.A.

Prof. Nicola Moscariello (Dipartimento di Economia)

nicola.moscariello@unicampania.it



● Università
● degli Studi
● della Campania
Luigi Vanvitelli

Agenda

- **Il processo di armonizzazione:**
percorso normativo
- **Modelli contabili a confronto:**
cash accounting vs. accrual
(passando per la finanziaria «potenziata»)
- **Il Conceptual Framework ITAS:**
i postulati dell'informazione, gli elementi del bilancio e i criteri di valutazione
- **Gli standard ITAS:**
dalle scritture in partita doppia ai prospetti di bilancio





Il Conceptual Framework ITAS

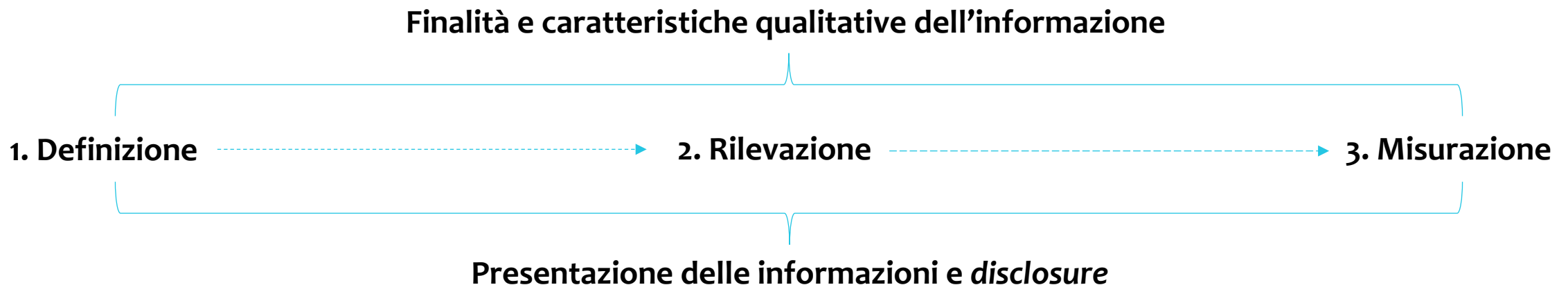
I postulati dell'informazione, gli elementi del bilancio e i criteri di valutazione

Quadro Concettuale (*Conceptual framework*)

Quadro Concettuale

Sommario

Premessa: oggetto e funzioni del quadro concettuale	2
1. La rendicontazione per finalità informative generali	4
2. I postulati e i vincoli dell'informazione	8
3. Gli elementi del bilancio di esercizio	13
4. La valutazione delle attività e delle passività	16
5. La presentazione delle informazioni nei documenti finanziari	21



Quadro Concettuale (*Conceptual framework*): Premessa

P.2 Il Quadro Concettuale definisce i **principi della rendicontazione economica, patrimoniale e finanziaria** per finalità informative generali delle amministrazioni pubbliche.

P.4 Il **sistema contabile economico-patrimoniale fornisce la principale base informativa** per la rendicontazione finanziaria per finalità informative generali. Tale sistema ha per scopo caratterizzante la **determinazione del patrimonio di funzionamento** al termine di ciascun periodo amministrativo **e delle sue variazioni nel periodo.**

P.6 I **Pincipi definiti nel Quadro Concettuale guidano la statuizione degli standard contabili**, fornendo una base comune atta a garantirne **omogeneità e coerenza**. Il Quadro Concettuale **non prescrive tuttavia regole di rilevazione, valutazione e presentazione**, nei documenti finanziari, di specifiche operazioni o altri eventi. Tale compito è demandato agli standard contabili e alle altre fonti tecniche.

Quadro Concettuale: La rendicontazione per finalità informative generali

1.1 documenti finanziari per **finalità informative generali** sono uno strumento per soddisfare i bisogni informativi della generalità degli utilizzatori [IPSAS/EPSAS *General Purpose Financial Reports*]

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

- a) lo stato patrimoniale;
- b) il conto economico;
- c) il rendiconto finanziario dei flussi di cassa;
- d) il prospetto delle variazioni del patrimonio netto;
- e) il raffronto tra importi preventivi e consuntivi (per le amm.ni che redigono il bilancio di previsione su base accrual);
- f) la nota integrativa.

1.18 Considerato che il fine istituzionale delle amministrazioni pubbliche è soddisfare i bisogni della collettività, **il bilancio di esercizio rappresenta solo alcuni aspetti dei risultati complessivi dell'azione pubblica**, segnatamente quelli economici, patrimoniali e finanziari [...] È quindi necessario accompagnare l'informazione fornita dal bilancio di esercizio con informazioni riguardanti le risorse consumate (input), **la tipologia, il volume e la qualità dei servizi erogati (output), gli impatti sociali, economici ed ambientali prodotti (outcome)**.

Quadro Concettuale: I postulati e i vincoli dell'informazione

2.1 I postulati rappresentano i **principi generali di redazione dei documenti finanziari** per finalità informative generali che garantiscono la qualità dell'informazione e la rendono utile agli utilizzatori [NO ORDINE GERARCHICO].

2.4 I postulati sono:

a) **Significatività** (utile alla rendicontazione dei risultati ed alla decisione degli utilizzatori)

b) **Rappresentazione fedele**

- priva di errori (ipotesi e assunti fondati e ragionevoli, data l'inevitabile presenza di stime e scelte discrezionali)
- neutrale (scevra da distorsioni preconcrete e da sperequazioni informative a vantaggi di taluni utilizzatori)
- completa
- substance over form (privilegiare la sostanza e la realtà economica alla forma giuridica)

c) Prudenza (cautela nella formulazione delle stime, evitando una intenzionale sovrast./sottost. delle attività/passività)

d) Continuità (valutazione delle poste contabili è fatta nella prospettiva della continuazione delle attività dell'amm.ne)

e) Verificabilità;

f) Tempestività;

g) Comprensibilità;

h) Comparabilità.

Quadro Concettuale: I postulati e i vincoli dell'informazione

2.1 I postulati rappresentano i **principi generali di redazione dei documenti finanziari** per finalità informative generali che garantiscono la qualità dell'informazione e la rendono utile agli utilizzatori [NO ORDINE GERARCHICO].

2.4 I postulati sono:

a) **Significatività** (utile alla rendicontazione dei risultati ed alla decisione degli utilizzatori)

b) **Rappresentazione fedele**

- priva di errori (ipotesi e assunti fondati e ragionevoli, data l'inevitabile presenza di stime e scelte discrezionali)
- neutrale (scevra da distorsioni preconcepite e da sperequazioni informative a vantaggi di taluni utilizzatori)
- completa
- substance over form (privilegiare la sostanza e la realtà economica alla forma giuridica)

c) Prudenza (cautela nella formulazione delle stime, evitando una intenzionale sovrast./sottost. delle attività/passività)

d) Continuità (valutazione delle poste contabili è fatta nella prospettiva della continuazione delle attività dell'amm.ne)

e) Verificabilità;

f) Tempestività;

g) Comprensibilità;

h) Comparabilità.



Quadro Concettuale: Gli elementi del bilancio di esercizio \1

3.2 Gli elementi del bilancio di esercizio sono:

- a) le attività;
- b) le passività;
- c) il patrimonio netto (Tot. Attività – Tot. Passività, distinto in «fondo dotazione» + «riserve» + «risultato»).

- d) i proventi e i ricavi;
- e) i costi e gli oneri.

ATTIVITA'

3.4 **Risorsa** attualmente controllata da un'amministrazione pubblica come risultato di un'operazione o di altro evento passato

3.5 Una risorsa deve avere un **potenziale di servizio** (capacità di contribuire al conseguimento degli obiettivi di un pubblica amministrazione) o la **capacità di generare benefici economici**.

Quadro Concettuale: Gli elementi del bilancio di esercizio \2

3.2 Gli elementi del bilancio di esercizio sono:

- a) le attività;
- b) le passività;**
- c) il patrimonio netto (Tot. Attività – Tot. Passività, distinto in «fondo dotazione» + «riserve» + «risultato»).

- d) i proventi e i ricavi;
- e) i costi e gli oneri.

PASSIVITA'

3.8 Obbligazione attuale (vincolante) che richiede un trasferimento di risorse ed è il risultato di un'operazione o di altro evento passato:

- Obbligazioni a pagare somme di denaro;
- Obbligazioni a consegnare beni o fornire servizi;
- Obbligazioni a trasferire una risorsa se si verifica uno specifico evento futuro incerto;
-

Quadro Concettuale: Gli elementi del bilancio di esercizio \3

3.2 Gli elementi del bilancio di esercizio sono:

- a) le attività;
- b) le passività;
- c) il patrimonio netto (Tot. Attività – Tot. Passività, distinto in «fondo dotazione» + «riserve» + «risultato»).
- d) i proventi e i ricavi;**
- e) i costi e gli oneri.

PROVENTI e RICAVI

3.20 Proventi sono incrementi nel patrimonio netto (+ Attività / - Passività), diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri, che hanno origine in operazioni non di scambio (controprestazione economica diffusa ed assenza di una correlazione diretta con i servizi erogati);

3.19 Ricavi sono incrementi nel patrimonio netto diversi da quelli derivanti da conferimenti di mezzi propri e dai proventi di cui al par. 3.20

Quadro Concettuale: Gli elementi del bilancio di esercizio \4

3.2 Gli elementi del bilancio di esercizio sono:

- a) le attività;
- b) le passività;
- c) il patrimonio netto (Tot. Attività – Tot. Passività, distinto in «fondo dotazione» + «riserve» + «risultato»).
- d) i proventi e i ricavi;
- e) i costi e gli oneri.

COSTI e ONERI

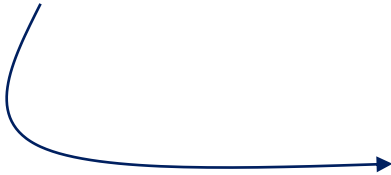
3.22 Oneri sono decrementi nel patrimonio netto (- Attività / + Passività), diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri, che hanno origine da operazioni non di scambio

3.21 Costi sono decrementi nel patrimonio netto diversi da quelli derivanti da devoluzioni di mezzi propri e dagli oneri di cui al par. 3.22.

Quadro Concettuale: Iscrizione degli elementi nel bilancio di esercizio

3.24 I criteri di iscrizione sono i seguenti:

- a) **Soddisfare la definizione** di uno degli elementi del bilancio di esercizio;
- b) **Rispettare i postulati e i vincoli** dell'informazione nei documenti finanziari.



3.26 La verifica della presenza dei requisiti per l'iscrizione nel bilancio di esercizio richiede la considerazione di tutti i fatti e circostanze disponibili al redattore ai fini della formulazione di un giudizio neutrale. Tale giudizio implica la **valutazione del grado di incertezza che grava sull'esistenza e la misurabilità dell'elemento considerato**



3.28 **Se il grado di incertezza** in merito all'esistenza e alla misurabilità di un elemento è **così elevato** da non garantire il pieno rispetto dei postulati e dei vincoli dell'informazione, **tale elemento non va iscritto nel bilancio** di esercizio o, se precedentemente iscritto, va rimosso (informazioni supplementari in Nota integrativa).

Quadro Concettuale: La valutazione delle attività e passività \ 1

Rinviando ai singoli standard contabili per l'identificazione dei criteri di valutazione delle diverse attività/passività:

CRITERIO DEL COSTO STORICO

4.5 Il costo storico è il **corrispettivo dovuto per acquistare** dall'esterno, ovvero il sacrificio economico sostenuto **per produrre** all'interno, **un'attività**. Il corrispettivo è pari al denaro o suoi equivalenti e al valore delle altre risorse scambiate al momento dell'acquisto;

4.6 Le attività sono rilevate inizialmente al loro costo di acquisto o di produzione. Successivamente il valore iniziale viene **ridotto nel tempo per tener conto della diminuzione del potenziale di servizio o dei benefici economici ritraibili dall'attività, dovuti al consumo o ad altre cause (soggetto quindi a svalutazione)**. Caratteristica del criterio del costo storico è che **il valore contabile di un'attività non viene modificato**, nell'arco della sua vita utile, **per evidenziare cambiamenti nei prezzi o incrementi nel valore dell'attività**, salvo casi particolari, disciplinati da singoli standard

Verificabile e Prudente e, almeno nei momenti successivi all'acquisto, rappresentativo dei benefici minimi attestati dall'utilizzo della risorsa

Non comparabile (*entity specific*) e **non adatto a rilevare il costo attuale** dei servizi prodotti ed a rigenerare il capitale (in ipotesi di prezzi crescenti)

Quadro Concettuale: La valutazione delle attività e passività \ 2

Rinviando ai singoli standard contabili per l'identificazione dei criteri di valutazione delle diverse attività/passività:

CRITERI A VALORI CORRENTI

ENTITY
SPECIFIC

- a) **Costo di sostituzione** (costo da sostenere per sostituire il potenziale di servizio di una attività [*non identica*])
- b) **Prezzo netto di vendita** (ricavo atteso dalla cessione dell'attività, al netto di costi di vendita)
- c) **Valore d'uso** (valore attuale dei flussi economici futuri attesi o del potenziale di servizio residuo)
- d) **valore di mercato** (valore al quale una attività potrebbe essere scambiata tra parti consapevoli/disponibili)

4.15 La capacità del criterio del valore di mercato di soddisfare gli obiettivi della rendicontazione finanziaria per finalità informative generali e di rispettare i postulati e i vincoli dell'informazione dipende dalla qualità delle evidenze desumibili dal mercato. Queste, a loro volta, dipendono **dall'esistenza di un mercato aperto, attivo e ordinato per l'attività oggetto di valutazione**

Quadro Concettuale: Presentazione delle informazioni

5.6 Le informazioni sono selezionate in quanto **informazione principale o informazione integrativa**. L'informazione principale contiene i messaggi-chiave mentre l'informazione integrativa fornisce elementi che agevolano la comprensione, la comparazione e la verifica dell'informazione principale da parte degli utilizzatori;

5.7 Nel bilancio d'esercizio, **le informazioni principali sono presentate nei prospetti contabili** e riguardano la situazione patrimoniale, il risultato economico e i flussi di cassa di un'amministrazione pubblica, mentre **le informazioni integrative sono contenute nella nota integrativa**

Informazioni principali

- Stato patrimoniale
- Conto economico
- Rendiconto finanziario

Informazioni integrative (Nota integrativa)

- Criteri di rilevazione e valutazione delle voci
- Dettaglio delle voci (tabelle di riconciliazione)
- Informazioni che non soddisfano i requisiti per la rilevazione dei prospetti principali
- Altre informazioni utili alla comprensione, alla verifica ed alla comparazione delle voci di bilancio