

La transizione verso un sistema di contabilità *accrual*/basato sugli IPSAS: lo standard IPSAS 33 *First-time adoption* e alcune esperienze internazionali

1. Premessa

La scelta di adottare un sistema contabile basato sul principio *accrual*, dettata dall'esigenza di poter disporre di una base informativa più completa e accurata e fornire un quadro chiaro e attendibile della situazione contabile, economica e patrimoniale, di un'amministrazione pubblica, porta inevitabilmente con sé dei cambiamenti importanti, diversificati a seconda delle singole giurisdizioni nazionali.

Sia che le fondamenta siano rappresentate dagli standard internazionali IPSAS¹ o dagli standard contabili nazionali elaborati in coerenza con gli IPSAS, il processo di adozione e implementazione del nuovo sistema contabile è fortemente influenzato dal contesto specifico, in particolare: i sistemi contabili e di gestione esistenti, la capacità istituzionale e le esigenze dei vari *stakeholder*. Tale processo richiede sempre un'attenta pianificazione e, ovviamente, il coinvolgimento e il coordinamento di tutte le entità interessate.

Considerate le difficoltà emerse, a livello internazionale, nelle esperienze di passaggio a un sistema contabile *accrual*, nel mese di giugno 2011 l'IPSAS Board ha approvato un progetto per elaborare uno specifico standard contabile in grado di affrontare le questioni derivanti dalla prima adozione degli IPSAS e "assistere" i neo-utilizzatori nella transizione al nuovo sistema contabile.

Questo progetto IPSAS ha portato alla redazione e approvazione, nel 2015, dello standard internazionale IPSAS 33 *First-time adoption of Accrual Basis IPSASs*. Successivamente l'IPSAS Board ha ravvisato la necessità di revisionare lo standard IPSAS 33 (2015) pubblicando, nel mese di agosto 2024, l'*Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, aperto alla consultazione pubblica fino al 13 dicembre 2024.

La presente Nota, si propone di fornire una descrizione degli aspetti principali che caratterizzano l'IPSAS 33 e gli emendamenti proposti nell'*Exposure Draft 91*, alcune esperienze internazionali e il percorso italiano per l'adozione di un sistema di contabilità *accrual* unico nelle pubbliche amministrazioni.

Il **paragrafo 2** di questa Nota tratta la fase di avvio del processo di adozione di sistemi contabili a base *accrual* IPSAS *compliant*, caratterizzata dal periodo preparatorio e dalla scelta del tipo di approccio. Il **paragrafo 3** illustra le principali caratteristiche del cosiddetto periodo di transizione (*transitional period*) e analizza il contenuto dell'*Exposure Draft 91*. Il successivo **paragrafo 4** descrive sinteticamente lo scopo delle attività di *screening report* nell'ambito del Progetto EPSAS ed espone, in particolare, le risultanze dello *screening* condotto sullo standard contabile IPSAS 33 (2015). Il **paragrafo 5** riporta alcune esperienze internazionali di implementazione di sistemi di contabilità *accrual* (IPSAS o "*IPSAS inspired*"). Infine, il **paragrafo 6** espone la posizione italiana nella fase di prima adozione degli standard contabili ITAS, ispirati agli IPSAS, per l'adozione del nuovo sistema contabile economico-patrimoniale a base *accrual*.

¹ *International Public Sector Accounting Standards* (per informazioni si rimanda al sito <https://www.ipsasb.org/>)

La Nota è, infine, corredata da tre appendici: l'**Appendice 1** fornisce alcuni specifici approfondimenti sul contenuto dello *screening report* nell'ambito del Progetto EPSAS condotto sullo standard contabile IPSAS 33 (2015); l'**Appendice 2** offre un supplemento informativo sull'allineamento dell'IPSAS 33 con gli *International Financial Reporting Standards* (IFRS); l'**Appendice 3** illustra e commenta le disposizioni transitorie previste dall'*Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*.

2. Il “periodo preparatorio” e i diversi approcci

Il passaggio a una contabilità a base *accrual* richiede un periodo preparatorio caratterizzato da un'attenta pianificazione delle attività e da uno studio delle caratteristiche tecnico-informatiche, organizzative e contabili del contesto.

Per affrontare adeguatamente la transizione agli IPSAS, le attività “preparatorie” devono essere espletate con congruo anticipo e con una strategia chiaramente sequenziata e graduale nell'adozione del nuovo sistema contabile *accrual*. La definizione di tali attività non può essere delegata a un organo esterno e, per così dire, estraneo ai singoli ordinamenti nazionali, proprio in virtù delle singolarità di tali ordinamenti.

I fattori che influenzano la “migrazione” verso un sistema di contabilità *accrual* sono molteplici e variano notevolmente a seconda delle specifiche caratteristiche del settore pubblico interessato. Alcuni influenzano il processo di migrazione e includono certamente l'attuale base contabile utilizzata, la capacità dei sistemi informativi esistenti e la completezza e accuratezza delle informazioni, con particolare riferimento alle attività e passività, come anche il sistema di governo, la legislazione e i regolamenti su cui si basano il bilancio e la rendicontazione, fino ad arrivare alle capacità e alle competenze necessarie per affrontare tale cambiamento.

Pertanto, prima di considerare percorsi di transizione alternativi è necessario avere una chiara comprensione del divario tra il sistema contabile vigente e il sistema di contabilità basato sul principio *accrual* (IPSAS), nonché delle lacune in termini di “*capacity*” e di risorse disponibili per il loro sviluppo, tenendo nella debita considerazione, sulla base del quadro contabile esistente, i diversi punti di partenza dei vari sottosettori.²

Tutti questi fattori potrebbero avere un impatto sulla decisione riguardo al tipo di percorso da intraprendere nella transizione verso la contabilità *accrual*. In particolare, a livello internazionale, quest'ultimo viene spesso descritto come un approccio “tutto e subito” (*big-bang*) o graduale (*a fasi*). Tuttavia, nella pratica esistono diverse modalità e varianti a tali approcci che possono essere utilmente considerate durante lo sviluppo della strategia e del piano di implementazione a livello nazionale.³

² Ad esempio, un sottosettore potrebbe utilizzare sistemi di contabilità per cassa, un altro una contabilità integrata e un altro ancora una contabilità basata sugli IAS/IFRS.

³ “*Transition to accrual-based accounting is often depicted as either a ‘big-bang’ approach or a phased approach. In practice, however, there are variations that can usefully be considered when developing the national implementation strategy and plan.*” Cfr. *Pathways to accrual*, https://pathways.ifac.org/standards/pathways/2021?section=MASTER_16#_Toc96512560

Big-bang approach

Come la denominazione stessa suggerisce, l'approccio *big-bang* prevede un passaggio "repentino" al nuovo sistema contabile. Ciò comporta l'adozione, da parte delle amministrazioni, di tutti i requisiti previsti dagli IPSAS e la pubblicazione di bilanci approvati (*audited financial statements*) a partire da una determinata data.

Tale tipo di approccio è più facilmente perseguibile in quelle giurisdizioni che già applicano una contabilità a base *accrual*, ancorché modificata, in quanto dovranno affrontare sfide e sostenere costi di implementazione notevolmente inferiori rispetto a giurisdizioni nelle quali viene utilizzata una contabilità per cassa, pura o modificata.⁴

Phased approach

L'approccio attuato "per fasi" (*phased approach*) consiste nell'adozione graduale degli IPSAS in funzione della capacità istituzionale, con l'obiettivo di soddisfare solo alcuni requisiti IPSAS nel breve periodo e di implementare progressivamente i requisiti IPSAS restanti (nella misura più ampia possibile) nel medio termine ed entro la fine del periodo di transizione. Lo standard IPSAS 33, ad esempio, è concepito per un approccio graduale che prevede la possibilità per il "neo-adottante" di beneficiare di alcune deroghe ai requisiti degli IPSAS in un periodo massimo di tre anni.

Questo tipo di approccio consente uno sviluppo graduale, in linea con le tempistiche di implementazione, di tutte quelle competenze necessarie a colmare i *gap* esistenti rispetto al modello contabile IPSAS e un miglioramento progressivo della qualità delle informazioni contabili in ogni fase.

Tuttavia, va sottolineato che un approccio graduale presenta dei rischi, costituiti principalmente dai più lunghi periodi di implementazione che potrebbero comportare un certo "logoramento" a causa del prolungato processo di riforma (*reform fatigue*) e/o una perdita di "slancio" e di sostegno politico alla riforma stessa.

Pertanto, nel determinare le tempistiche afferenti al processo di implementazione, sarà necessario assumere decisioni sul bilanciamento tra il tempo impiegato per i lavori preparatori e il tempo necessario per la transizione effettiva in linea con i requisiti dell'IPSAS 33.⁵

Tempistiche brevi di implementazione (fino a tre anni) potrebbero essere appropriate nel caso in cui la base contabile di partenza non sia troppo "deviante" rispetto agli IPSAS o in presenza di un forte sostegno politico e i vantaggi di lunghi periodi di attuazione (più di sei anni) devono essere bilanciati con i rischi della c.d. "*reform fatigue*".

Periodi di implementazione medi (da tre a cinque anni) forniscono più tempo per la preparazione di piani di attuazione dettagliati, per lo sviluppo di politiche contabili conformi, per il potenziamento e il collaudo di nuovi sistemi informativi e per l'organizzazione ed erogazione di programmi di formazione a tutti i soggetti interessati.

⁴ Alcuni paesi, quelli che hanno adottato la contabilità *accrual* prima della creazione degli IPSAS alla fine degli anni '90, basano i loro standard sugli IFRS o su standard simili per le imprese commerciali, adattati per il settore pubblico. In pratica, vi è una differenza limitata tra questo approccio e gli IPSAS.

⁵ Cfr. "... decisions will be needed on the balance between the time taken for preparatory work and the time required for the actual transition in line with the requirements of IPSAS 33...", *Pathways to accrual*.

https://pathways.ifac.org/standards/pathways/2021?section=MASTER_16#_Toc96512560

Va osservato che l'IPSAS 33 non prescrive un approccio particolare per la transizione a un sistema di contabilità *accrual* (IPSAS) e che qualsiasi approccio adottato da una giurisdizione dipende da vari specifici fattori i quali, in ultima analisi, rendono l'approccio unico per tale giurisdizione.

È dunque possibile progettare percorsi di transizione diversi e servirsi di varianti ai due approcci sopra descritti. Si potrebbe, ad esempio, sfruttare un progetto pilota al fine di testare il nuovo sistema contabile e individuare possibili aree di criticità.⁶ Agli enti coinvolti in tale progetto pilota potrebbe poi essere richiesto di adottare un approccio "*big-bang*" o "*phased approach*" a seconda dei casi e in considerazione delle tempistiche definite e dei risultati raggiunti.

Inoltre, per quanto riguarda la presentazione di un bilancio di apertura conforme ai requisiti definiti dagli stessi, considerata la sfida rappresentata dall'iniziale attuazione di standard basati sul principio *accrual* (gli stessi IPSAS oppure standard contabili ispirati agli IPSAS elaborati da una particolare giurisdizione), potrebbe essere utile considerare un approccio c.d. "*dry-run*".

Dry run approach

Tale approccio prevede l'utilizzo di conti di prova (*dry-run accounts*), privi di valore giuridico e prodotti parallelamente ai conti predisposti secondo la base contabile esistente e le disposizioni e i regolamenti contabili vigenti.

Pur non avendo valore giuridico, nella preparazione di tali "*dry-run accounts*" gli enti interessati dovrebbero in ogni caso cercare di rispettare tutti i requisiti in termini di rilevazione, valutazione e informativa stabiliti dagli standard contabili a base *accrual*. L'utilizzo di un approccio "di prova" potrebbe essere affidato agli stessi enti pilota e contribuire all'individuazione di eventuali aree problematiche o lacune da colmare, perfezionando la completezza e l'accuratezza delle informazioni e favorendo il processo di implementazione in generale.

In definitiva, l'approccio (o eventuali varianti) da adottare, così come le tempistiche e le tappe chiave rispetto alle quali è possibile monitorare i progressi fatti affinché la gestione del processo di adozione di un sistema contabile a base *accrual* (IPSAS) sia efficace, devono essere stabilite dalla singola giurisdizione in considerazione delle peculiari caratteristiche che contraddistinguono il proprio settore pubblico (come, ad esempio, le diverse posizioni di partenza dei vari settori e sottosettori) e di tutti quegli interventi che si renderanno necessari per l'implementazione del nuovo sistema contabile.

3. Il *first time adoption*: lo standard IPSAS 33 e l'*Exposure Draft 91*

3.1 I contenuti dello standard

Con riferimento all'attività di "preparazione", l'IPSAS 33 *First-time adoption of Accrual Basis IPSASs* si limita a elencare una serie di azioni che devono essere intraprese tra le quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

⁶ A tal riguardo si evidenzia come "*these issues could be about the implementation of IPSAS, but could also cover other areas such as dealing with change, communications, training, or other capacity building issues. This approach also assists in developing a core of trained personnel who can become a 'center of excellence', bringing benefits to the implementation program.*". Cfr. *Pathways to accrual*,

https://pathways.ifac.org/standards/pathways/2021?section=MASTER_16#_Toc96512560

- analizzare la distanza dell'informativa contabile esistente rispetto a quella prevista dai requisiti dettati dagli IPSAS (*gap analysis*) ed individuare le azioni necessarie al superamento di tale differenza;
- stabilire le caratteristiche per le quali un'amministrazione pubblica può essere identificata come quell'entità che redige il bilancio (*reporting entities*);
- determinare se l'ente stesso controlla le risorse e assume le obbligazioni a esse correlate.

Lo standard internazionale IPSAS 33 *First-time adoption of Accrual Basis IPSASs* non si occupa di spiegare e disciplinare il periodo cosiddetto "preparatorio", ma solo quello "transitorio" la cui durata è stabilita dallo stesso IPSAS e non può eccedere i tre anni di tempo. Pertanto, l'IPSAS 33 deve essere considerato un riferimento non tanto per la fase iniziale (preparatoria) quanto per la fase finale del processo di adozione.⁷

Obiettivo dello standard IPSAS 33 è che i bilanci delle amministrazioni forniscano una informativa di elevata qualità, che sia trasparente ai fini dell'*accountability* e del processo decisionale e costituisca un adeguato punto di partenza per la contabilità IPSAS a base *accrual*, i cui benefici siano superiori ai costi sostenuti per realizzarla.⁸

Lo standard IPSAS 33, che deve essere applicato dall'amministrazione al momento della preparazione e presentazione del proprio bilancio annuale, a partire dalla data in cui l'amministrazione adotta gli IPSAS (a base *accrual*) e durante il periodo di transizione, così come definito e stabilito da questo stesso IPSAS, consente esenzioni e disposizioni transitorie che potrebbero incidere sulla corretta presentazione del bilancio. Quindi, nel caso in cui si applichino tali esenzioni e disposizioni transitorie, l'amministrazione è tenuta a fornire informazioni su di esse e sui progressi verso la corretta presentazione dei bilanci e il rispetto degli IPSAS.

Ovviamente, l'amministrazione non sarà in grado di rilasciare una dichiarazione, esplicita e senza riserve, di conformità agli IPSAS fin quando non decadranno le esenzioni e disposizioni transitorie adottate che incidono sulla corretta presentazione del bilancio, e/o quando le voci pertinenti saranno rilevate, valutate e/o le informazioni pertinenti saranno state presentate e/o divulgate in conformità agli IPSAS applicabili (a seconda di quale evento si verifichi per primo).

Al termine del periodo transitorio l'amministrazione dovrà rispettare i requisiti di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa previsti dagli altri IPSAS: in tal modo si troverà nelle condizioni di poter dichiarare la conformità del proprio bilancio agli IPSAS a base *accrual* (come richiesto da IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements*).

Nel dicembre 2023, l'IPSAS Board ha avviato un *Project Brief* allo scopo di affrontare due questioni chiave riguardo l'applicazione (e comprensione) dell'IPSAS 33:

- l'aspettativa da parte degli *stakeholder* che l'IPSAS 33 fosse applicabile per l'intero processo di adozione agli IPSAS e che il periodo di transizione di tre anni includesse le attività di pianificazione e preparazione (il che non è coerente con l'obiettivo dell'IPSAS 33); e
- l'esenzione generale, prevista dall'IPSAS 33, in base alla quale un neo-adottante non è tenuto a rilevare e/o valutare voci per i periodi di rendicontazione che iniziano entro tre anni

⁷ Section F: Planning and Preparation Phase of IPSAS transition, paragrafo 1: Entity Operations di Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33), pag.69.

⁸ Objective in Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33), pag. 6.

dalla data di adozione dell'IPSAS (il che ha di fatto portato al differimento della rilevazione, della valutazione e della informativa relative alle voci fino al termine dei tre anni, con una conseguente mancata conformità agli IPSAS).

L'IPSAS Board ha osservato che tali questioni chiave sono relative al grado di comprensibilità e "user-friendliness" dell'IPSAS 33 piuttosto che alla sostanza e utilità delle esenzioni da esso stesso disciplinate. Pertanto, il Board ha convenuto sull'opportunità di migliorare la comprensibilità, e dunque l'uso efficace dello standard e, nel mese di agosto 2024, ha pubblicato l'*Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, aperto alla consultazione pubblica fino al 13 dicembre 2024.

Si tratta di un *Exposure Draft* che si propone di chiarire e ristrutturare le linee guida già elaborate per l'IPSAS 33 senza apportare modifiche sostanziali, con l'aggiunta di nuove ulteriori guide non obbligatorie (*non-authoritative guidance*) al fine di aiutare e supportare gli enti del settore pubblico nell'adozione degli IPSAS.

Inoltre, si propone di:

- rivedere il testo dello standard (*authoritative text*) e le "basis for conclusions" riorganizzandole per argomenti;
- migliorare la comprensibilità dello standard, chiarendone l'obiettivo e l'ambito di applicazione (riducendo altresì le ridondanze superflue);
- incoraggiare il neo-utilizzatore ad applicare gli IPSAS in modo graduale e il prima possibile, sottolineando la possibilità di scegliere se applicare o meno le esenzioni disponibili;
- aggiungere una guida non obbligatoria (*non-authoritative guidance*), in particolare nella guida all'implementazione, per supportare la comprensione e l'applicazione dell'IPSAS 33; e
- aggiungere una guida non obbligatoria sulla fase di pianificazione e preparazione del periodo di transizione agli IPSAS, così come previsto da IPSAS 33.⁹

Il documento di standard che scaturirà a seguito della revisione da parte dell'IPSAS Board di tale *Exposure Draft*, sostituirà a tutti gli effetti lo standard IPSAS 33 del 2015.¹⁰

Negli IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), la distinzione tra *authoritative text* (testo dello standard) e *non-authoritative guidance* (linee guida non obbligatorie) è fondamentale per comprendere il livello di obbligatorietà e il peso delle diverse disposizioni in essi contenute. In particolare, l'*authoritative text* è il testo ufficiale degli standard IPSAS, approvato dall'IPSAS Board, e si compone generalmente di un "core text" (che include l'*objective*, *scope*, *definitions*, *accounting* e *disclosure requirements*, *transitional provisions* e l'*effective date*) e di linee guida applicative, c.d. *application guidance*. Oltre a questo, gli standard IPSAS includono generalmente anche una parte di testo (e.g., *basis for conclusions*, *implementation guidance*, *illustrative examples*) atto a fornire interpretazioni, commenti o materiale di supporto all'applicazione degli standard, ma che non ha lo stesso livello di obbligatorietà dell'*authoritative text*.

La *basis for conclusions*, è una delle sezioni caratteristiche che compongono la struttura degli standard contabili internazionali IPSAS e rappresenta le motivazioni che hanno portato il Board ad effettuare determinate scelte inerenti

⁹ *Specific Matter for Comment 1*, di *Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 3.

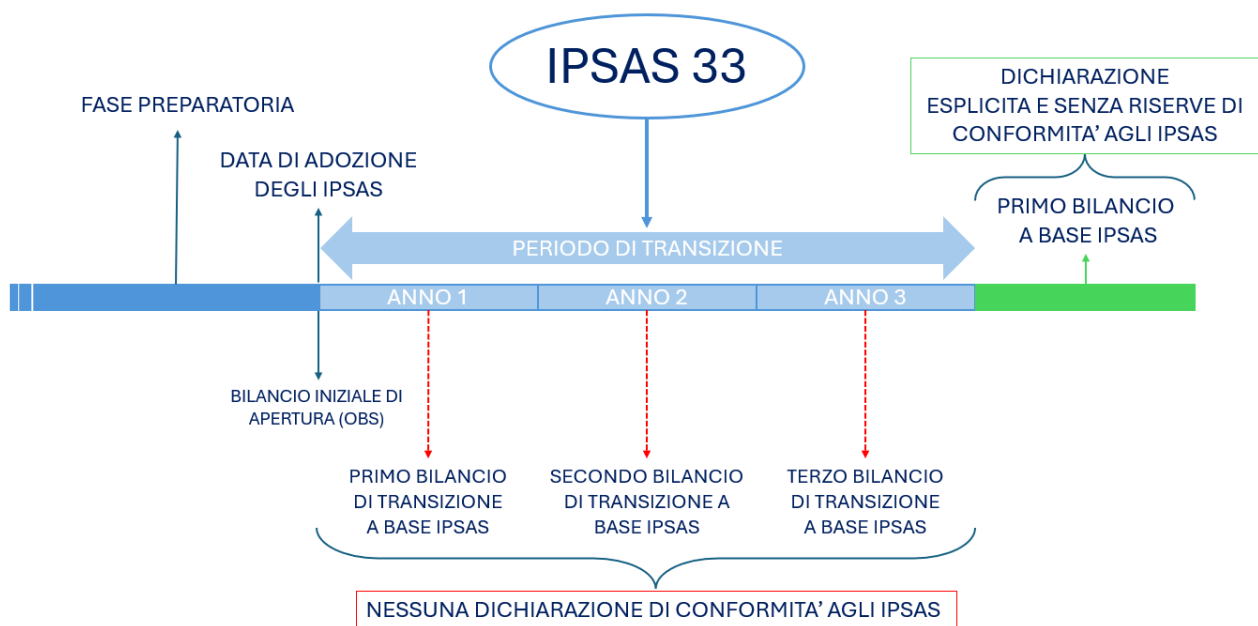
¹⁰ *Withdrawal of IPSAS 33 (issued 2015)* di *Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.11.

all'elaborazione di un particolare standard IPSAS (tipicamente, i paragrafi di cui tale sezione si compone sono individuati dalla sigla "BC" che precede il numero del paragrafo stesso).

3.2 Il periodo di transizione (*Transition period*)

Il periodo di transizione è il periodo durante il quale un neo-utilizzatore applica una o più delle esenzioni previste dallo standard IPSAS 33 prima di conformarsi integralmente agli IPSAS e prima di essere in grado di rilasciare una dichiarazione esplicita e senza riserve di tale conformità agli IPSAS.¹¹

Figura 1 – IPSAS 33: tempistica per l'applicazione del sistema contabile accrual



Come rappresentato dalla Figura 1, lo standard contabile internazionale IPSAS 33 si applica quando un ente adotta per la prima volta gli IPSAS nella misura in cui ha usufruito di una o più delle esenzioni e disposizioni transitorie dello standard stesso. L'IPSAS 33 è esso stesso uno standard transitorio la cui utilità cessa al momento in cui il sistema contabile dell'ente è pienamente conforme agli IPSAS. Dunque, lo scopo dell'IPSAS 33 è quello di fungere da standard di transizione per aiutare, chi lo adotta per la prima volta, ad applicare gli IPSAS, consentendo alcune esenzioni dai requisiti di rilevazione, valutazione e presentazione previsti dagli IPSAS¹² ("The first-time adopter is, therefore, not adopting IPSAS 33, but IPSAS").

Sono previsti due tipi di disposizioni transitorie. Il primo tipo di disposizioni transitorie include esenzioni rispetto al sistema a regime che non incidono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS, mentre il secondo tipo include le esenzioni che, invece, incidono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS e sono ammesse solo durante il periodo di transizione.

¹¹ Definitions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33), pag. 7.

¹² Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33), pag. 38.

Se un neo-adottante si avvale solo delle esenzioni del primo tipo, in linea di principio potrà rivendicare la conformità agli IPSAS e il suo bilancio verrà definito "*First IPSAS financial statements*"; viceversa, se si avvale anche delle esenzioni del secondo tipo non potrà rivendicare la piena conformità agli IPSAS durante il periodo di transizione e i bilanci prodotti nello stesso periodo prenderanno il nome di "*Transitional IPSAS financial statements*", ovvero bilanci "transitori".

Un primo fondamentale elemento è dunque individuabile nella differenza tra *Transitional IPSAS financial statements* e *First IPSAS financial statements*, perché si sottolinea la duplice veste che il bilancio può, alternativamente, assumere alla data di adozione degli IPSAS:

- il **primo bilancio IPSAS**, che costituisce il primo bilancio preparato in piena conformità agli IPSAS nelle cui note, quindi, l'*amministrazione può dichiarare in modo esplicito e senza riserve* la conformità dello stesso bilancio agli IPSAS, anche qualora abbia adottato una o più delle esenzioni, che non influiscono sulla corretta presentazione del bilancio e conformità agli IPSAS, previste da IPSAS 33.
- un **bilancio IPSAS transitorio**, nel quale l'*amministrazione non può dichiarare in modo esplicito e senza riserve* la conformità dello stesso bilancio agli IPSAS, in quanto ha adottato una o più esenzioni che influiscono sulla corretta presentazione del bilancio e sulla conformità agli IPSAS e, a giudizio dell'amministrazione, la rilevazione e/o la valutazione dell'elemento, dell'operazione o dell'evento esentati sia rilevante in relazione al bilancio nel suo complesso;

La *ratio* che ha portato l'IPSAS Board a prevedere esenzioni che incidono sulla corretta presentazione e sul rispetto degli IPSAS è quella di consentire, a chi li adotta per la prima volta, un periodo di transizione durante il quale sviluppare modelli affidabili e altre procedure per la rilevazione e/o la valutazione delle voci in conformità agli IPSAS a base *accrual*.¹³ Il periodo di transizione è limitato a un massimo di tre anni ma può anche essere inferiore laddove il neo-utilizzatore sia in grado di conformarsi agli IPSAS in un più breve lasso di tempo. La data in cui un ente, ad esempio un'amministrazione pubblica, adotta per la prima volta gli IPSAS secondo il principio *accrual* ovvero l'inizio dell'esercizio di riferimento in cui si adottano gli IPSAS e si presenta il primo "bilancio transitorio" o il primo "bilancio IPSAS", è definita data di adozione degli IPSAS (*date of adoption of IPSAS*).

Alla data di adozione degli IPSAS, l'amministrazione redige e presenta un prospetto di apertura della situazione patrimoniale-finanziaria (*opening statement of financial position*) nel quale applica i requisiti e le disposizioni contenute negli standard IPSAS in modo retroattivo, salvo ove diversamente richiesto o consentito dall'IPSAS 33. Nello stato patrimoniale di apertura, quando si adottano gli IPSAS per la prima volta, l'amministrazione deve infatti:

- rilevare tutte le attività e tutte le passività la cui rilevazione è richiesta dagli IPSAS;
- non rilevare voci come attività o passività se gli IPSAS non consentono tale rilevazione;
- riclassificare, in conformità con gli IPSAS, le voci di attività, passività o componenti dell'attivo netto/patrimonio netto rilevate in precedenza in conformità con il precedente sistema contabile;
- applicare gli IPSAS nella valutazione di tutte le attività e passività rilevate.

¹³ Nello sviluppo di modelli affidabili e/o di altre procedure ai fini della valutazione delle attività e/o delle passività, devono essere applicati gli orientamenti e le previsioni di cui all'IPSAS 46, *Measurement*.

L'applicazione retroattiva di alcuni IPSAS è proibita, in modo particolare laddove per questi è richiesto un giudizio del *management* riguardo le circostanze avvenute negli esercizi precedenti. L'applicazione retroattiva degli IPSAS è invece consentita per quelle valutazioni effettuate dall'amministrazione secondo i precedenti criteri contabili se questi sono conformi a quelli IPSAS alla data della loro adozione.

Qualora l'amministrazione dovesse ricevere, dopo la data di adozione degli IPSAS, informazioni sulle stime effettuate in base al precedente sistema contabile, queste devono essere considerate alla stregua degli eventi non rientranti nella rettifica successivamente alla data di chiusura del bilancio, conformemente all'IPSAS 14 *Events after the Reporting Date*. Può anche accadere che l'amministrazione sia tenuta a effettuare stime e valutazioni conformi agli IPSAS che non erano richieste a tale data in base alla precedente base contabile. Ai fini della coerenza con l'IPSAS 14, tali stime dovranno riflettere le condizioni esistenti alla data di adozione degli IPSAS o a una data durante il periodo di transizione. In particolare, le stime dei prezzi di mercato, dei tassi di interesse o dei tassi di cambio determinati alla data di adozione degli IPSAS o durante il periodo transitorio, devono riflettere le condizioni di mercato a tale data. Analogamente, per le attività non finanziarie, quali immobili, impianti e macchinari, le stime relative alla vita utile, al valore residuo o alle condizioni dell'attività devono riflettere le aspettative e il giudizio dell'amministrazione alla data di adozione degli IPSAS o a una data durante il periodo di transizione.

Alla data di adozione degli IPSAS, l'amministrazione dovrà utilizzare le stesse politiche contabili (*accounting policies*) nello stato patrimoniale di apertura e negli esercizi successivi, e queste dovranno essere conformi agli standard IPSAS in vigore, salvo le eccezioni previste dall'IPSAS 33.¹⁴

In generale, un'amministrazione che adotta per la prima volta gli standard contabili IPSAS deve applicare le versioni degli IPSAS in vigore alla stessa data, mentre può applicare un nuovo standard, non ancora obbligatorio, se lo stesso consente un'applicazione anticipata. Laddove, durante il periodo di transizione, vi fossero IPSAS che entrano in vigore, questi dovranno essere conseguentemente applicati dall'amministrazione.

In ogni caso, al termine del periodo di transizione, il neo-utilizzatore deve rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa previsti dagli IPSAS al fine di poter affermare la sua conformità agli stessi, come richiesto dall'IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements*.¹⁵

Qualora un neo-utilizzatore scelga di applicare una o più delle esenzioni e delle disposizioni transitorie che incidono sulla corretta presentazione del bilancio e, quindi, sulla sua capacità di attestare la conformità agli IPSAS, il neo-utilizzatore può valutare in che misura le esenzioni transitorie e le disposizioni adottate incidono sulla corretta presentazione del bilancio; può, tuttavia, concludere che la presentazione è comunque corretta, allorché la rilevazione e/o la valutazione della voce, della transazione o dell'evento esentato non sia significativo in relazione al bilancio nel suo complesso".¹⁶

¹⁴ In particolare si veda: *Application guidance*, AG10-AG127 di *Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 13 e ss.

¹⁵ *Basis for conclusions*, *Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 39.

¹⁶ "... may still conclude that fair presentation is achieved because the recognition and/or measurement of the item, transaction or event that is exempted is not significant in relation to the financial statements as a whole..." Cfr. BC24, *Basis for conclusions*, *Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 41. Il paragrafo, inoltre, rappresenta che "Applying judgment to assess the significance of the transitional exemption and provision adopted in relation to the financial statements as a whole needs to be based on the first-time adopter's specific circumstances."

Un esempio chiarificatore su come la valutazione in merito all'incidenza delle esenzioni transitorie adottate dall'amministrazione sulla corretta presentazione del bilancio spetti all'amministrazione stessa è rappresentato nell'IPSAS 33 (2015) ove si ipotizza che un'amministrazione, competente in materia di multe stradali, adotti il periodo transitorio di tre anni per la rilevazione contabile delle multe perché i dati disponibili non sono sufficienti per valutare alcuni aspetti (valore delle multe emesse, valore delle multe cancellate, compromessi raggiunti con i trasgressori, ecc.).

Se l'amministrazione, nell'ambito del suo bilancio, applica l'esenzione transitoria a questa sola classe di "entrate senza corrispettivo equivalente" (*non-exchange revenue*), e se tali entrate non sono significative rispetto al bilancio nel suo complesso, la stessa amministrazione ne può concludere che l'esenzione e le disposizioni transitorie adottate non influenzano la corretta presentazione e la conformità agli IPSAS.

In tal caso, l'amministrazione potrà dichiarare la conformità con gli IPSAS secondo il principio *accrual* alla data di adozione o durante il periodo di transizione.¹⁷

3.3 La corretta presentazione e la conformità agli IPSAS in fase di prima adozione

La "corretta presentazione" si sostanzia nella rappresentazione fedele degli effetti delle operazioni, e degli altri eventi, in conformità ai criteri stabiliti negli IPSAS.

L'amministrazione che adotta per la prima volta gli IPSAS deve presentare "fedelmente" lo stato patrimoniale, il conto economico e i flussi di cassa; dovrà anche prevedere un'informativa in cui sia esplicitata la data di adozione degli IPSAS, così come tutte le informazioni e spiegazioni sul modo in cui il passaggio dal precedente sistema contabile agli IPSAS abbia influito sulla situazione patrimoniale-finanziaria dichiarata e, se del caso, sul conto economico e sui flussi di cassa.¹⁸

In aggiunta, laddove l'amministrazione decida di avvalersi delle esenzioni previste da IPSAS 33, dovrà indicare in che misura ha scelto di applicare le esenzioni che influiscono sulla corretta presentazione del bilancio e sulla sua capacità di affermare la conformità con gli IPSAS basati sulla competenza economica, ovvero la misura in cui si è avvalsa delle esenzioni transitorie che non pregiudicano la corretta presentazione del bilancio e la sua capacità di affermare la conformità agli IPSAS.

Qualora siano state applicate esenzioni transitorie, ovvero disposizioni previste dall'IPSAS 33 che influiscono sulla corretta presentazione del bilancio e sulla conformità agli IPSAS, in relazione ad attività, passività, ricavi e/o costi, l'amministrazione dovrà indicare:

- una dichiarazione esplicita e senza riserve di conformità all'IPSAS 33, accompagnata da una dichiarazione attestante che il bilancio non è pienamente conforme agli IPSAS;
- i progressi compiuti nella rilevazione, nella valutazione, nella presentazione e/o nella comunicazione di attività, passività, entrate e/o costi conformemente ai requisiti degli IPSAS applicabili;
- le attività, le passività, i ricavi e/o i costi che sono stati rilevati e valutati in base a un principio contabile che non è coerente con i requisiti degli IPSAS applicabili;

¹⁷ IPSAS 33, *First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*, pagg. 10-11.

¹⁸ *Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 9.

- le attività, le passività, i ricavi e/o i costi che non sono stati valutati, presentati e/o divulgati nel precedente periodo di riferimento, ma che sono ora rilevati e/o valutati e/o presentati e/o divulgati;
- la natura e l'importo di eventuali rettifiche rilevate durante l'esercizio;
- l'indicazione di come ed entro quando intende conformarsi pienamente ai requisiti degli IPSAS applicabili.

Alle amministrazioni viene richiesto di effettuare la riconciliazione delle informazioni integrative al loro primo bilancio transitorio IPSAS o primo bilancio IPSAS. In particolare, si tratta della riconciliazione:

- del saldo di attività nette/patrimonio netto riportato conformemente alla sua precedente base contabile con il saldo di apertura di attività nette/patrimonio netto alla data di adozione di IPSAS;
- dell'eccedenza o del disavanzo accumulati conformemente alla precedente base contabile con l'eccedenza o il disavanzo accumulati alla data di adozione degli IPSAS (salvo che sia stato applicato un criterio di contabilità di cassa nel bilancio precedente).

Le riconciliazioni così presentate forniscono dettagli quantitativi e qualitativi sufficienti per consentire agli utilizzatori di comprendere le rettifiche sostanziali del prospetto di apertura della situazione patrimoniale-finanziaria e, se del caso, del prospetto comparativo del conto economico rideterminato e presentato secondo gli IPSAS a base *accrual*.¹⁹

Quando l'amministrazione sceglie di applicare le esenzioni che consentono un periodo di transizione per non rilevare e/o valutare le voci, deve presentare in nota integrativa una riconciliazione delle voci che sono state rilevate e/o valutate durante l'esercizio di riferimento, quando tali voci non erano incluse nel precedente bilancio. La riconciliazione deve essere presentata in ogni esercizio in cui le nuove voci sono rilevate e/o valutate e deve fornire dettagli sufficienti per consentire agli utilizzatori di comprendere quali elementi sono stati rilevati e/o valutati durante il periodo di transizione, in cui l'amministrazione applica una o più delle esenzioni che prevedono un periodo transitorio per non rilevare e/o valutare un elemento. La riconciliazione deve illustrare le rettifiche alla situazione patrimoniale e finanziaria precedentemente comunicata e, ove applicabile, al conto economico precedentemente riportato, per ciascun esercizio in cui nuove voci sono rilevate e/o valutate in conformità a IPSAS 33.

Se un'amministrazione viene a conoscenza di errori commessi in base al suo precedente criterio contabile, le riconciliazioni richieste devono evidenziare la correzione di tali errori dovute a cambiamenti di principi contabili.

È utile ricordare che disposizioni transitorie sono previste non solo dall'IPSAS 33 ma anche da altri IPSAS. Laddove l'amministrazione abbia adottato le disposizioni transitorie vigenti in altri IPSAS, continua ad applicare tali disposizioni fino alla loro scadenza e/o fino a quando gli elementi pertinenti non siano rilevati e/o valutati conformemente agli IPSAS applicabili. Invece, se l'amministrazione sceglie di applicare le esenzioni transitorie previste dall'IPSAS 33, il periodo di transizione applicato nell'adozione degli IPSAS non deve essere superiore a tre anni.

¹⁹ Se le spiegazioni descrittive sono incluse in altri documenti pubblici emessi congiuntamente al bilancio, nelle note è incluso un riferimento incrociato a tali documenti.

Pertanto, la “influenza” esercitata dalle disposizioni ed esenzioni transitorie, che impattano sulla conformità agli IPSAS dei bilanci, continuerà fino a quando non saranno superate le esenzioni, ovvero fino a quando le voci verranno rilevate e/o valutate in conformità agli IPSAS applicabili: la piena conformità agli IPSAS potrà essere raggiunta solo quando l'amministrazione si sarà conformata a tutte le disposizioni previste dagli IPSAS a quella data.²⁰

Quando la piena conformità sarà raggiunta, questa dovrà essere dichiarata dall'amministrazione nelle note informative con una dichiarazione esplicita e senza riserve, come ad esempio: “*Il bilancio è stato redatto in conformità con i principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS) e in conformità con [disposizioni legislative o altre determinazioni]. La data di adozione degli IPSAS è il 1° gennaio 20X1*”.²¹

Nella Tabella 1 si pongono in evidenza alcuni degli aspetti, per così dire, “interessati” da esenzioni che incidono o non incidono sulla corretta presentazione e sulla conformità con gli IPSAS, così come previsto da IPSAS 33. Per informazioni di maggior dettaglio si rimanda all'Appendice 3.

Tabella 1 - Le disposizioni previste per la *First-Time Adoption of Accrual Basis IPSAS*

OGGETTO CONTABILE	ESENZIONI CHE INCIDONO SULLA CORRETTA PRESENTAZIONE E SULLA CONFORMITÀ CON GLI IPSAS	ESENZIONI CHE NON INCIDONO SULLA CORRETTA PRESENTAZIONE E SULLA CONFORMITÀ CON GLI IPSAS
Financial statements	(nessuna)	L'ente che adotta per la prima volta la contabilità <i>accrual</i> è incoraggiato, ma non obbligato, a presentare informazioni comparative nel suo primo bilancio IPSAS transitorio o nel suo primo bilancio IPSAS presentato in conformità a IPSAS 33.
General principles	Un <i>first-time adopter</i> può modificare i propri principi contabili (IPSAS 3 <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors</i>) solo durante il periodo di transizione al fine di meglio conformarsi ai principi contabili delineati negli IPSAS e può mantenere tali principi contabili fino alla scadenza delle esenzioni che ne prevedevano lo sgravio o quando le voci pertinenti sono rilevate e/o valutate nel bilancio in conformità con l'IPSAS applicabile (a seconda di quale evento si verifichi per primo).	Un <i>first-time adopter</i> ha la possibilità di avvalersi di deroghe ad alcune disposizioni contenute rispettivamente in IPSAS 4 <i>Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i> , IPSAS 10 <i>Reporting in Hyperinflationary Economies</i> e IPSAS 46 <i>Measurement</i> .
Accounting boundaries	L'ente che non ha rilevato le proprie partecipazioni in entità controllate,	Nel caso in cui il <i>first-time adopter</i> è un'entità controllata, esso valuta se si tratta

²⁰ IPSAS 33 delinea i contorni del “primo bilancio IPSAS”, definendolo come il primo bilancio annuale in cui l'amministrazione può fare una dichiarazione esplicita e senza riserve di conformità agli IPSAS secondo il principio *accrual*. In particolare, lo standard specifica anche che, se un'amministrazione non adotta le esenzioni previste da IPSAS 33 che influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS, il suo primo bilancio successivo all'adozione degli IPSAS secondo il principio *accrual* sarà anche il suo primo bilancio IPSAS.

²¹ *Basis of Preparation: The financial statements have been prepared in accordance with accrual basis International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and in accordance with [legislative prescript or other determination]. The date of adoption of IPSAS is January 1, 20X1.* Cfr. B3, *Implementation guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 64.

	collegate o <i>joint venture</i> in base alla sua precedente base contabile, può scegliere di non rilevare e/o valutare le proprie partecipazioni in altre entità durante il periodo di transizione. Inoltre, IPSAS 33 prevede la possibilità per il neo-utilizzatore che presenta il bilancio consolidato di non eliminare tutti i saldi, le operazioni, i ricavi e le spese c.d. infragruppo per i periodi di rendicontazione che iniziano in una data compresa nel periodo di transizione.	di un'entità d'investimento (<i>investment entity</i>) sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data di adozione degli IPSAS e valuta il proprio investimento in ciascuna entità controllata al <i>fair value</i> rilevato nell'avanzo o nel disavanzo alla data di adozione degli IPSAS.
Non-financial assets	Il <i>first-time adopter</i> può avvalersi del periodo di transizione per il rilevamento e/o la valutazione delle attività non finanziarie.	Le esenzioni previste da IPSAS 33 riguardano l'ammortamento e la valutazione successiva di un'immobilizzazione materiale (IPSAS 45); l'applicazione dei requisiti di IPSAS 5 <i>Borrowing Costs</i>; la valutazione delle rimanenze (IPSAS 12); la valutazione degli investimenti immobiliari (IPSAS 16); l'applicazione dei requisiti di IPSAS 21 <i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i> e IPSAS 26 <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>; la valutazione delle immobilizzazioni immateriali (IPSAS 31); e la valutazione dei c.d. "<i>right-of-use assets</i>" (IPSAS 43).
Financial assets and liabilities	È facoltà del neo-utilizzatore di non rilevare e/o valutare tali attività e/o passività per gli esercizi compresi nel periodo di transizione. In tal caso, non è necessario rilevare alcun ricavo correlato in termini di IPSAS 47 <i>Revenues</i>.	Il neo-utilizzatore valuta se un'attività finanziaria soddisfa le condizioni di cui al paragrafo 40 o le condizioni di cui al paragrafo 41 dell'IPSAS 41 <i>Financial Instruments</i> sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data di adozione degli IPSAS. Inoltre, per quanto concerne i c.d. "<i>compound financial instruments</i>", se la componente di passività non è più in essere alla data di adozione degli IPSAS, non è necessario separare gli interessi cumulati sulla componente di passività dalla componente di patrimonio netto.
Revenue and transfer expenses	Il <i>first-time adopter</i> può beneficiare del periodo di transizione per modificare il proprio principio contabile per quanto riguarda la rilevazione e la valutazione dei ricavi (IPSAS 47 <i>Revenue</i>) e delle spese di trasferimento (IPSAS 48 <i>Transfer Expenses</i>) "<i>on a class-by-class basis</i>" a partire da qualsiasi data del periodo di transizione.	(nessuna)
Other expenses and non-financial liabilities	IPSAS 33 prevede per il <i>first-time adopter</i> la facoltà di non rilevare la passività relativa alla stima iniziale dei costi di smantellamento, rimozione e ripristino del sito in cui si trova	Le esenzioni riguardano principalmente le seguenti tematiche: servizi in concessione (IPSAS 32); benefici per i dipendenti (IPSAS 39); benefici sociali (IPSAS 42) e contratti di

	un'immobilizzazione materiale fino a quando la disposizione che consente la non rilevazione e/o valutazione di immobili, impianti e macchinari (IPSAS 45) non viene a scadenza, e/o l'attività rilevante è rilevata e/o valutata in conformità a IPSAS 45 (a seconda di quale evento si verifichi prima). Parimenti, non si è tenuti ad applicare i requisiti relativi ai contratti di <i>leasing</i> (IPSAS 43) fino a quando l'esenzione che ha consentito la non rilevazione delle attività rilevanti non è scaduta, e/o quando tali attività sono rilevate in conformità agli IPSAS applicabili.	<i>leasing</i> (IPSAS 43).
Disclosures and other standards	(nessuna)	Un <i>first-time adopter</i> può beneficiare del periodo di transizione massimo di tre anni per la presentazione dell'informativa di settore (<i>segment information</i>).

Di particolare rilievo sono le esenzioni previste per IPSAS 46 *Measurement* e, in particolare per il "sostituto del costo" o "costo stimato" (*deemed cost*), aspetto chiave che caratterizza l'IPSAS 33.

L'IPSAS 33 dispone che le attività dovrebbero essere rilevate e valutate inizialmente al costo storico. Qualora non fossero disponibili informazioni affidabili e complete, ai fini della predisposizione del primo bilancio di esercizio a base IPSAS, un'entità può valutare le proprie attività al *deemed cost*, ovvero un "sostituto del costo" commisurato ad un importo utilizzato come surrogato del costo di acquisizione o del costo ammortizzato a una determinata data.

Il *deemed cost* è un metodo di valutazione delle attività che consente di utilizzare un valore stimato in sostituzione del costo storico come strumento utile per facilitare la prima adozione e la transizione al sistema contabile basato sul principio *accrual* e sugli IPSAS, specialmente in contesti in cui i costi storici non sono disponibili o non sono pratici da determinare. Questo approccio consente alle entità del settore pubblico di utilizzare un valore alternativo (come il "*current operational value*", valore operativo corrente, o il "*fair value*", valore equo) come base contabile iniziale, anziché il costo storico.

Tuttavia, per garantire la trasparenza e l'affidabilità delle informazioni presentate in bilancio, questo strumento richiede un'attenta applicazione.

In particolare, il *deemed cost* è un'opzione disponibile per la valutazione iniziale di attività non finanziarie (come immobilizzazioni materiali, terreni, infrastrutture) e, in alcuni casi, di attività finanziarie o passività.

Alcune valutazioni si basano, in conformità con gli IPSAS, su un insieme di costi sostenuti in passato e di altri dati relativi alle transazioni. Se un neo-utilizzatore non ha precedentemente raccolto le informazioni necessarie, reperirle o stimarle retrospettivamente può essere costoso e/o poco pratico. Per evitare costi eccessivi, l'IPSAS 33 consente al neo-utilizzatore di servirsi del valore operativo corrente (*current operational value*) o del valore equo (*fair value*) per le rimanenze, gli investimenti immobiliari, le immobilizzazioni materiali e immateriali, le attività in diritto d'uso, gli strumenti finanziari o i servizi in concessione.

In tal caso, il bilancio deve indicare:

- l'aggregato dei valori correnti che sono stati considerati nella determinazione del *deemed cost*;
- la rettifica aggregata dei valori contabili rilevati secondo il precedente criterio contabile;
- se il *deemed cost* è stato determinato alla data di adozione degli IPSAS o durante il periodo di transizione.

L'IPSAS Board ha osservato che il costo è generalmente equivalente al valore operativo corrente o al valore equo alla data di acquisizione. Pertanto, l'uso del valore operativo corrente o del valore equo, come sostituto del costo di un'attività, significa che un neo-utilizzatore comunica gli stessi dati di costo come se avesse acquisito un'attività con lo stesso valore o lo stesso potenziale di servizio residuo alla data di adozione degli IPSAS.

La data in cui viene determinato il *deemed cost* può variare a seconda che il neo-utilizzatore si avvalga o meno dell'esenzione che prevede un periodo transitorio di tre anni nel corso dei quali non rilevare e/o non valutare determinate attività e/o passività. In particolare:

- se si avvale dell'esenzione, il *deemed cost* può essere determinato in qualsiasi data durante questo periodo o alla data di scadenza dell'esenzione (a seconda di quale data sia precedente) e deve essere rilevato in conformità a quanto disposto al paragrafo 76 di IPSAS 33;²²
- se non si avvale dell'esenzione, il *deemed cost* deve essere determinato all'inizio del primo periodo per il quale l'amministrazione presenta il bilancio IPSAS.²³

4. Lo *screening report* condotto dall'EPSAS Expert Group

L'EPSAS Expert Group, conduce un'attività di "*screening report*" sugli IPSAS con l'obiettivo di valutare la coerenza dei singoli standard IPSAS rispetto al Quadro Concettuale EPSAS (*EPSAS Conceptual Framework*), tenendo conto del principio generale dell'interesse pubblico atto a favorire il bene pubblico europeo (*European Public Good*).

Le relazioni di *screening* valutano i singoli standard IPSAS per verificare la loro conformità:

- alle caratteristiche qualitative (*Qualitative Characteristics*): significatività (pertinenza), fedele rappresentazione/attendibilità, completezza (integrità), prudenza, neutralità, verificabilità, prevalenza della sostanza rispetto alla forma, comprensibilità, tempestività, comparabilità;
- ai principi applicativi (*Application Principles*): continuità, coerenza, compensazione/aggregazione, sensibilità della presentazione, esercizio amministrativo di riferimento, conformità; tenendo in considerazione i vincoli: rilevanza (materialità), rapporto costi-benefici, equilibrio tra caratteristiche qualitative e principi applicativi;

²² Il paragrafo 76 di IPSAS 33 dispone che, quando il sostituto del costo viene determinato durante il periodo in cui l'amministrazione si avvale dell'esenzione transitoria di tre anni in cui non rilevare e/o non valutare un'attività e/o una passività, l'amministrazione stessa deve rilevare la rettifica, a fronte dell'avanzo o del disavanzo di apertura accumulato, nell'anno in cui il sostituto del costo dell'attività e/o della passività è rilevato e/o valutato. Tale disposizione è stata ricollocata nell'*Exposure Draft 91* all'interno delle *Application guidance*, AG35, pag. 18.

²³ AG34-AG35, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 18.

- ad altri concetti definiti nel Progetto EPSAS, tra cui la rilevazione/eliminazione (*recognition/derecognition*) e la valutazione (*measurement*).²⁴

Gli *screening* prendono in considerazione anche le relazioni di approvazione dello *European Financial Reporting Advisory Group* sugli IFRS, dove esiste uno standard IFRS equivalente all'IPSAS sottoposto a *screening*.

Inoltre, si attua un confronto di alto livello tra i requisiti degli standard contabili IPSAS e gli altri quadri contabili e di rendicontazione finanziaria internazionali applicati dagli enti del settore pubblico in varie giurisdizioni, come IFRS, ESA 2010 e le norme contabili dell'Unione Europea.

Il documento relativo allo *screening* condotto sullo standard contabile IPSAS 33 *First-time adoption of Accrual Basis IPSAS* è stato presentato nel corso della riunione dell'EPSAS Expert Group svoltosi nei giorni 11 e 12 novembre 2021.

Dopo aver fatto presente che non esiste un equivalente standard IFRS²⁵ per l'IPSAS 33, il documento di *screening* afferma che lo scopo di questo IPSAS si sostanzia nel fungere da guida per le entità che preparano e presentano per la prima volta un bilancio a base *accrual* a seguito dell'adozione degli IPSAS.²⁶

Il fine di IPSAS 33 è dunque quello di fornire un'informativa trasparente sulla transizione alla contabilità *accrual* e un adeguato supporto per la contabilizzazione a base *accrual*, indipendentemente dalla base contabile utilizzata prima della data di adozione.

Nel definire l'ambito dello *screening*, il rapporto chiarisce che dopo la pubblicazione dello standard IPSAS 33 da parte del Board IPSAS, lo stesso IPSAS 33 è stato emendato sia a seguito della pubblicazione di altri standard IPSAS (quali IPSAS 42 *Social Benefits*, IPSAS 41 *Financial Instruments*, IPSAS 40 *Public Sector Combinations* e IPSAS 39 *Employee Benefits*) sia tramite regolari "progetti di miglioramento".

L'analisi condotta su IPSAS 33 da parte dell'EPSAS Expert Group consiste in un esame delle principali "esenzioni" (*relief*) previste dallo standard e del loro allineamento con le caratteristiche qualitative elencate nel quadro concettuale EPSAS.

IPSAS 33 non è, infatti, un tipico standard IPSAS in quanto prevede esenzioni rispetto a singoli standard IPSAS e flessibilità sui tempi di implementazione di determinati requisiti IPSAS durante la transizione verso la piena adozione del set di standard IPSAS.

Lo *screening* si è, dunque, posto l'obiettivo di verificare se l'applicazione delle flessibilità consentite da IPSAS 33 incide sulla significatività (*relevance*) e sulla rappresentazione fedele delle informazioni finanziarie e se ciò possa riflettersi in una minore completezza e comparabilità.

I criteri elencati nel quadro concettuale EPSAS sono stati utilizzati come "parametro" per effettuare una valutazione di IPSAS 33, pubblicato nel 2015 dall'IPSAS Board, con le modifiche apportate allo stesso IPSAS 33 a seguito degli altri standard IPSAS pubblicati a partire da tale data, fino al 31 gennaio 2021.

²⁴ *Introduction and Overview to EPSAS Screening Reports (EPSAS WG 19/09rev Luxembourg, 19 June 2020)*, pag. 3.

²⁵ Esiste IFRS 1 *First-time adoption of international financial reporting standards* e sebbene l'IPSAS Board abbia deciso che il progetto di IPSAS 33 non fosse un progetto di convergenza con gli IFRS ne ha comunque considerato le esenzioni transitorie. *Basis for Conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 38.

²⁶ *EPSAS Screening Report IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS (EPSAS WG 21/17rev Luxembourg, 20 December 2021)*, pag. 3.

Il primo aspetto che si è valutato ha riguardato le esenzioni (*relief*) previste da IPSAS 33 per cercare di appurare se tali esenzioni, contemplate in aree contabili significative, consentono comunque di soddisfare le caratteristiche qualitative del quadro concettuale EPSAS. In altre parole, se sia possibile, nonostante queste esenzioni, produrre informazioni significative, affidabili, complete, prudenti, neutrali, verificabili, economicamente sostanziali, comprensibili, tempestive e comparabili nei rendiconti finanziari transitori, senza intaccare la rappresentazione veritiera e corretta.²⁷

Il documento relativo allo *screening* condotto sullo standard contabile IPSAS 33 *First-time adoption of Accrual Basis IPSAS* termina con alcune conclusioni sulla valutazione dei contenuti dello stesso standard rispetto ai criteri formulati nella bozza di EPSAS *Framework*.²⁸

In primo luogo, nel contesto dell'Unione Europea, qualsiasi futura proposta in tema di standard contabili EPSAS e di modalità di transizione e implementazione dovrà essere discussa e condivisa per definire uno specifico periodo di implementazione (nel caso di una proposta formale vincolante) o sotto forma di istruzioni che offrano flessibilità agli Stati membri (nel caso di una proposta non vincolante).²⁹

È opinione dell'EUROSTAT Expert group che laddove si dovesse seguire l'approccio dell'IPSAS 33 e si applicassero le esenzioni che incidono sulla corretta rappresentazione e sulla conformità con gli IPSAS, durante il periodo di transizione non sarebbero soddisfatti alcuni requisiti: significatività, rappresentazione fedele, completezza, tempestività, prudenza e comparabilità.

Le indicazioni formulate dal citato gruppo di lavoro per affrontare alcune delle sfide legate alla *first-time implementation* sono relative a diversi ambiti, come di seguito specificato.

Distinzione tra il periodo di preparazione e i tre anni di transizione successivi alla prima adozione

Nel contesto dell'Unione Europea, il periodo transitorio di tre anni indicato nell'IPSAS 33 potrebbe non essere sufficiente per le entità che migrano dalla contabilità per cassa alla contabilità *accrual*.

Considerato che l'IPSAS 33 non "stabilisce" il tempo di preparazione di cui hanno bisogno le entità per il passaggio alla contabilità *accrual*, le *reporting entities* sono libere di decidere di quanto tempo necessitano per prepararsi alla transizione, prima di stabilire la data di prima adozione.

Il periodo di transizione di tre anni inizia una volta che l'entità stabilisce la data di prima adozione, il che potrebbe verificarsi anche dopo diversi anni di preparazione.

Ulteriori indicazioni potrebbero essere fornite per chiarire la distinzione tra il periodo di preparazione e il periodo di transizione dopo la prima adozione.

Approccio graduale per supportare chi adotta per la prima volta il bilancio a base accrual

Sarebbe opportuno che nel processo di definizione degli standard EPSAS si valutasse la possibilità di sviluppare un approccio per fasi, che eviti l'omissione di informazioni rilevanti nei rendiconti finanziari transitori (ad esempio, la rendicontazione differenziale).

²⁷ EPSAS Screening Report IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS (EPSAS WG 21/17rev Luxembourg, 20 December 2021), pag. 6.

²⁸ EPSAS Screening Report IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS (EPSAS WG 21/17rev Luxembourg, 20 December 2021), pag. 14.

²⁹ È pertanto possibile che l'approccio dell'IPSAS 33 non sarà considerato nella disciplina contabile oggetto di una futura Direttiva a livello europeo.

Il sostituto del costo (deemed cost) per chi adotta per la prima volta il bilancio a base accrual

Sono auspicabili ulteriori indicazioni per l'applicazione pratica del sostituto del costo (*deemed cost*), anche con esempi illustrativi che affrontino le sfide sulla decisione relativa a quando utilizzare il *fair value* o il *costo sostitutivo* come sostituto del costo.

Informativa comparativa in conformità con le precedenti basi contabili

Al fine di preservare la comparabilità nel tempo della rendicontazione, nel processo di definizione degli standard EPSAS sarebbe opportuno valutare la possibilità di non richiedere né incoraggiare la presentazione di informazioni comparative secondo le precedenti basi contabili.

5. Il percorso di adozione di sistemi di contabilità *accrual*: alcune esperienze internazionali

Di seguito si forniscono le esperienze di Francia, Regno Unito e Nuova Zelanda nell'adozione di sistemi di contabilità a base *accrual*, esemplificative di come a livello internazionale siano stati applicati i diversi approcci alla transizione descritti nel paragrafo 2, in particolare il *phase approach*, il *dry run approach* e il *big-bang approach*.

Francia

In Francia, l'adozione di una contabilità *accrual* a livello statale è avvenuta nell'ambito di un ampio insieme di riforme di bilancio all'inizio degli anni 2000. La Francia ha scelto di non adottare direttamente gli IPSAS, quanto piuttosto di sviluppare un proprio quadro contabile armonizzato, ispirato agli IPSAS e agli IFRS, noto come PCG - *Plan Comptable Général*, norme contabili francesi per il settore pubblico.

La Francia ha adottato un approccio graduale (*phased approach*) a partire dalla *Loi organique relative aux lois de finances*, abbreviata in LOLF, promulgata il 1° agosto 2001 ed entrata in vigore gradualmente fino alla piena applicazione nel 2006.

In particolare, l'art. 27³⁰ introduce una contabilità pubblica tridimensionale: una contabilità di bilancio basata sul principio di cassa, una contabilità *accrual* e una contabilità analitica dei costi.³¹

La *Direction du Budget*, creata all'interno del Ministero dell'economia e delle finanze francese, è stata investita del compito di implementare la LOLF e di guidare l'intero processo di riforma. I lavori hanno visto il coinvolgimento di tutte le amministrazioni pubbliche, a livello nazionale, regionale e locale, grazie all'istituzione di numerosi gruppi di lavoro e alla realizzazione di vari progetti pilota. Dal 2004, sono stati avviati altresì programmi di formazione atti a favorire un'adequata conoscenza del cambiamento in atto e dei processi di bilancio e gestione, con oltre 30.000 funzionari formati.³²

³⁰ "L'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en oeuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière." Cfr. Article 27, Chapitre V, Des comptes de l'État, Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances. <https://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/ordonnance-finances.asp#:~:text=Dans%20les%20conditions%20et%20sous%20les%20r%C3%A9serves%20pr%C3%A9vues,que%20l%27%C3%A9quilibre%20budg%C3%A9taire%20et%20financier%20qui%20en%20r%C3%A9sulte.>

³¹ https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/WORKSHOP_ON_PUBLIC_SECTOR_ACCOUNTING/ECA_Workshop_on_public_sector_accounting_S_Ledoux.pdf

³² https://www.pempal.org/sites/pempal/files/event/attachments/presentation_pierre-lubek_france_eng.pdf

Inoltre, è stato istituito un *team* di progetto specifico con il compito di elaborare un sistema informativo di bilancio e contabilità, basato su una soluzione SAP, funzionale alla creazione di un sistema informativo unico e integrato che rispetti tutti i requisiti della LOLF. Introdotto nel 2011, *Chorus* gestisce le spese, le entrate non fiscali, la contabilità di bilancio e quella *accrual*, nonché i controlli interni, ed è utilizzato da tutte le amministrazioni francesi a livello nazionale e subnazionale.³³

Infine, di grande importanza è stata l'istituzione, nel 2002, del "*Comité interministeriel d'audit des programmes*" (CIAP), un organismo di *audit* con il compito di verificare l'affidabilità dei programmi di spesa e la loro conformità alla LOLF³⁴.

La Francia ha completato il processo di transizione in circa cinque anni e nel 2006 sono stati pubblicati i primi rendiconti finanziari dello Stato in base al nuovo sistema contabile.³⁵ Da allora gli sforzi si sono concentrati sul miglioramento della qualità dei dati finanziari, sul rafforzamento dell'ambiente di controllo interno e delle funzioni di *audit*, al fine di incrementare la trasparenza, l'affidabilità e l'accuratezza delle informazioni, contribuendo a rafforzare la fiducia nelle amministrazioni pubbliche statali e nelle procedure di rendicontazione e controllo.³⁶

Dieci anni dopo la sua implementazione, la LOLF viene considerata "[...] il tratto distintivo del sistema di bilancio francese [...] le sue innovazioni sono percepite come successi [...]. Si può persino affermare che la LOLF abbia "dettato il tono" per la modernizzazione di altri settori della pubblica amministrazione [...]".³⁷

Regno Unito

Nel Regno Unito, il processo di transizione a un sistema di contabilità a base *accrual* e l'introduzione delle nuove disposizioni di bilancio ha avuto inizio nel 1993 con un pacchetto di riforme guidate dal Ministero del Tesoro (*Her Majesty's Treasury*, HMT) ed è stato completato in circa dieci anni. L'approccio utilizzato dal Regno Unito per l'adozione del nuovo sistema contabile a base *accrual* è stato un processo "per fasi" caratterizzato dall'utilizzo di una serie di progetti pilota e di conti di prova (*dry-run accounts*).³⁸

La transizione è stata preceduta da un prolungato periodo di preparazione e pianificazione (tre anni), guidato dalla necessità di analizzare la qualità dei sistemi contabili esistenti, di minimizzare i costi di implementazione, compresi quelli annessi alla fornitura di nuove tecnologie informatiche che garantiscano informazioni qualitativamente appropriate, e dal desiderio affinché la pianificazione e il controllo fossero solide fin dall'inizio. Nel 1996, è stato costituito un *board*, il

³³ OECD Journal on Budgeting Volume 2018/2, Special feature: Budgeting in France, pag. 49.

³⁴ Si veda F. ARCHIBUG, "La "performance" dell'azione pubblica in Francia: stato di avanzamento e stato dell'arte", p.68.

³⁵ "In France, the budget is prepared on cash basis, financial accounts prepared on an accrual basis according to national accounting standards and fiscal targets are set on ESA10 basis." Cfr. D. MORETTI e T. YOUNGBERRY "Getting added value out of accruals reforms", OECD Journal on Budgeting Volume 2018/1, pag. 132.

³⁶ D. MORETTI e T. YOUNGBERRY "Getting added value out of accruals reforms", OECD Journal on Budgeting Volume 2018/1, pag. 147.

³⁷ "The LOLF is considered the hallmark of the French budgetary system and its innovations generally perceived as successes [...]. The LOLF can even be said to have "set the tone" for modernising other sectors of government: since 2006, social security and public agencies have undergone budgetary reforms explicitly inspired by the LOLF" Cfr. OECD Journal on Budgeting Volume 2018/2, Special feature: Budgeting in France, pag. 21.

³⁸ "The timescale for implementation was set to accommodate the scale of systems changes in departments as part of the normal replacement cycle and to allow monitoring and assessment of departments' progress through a series of pilots, dry runs and "trigger points." Cfr. D. MORETTI e T. YOUNGBERRY "Getting added value out of accruals reforms", OECD Journal on Budgeting Volume 2018/1, pag. 158.

Financial Reporting Advisory Board (FRAB), che ha agito come organismo indipendente nel processo di definizione degli standard.

Sono stati anche preparati manuali contabili basati sui c.d. *Generally Accepted Accounting Practice*³⁹ (UK GAAP) adattati, ove necessario, alle particolarità del settore pubblico britannico. Un primo progetto pilota ha avuto inizio nel 1998 ed è stato condotto internamente ad alcuni dipartimenti ministeriali, con la produzione dei c.d. *Resource Accounts*⁴⁰ come conti di prova (*dry-run accounts*). L'anno seguente, tutti i dipartimenti del governo britannico sono stati invitati a partecipare al progetto pilota inteso a garantire loro la consapevolezza delle implicazioni del cambiamento allora in essere e a identificare eventuali problematiche irrisolte.⁴¹

Uno dei risultati del progetto pilota è stata la decisione di effettuare la transizione al nuovo sistema contabile a base *accrual* in due fasi.

Durante la prima fase di introduzione graduale del nuovo sistema a base *accrual*, nonostante il ciclo di budget di spesa pubblica (*spending review*) nel Regno Unito fosse triennale, le voci non monetarie di grandi dimensioni furono gestite su base annuale.⁴² Inoltre, fu rivisto il tradizionale assetto della *spending review* e, nel 2001, fu introdotto il *Resource Accounting and Budgeting Accounts* (RAB).⁴³

Due anni dopo, nel 2002 (seconda fase) le voci non monetarie furono spostate su una base triennale e, da allora, l'intero processo di *spending review* viene condotto su base *accrual*.

Per ottenere i massimi benefici dall'introduzione della contabilità a base *accrual* e del RAB, fu ideato un programma di formazione fornito dagli stessi dipartimenti con una tempistica molto attenta e coniugata con tutte le varie fasi del processo di adozione.⁴⁴

Il processo di adozione del nuovo sistema contabile culminò nel 2002 grazie alla forte motivazione condivisa dal Parlamento e dal Governo di migliorare la responsabilità, ottimizzare il processo decisionale e rafforzare la gestione pubblica.⁴⁵

³⁹ I Principi Contabili Generalmente Accettati del Regno Unito (UK GAAP) si riferiscono al quadro di standard, principi e procedure contabili utilizzati nel Regno Unito per la preparazione dei bilanci allo scopo di garantire coerenza, trasparenza e comparabilità nella rendicontazione finanziaria delle imprese.

⁴⁰ I "resource accounts" sono dei rendiconti finanziari grazie ai quali ogni dipartimento del governo informa il Parlamento in merito all'impiego delle risorse rispettivamente assegnate. A partire dall'anno 2000, "the Government Resources and Accounts Act 2000 requires government departments to prepare Resource Accounts for each financial year detailing the resources acquired, held or disposed of during the year and the use of resources during the year. [...] The accounts are prepared on an accruals basis and must give a true and fair view of the state of affairs of the House of Lords, its comprehensive net expenditure, changes in taxpayers' equity, and cash flows for the financial year." Cfr. House of Lords, *Resource Accounts 2012-2013*, pag. 9.

⁴¹ "The decision, therefore, to go for a "dry run" set of accounts and then allow for parallel running with the existing cash accounts for a period of two years turned out to be wise in retrospect. 30 out of 50 of the first set of dry run accounts, covering 1998-99 were qualified by the National Audit Office. Two years later the number had dropped to 8 and, even more important, the qualifications were far less severe." Cfr. A. LIKIERMAN, *The new UK Government Financial Framework*, 2002, pag. 150.

⁴² Si noti che "the 2000 spending review was conducted on a mix of cash and accruals figures, with some accruals adjustments made at the end of the process." Cfr. A. LIKIERMAN, *The new UK Government Financial Framework*, 2002, pag. 147.

⁴³ "From Gladstone's public finance reforms of the mid-1860s until the full introduction of Resource Accounting and Budgeting (RAB) in 2001-02, public spending was, by and large, controlled, planned and accounted for on a cash basis." Cfr. E. BALLS e G. O'DONNELL, *Reforming Britain's Economic and Financial Policy*, 2002, pag. 239.

⁴⁴ "Too early and the person might have moved job or forgotten what had been taught because it had not been used for a long time. Too late and the training would be wasted." Cfr. A. LIKIERMAN, *The new UK Government Financial Framework*, 2002, pag. 151.

⁴⁵ Si veda D. MORETTI e T. YOUNGBERRY "Getting added value out of accruals reforms", *OECD Journal on Budgeting Volume 2018/1*, pag. 158-161.

Nuova Zelanda

Nel 2015, la Nuova Zelanda, dato il grado relativamente elevato di coerenza tra il quadro contabile nazionale originariamente utilizzato e gli IPSAS, si è avvalsa dell'approccio "*big-bang*", presentando per la prima volta i propri bilanci preparati in conformità con gli standard contabili per il settore pubblico (c.d. *Public Benefit Entities Accounting Standards – PBE standards*), basati sugli IPSAS.⁴⁶ Precedentemente, infatti, la Nuova Zelanda preparava i propri bilanci conformemente agli standard neozelandesi equivalenti degli *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Dato il forte grado di convergenza tra i due set di standard, uno basato sugli IFRS e l'altro basato sugli IPSAS, l'impatto della migrazione non è stato particolarmente gravoso.⁴⁷

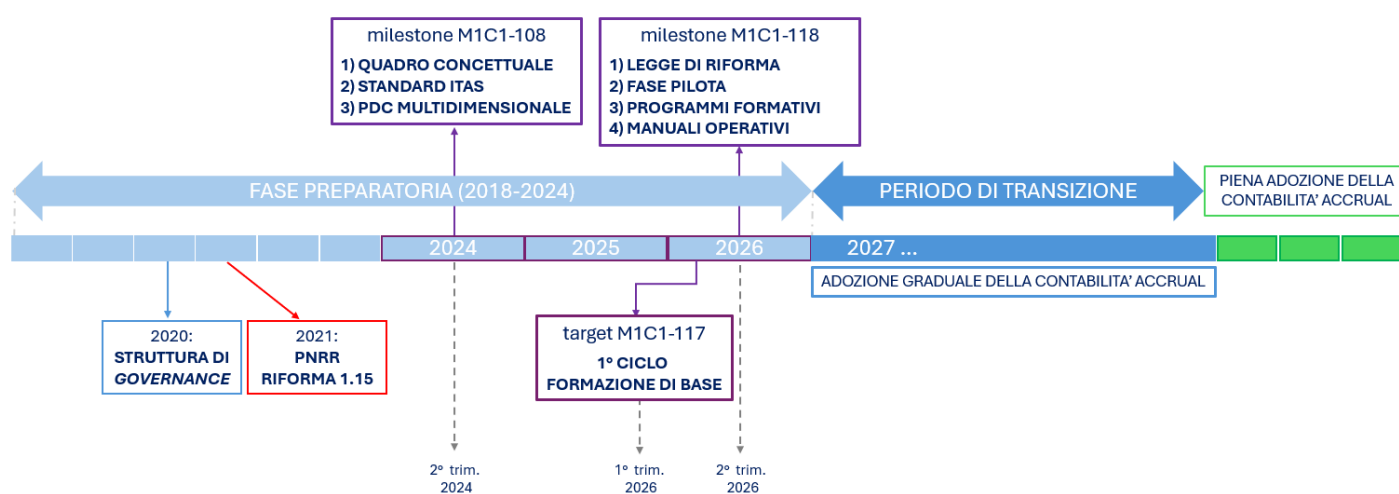
6. Il percorso italiano per l'adozione di un sistema di contabilità *accrual* unico nelle pubbliche amministrazioni italiane

A differenza delle altre esperienze internazionali di adozione di sistemi contabili *accrual*, che hanno visto una implementazione di tipo settoriale o comunque limitata a specifici comparti della pubblica amministrazione, l'Italia ha optato per l'introduzione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale unico per tutte le pubbliche amministrazioni.

Il percorso di adozione di tale sistema scelto dalla Struttura di *governance* della RGS⁴⁸ per le pubbliche amministrazioni italiane, allineato con le prescrizioni previste dalla Riforma 1.15 del PNRR, è caratterizzato dall'utilizzo di un "*phase approach*" così strutturato:

- un "periodo preparatorio" (2018-2026) caratterizzato da un'attività di studio, di pianificazione e di definizione dell'impianto contabile e da un "fase pilota" con l'utilizzo di "*dry run accounts*" (2025-2026);
- un "periodo di transizione" (dal 2027) disciplinato da una legge di riforma contabile che verrà emanata entro il 2026.

Figura 2 – Italia: tempistica per l'applicazione del sistema contabile *accrual*



⁴⁶ Per ulteriori informazioni si consulti il sito: <https://www.treasury.govt.nz/information-and-services/state-sector-leadership/guidance/reporting-financial/accounting-standards/transition-public-benefit-entity-pbe-standards/overview-public-sector-pbe-standards>

⁴⁷ Pulsar, "Technical Note: First-time adoption of accrual basis IPSAS", pag.25.

⁴⁸ MEF - Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 35518 del 5 marzo 2020.

6.1. Il periodo preparatorio

Il “periodo preparatorio” è stato caratterizzato, nella fase iniziale, da una intensa attività di studio e approfondimento (2018-2020) in materia di contabilità *accrual* nelle pubbliche amministrazioni realizzata, grazie anche al supporto di diversi progetti finanziati dalla DG-Reform della Commissione Europea, attraverso alcune visite di studio presso altri paesi europei più avanzati nel percorso di implementazione della contabilità *accrual*, l’analisi del sistema contabile italiano e della distanza rispetto alle migliori pratiche (*gap analysis*). A valle di queste attività è stato poi definito un piano di possibili interventi utili a colmare tale distanza (*Action plan*).

Sulla base delle indicazioni del piano, presso la Ragioneria Generale dello Stato (RGS) è stata istituita una Struttura di *governance* alla quale è stato affidato il compito di coordinare l’intero processo di definizione del sistema unico di contabilità *accrual* per le pubbliche amministrazioni Italiane. Nel mese di ottobre 2021, a seguito della nomina dei componenti dello *Standard Setter Board*, l’organo tecnico indipendente deputato alla definizione delle proposte di statuizione, la Struttura di *governance* è divenuta pienamente operativa.⁴⁹

Successivamente, le attività programmate della Struttura di *governance* sono state allineate agli obiettivi e alle tempistiche indicate dalla Riforma 1.15 del PNRR, “Dotare le pubbliche amministrazioni italiane di un sistema unico di contabilità *accrual* basato sugli IPSAS”, sottoscritto a luglio del 2021, allorché il decreto-legge 152/2021 ha attribuito alla stessa Struttura il compito di realizzare le attività previste dalla Riforma 1.15.

L’Italia si è così impegnata a completare il percorso di attuazione della Riforma 1.15 entro il 2026, secondo il cronoprogramma, i *milestone* e i *target* concordati con la Commissione.

Nel giugno 2024, nel rispetto dei tempi programmati della *milestone* M1C1-108, sono stati approvati il quadro concettuale e i 18 standard contabili (ITAS) che costituiscono, insieme al Piano dei conti multidimensionale⁵⁰, l’ossatura del nuovo sistema contabile.

Entro il primo trimestre 2026 è previsto il conseguimento del *target* M1C1-117 relativo al completamento del primo ciclo di formazione (formazione di base) rivolto agli esperti contabili delle amministrazioni interessate dalla Riforma.

Entro il secondo trimestre 2026, è previsto il conseguimento degli ulteriori interventi della *milestone* M1C1-118, fra cui il completamento di una fase pilota che prevede la predisposizione, da parte delle amministrazioni che coprono almeno il 90% della spesa primaria del settore pubblico, degli schemi di bilancio (stato patrimoniale e conto economico) coerenti con il nuovo sistema di regole contabili *accrual*, in parallelo alla produzione degli schemi di bilancio e di rendiconto previsti a normativa vigente (approccio “*dry run accounts*”).

La fase pilota, prevista dalla *milestone* M1C1-118 della Riforma 1.15, è finalizzata alla predisposizione degli schemi di bilancio per l’esercizio 2025, che includano almeno il conto economico di esercizio e lo stato patrimoniale, in osservanza delle regole del sistema contabile economico-patrimoniale unico (ITAS 1 - Composizione e schemi del bilancio di

⁴⁹ Nota SeSD n. 116/2023 “La definizione di un sistema di contabilità *accrual* unico per le pubbliche amministrazioni italiane – La struttura di governance per l’attuazione della Riforma 1.15 del PNRR”, <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>.

⁵⁰ Nota SeSD n. 81/2021, “Il quadro concettuale per la rendicontazione finanziaria delle pubbliche amministrazioni e la proposta elaborata dallo *Standard Setter Board* della Struttura di *governance* della RGS” e Nota SeSD n. 132/2024 “Definizione del piano dei conti multidimensionale della Riforma 1.15 del PNRR: criteri, metodi e risultati” <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>.

esercizio).

La redazione degli schemi di bilancio, in via ordinaria, necessita dell'adeguamento dei sistemi informativi contabili delle amministrazioni, e ciò richiede tempistiche più o meno lunghe, in relazione al grado di maturità contabile *accrual* posseduta a normativa vigente. Nel frattempo, per gli adempimenti previsti dalla fase pilota, le amministrazioni potranno predisporre gli schemi di bilancio riclassificando le voci dei propri piani dei conti, attraverso degli appositi modelli di raccordo, con quelle del Piano dei conti unico multidimensionale, apportando le necessarie integrazioni e rettifiche ai relativi saldi, in coerenza con i principi contabili ITAS.

È opportuno ricordare che gli schemi di bilancio prodotti nella fase pilota costituiscono dei c.d. *dry-run accounts* in quanto (come previsto dal DL 113 del 2024, articolo 10, comma 7) sono prodotti in via sperimentale e non hanno valore giuridico; essi, pertanto, affiancano e non sostituiscono gli schemi di bilancio che le amministrazioni sono tenute a produrre in applicazione delle norme e dei regolamenti contabili vigenti.

La fase di sperimentazione costituisce una importante opportunità per:

- consentire agli enti di familiarizzare con la nuova struttura contabile e con i meccanismi di raccordo tra il piano dei conti in uso e il Piano dei conti unico, avviando le necessarie valutazioni preliminari sugli interventi di adeguamento organizzativo, delle procedure contabili e dei sistemi informativi di supporto, in vista della piena attuazione della riforma, che verrà disciplinata con l'atto legislativo previsto nella stessa *milestone*;
- apportare, sulla base di eventuali criticità riscontrate, gli opportuni miglioramenti al Piano dei conti unico e ai principi contabili ITAS, in vista dell'adozione dell'atto legislativo previsto dalla *milestone* M1C1-118;
- verificare il *gap* da colmare, sotto il profilo regolatorio, organizzativo, gestionale e tecnico-informatico, nel passaggio al sistema contabile *accrual* unico, al fine di calibrare, nel modo più opportuno ed efficace, la transizione al nuovo sistema contabile, da disciplinare con lo stesso atto legislativo.

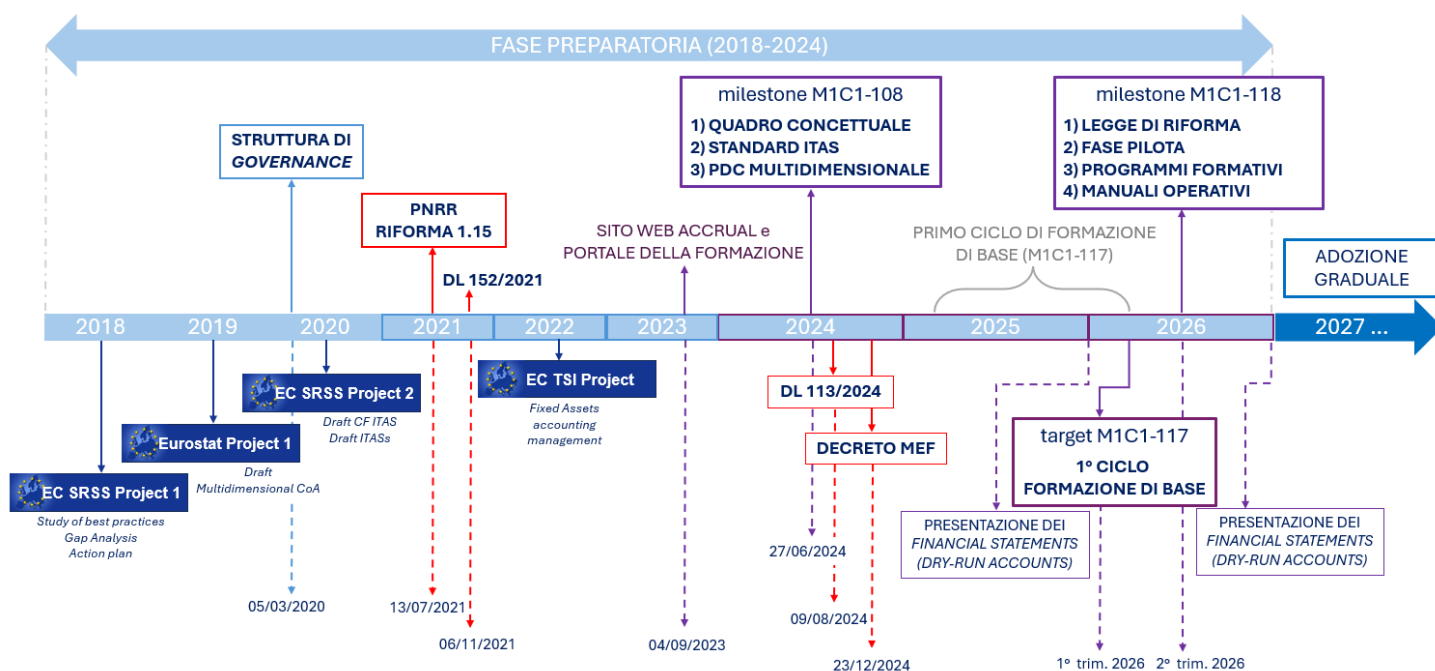
Al contempo, tramite l'utilizzo dei modelli di raccordo, le amministrazioni potranno acquisire conoscenza e padronanza del Piano dei conti unico e dei nuovi principi e criteri contabili, con il supporto del primo ciclo di formazione di base, e cimentarsi, a chiusura dell'esercizio 2025, nell'elaborazione dei principali schemi di bilancio *accrual*, integrando le proprie conoscenze e competenze in vista della piena applicazione, a regime, delle nuove regole.

Il decreto legge 113/2024 ha disciplinato gli interventi propedeutici necessari per il conseguimento dell'obiettivo, che riguardano, da una parte, l'individuazione delle amministrazioni assoggettate alla fase pilota (Determina del Ragioniere Generale dello Stato n. 259 del 26 novembre 2024) e, dall'altra, le modalità di elaborazione degli schemi di bilancio, sulla base della riconciliazione dei piani dei conti vigenti con il piano dei conti unico della contabilità *accrual*, nonché la relativa trasmissione telematica (Decreto MEF del 23 dicembre 2024).

Inoltre, a supporto del cambiamento culturale e professionale richiesto dal processo di riforma, è stato attivato il portale della formazione a beneficio delle amministrazioni coinvolte nella fase pilota e rientranti nel *target* M1C1-117 della Riforma 1.15.⁵¹

⁵¹ La formazione erogata attraverso il portale della formazione comprende 19 moduli multimediali (relativi al quadro concettuale e ai 18 standard contabili ITAS), certificati dalla Scuola Nazionale dell'Amministrazione. Il citato Decreto MEF del 23 dicembre 2024 ha, fra l'altro, disciplinato le modalità di iscrizione al portale.

Figura 3 – Timeline del periodo preparatorio



6.2. Il periodo di transizione – Quadro generale

Il periodo di transizione prenderà avvio con l'adozione, entro il secondo trimestre 2026, dell'atto legislativo, previsto dalla *milestone* finale della Riforma 1.15 del PNRR (M1C1-118), volto a disciplinare criteri e modalità per l'introduzione del nuovo sistema contabile *accrual*, a partire dai diversi sistemi contabili attualmente vigenti, fino allo loro totale sostituzione per la parte relativa alla rendicontazione.⁵²

L'introduzione graduale del nuovo sistema contabile *accrual* unico, che si concluderà ben oltre l'orizzonte temporale del PNRR, riguarderà, in primo luogo, il recepimento nei sistemi gestionali:

- delle scritture in partita doppia (ove non già previste);
- delle voci del piano dei conti unico, con le integrazioni di livello inferiore per le specifiche di settore; e
- degli adeguamenti necessari ai processi amministrativi ed informatici per la gestione di dimensioni conoscitive ulteriori a quelle contemplate dal Piano dei conti⁵³ (es. COFOG, dimensione organizzative per centri di costo, ecc...).

Tale percorso sarà supportato dall'attuazione di un piano formativo specialistico e settoriale, da definire entro la scadenza della predetta *milestone*, di cui è parte integrante, assieme alla redazione delle linee guida generali e dei manuali operativi.

⁵² L'atto legislativo dovrà fornire indicazioni anche sulla fase previsionale (*budget*), in ragione degli adeguamenti necessari ad assicurarne la coerenza con i nuovi schemi di rendicontazione.

⁵³ Il Piano dei conti contempla due dimensioni conoscitive: quella per finalità generali (segmento A) e quella per finalità statistiche, legata alla compilazione dei conti nazionali (segmento B); le altre dimensioni conoscitive attengono, ad esempio, alla classificazione COFOG, per centri di costo, per missioni e programmi, per area geografica, ecc..

L'atto legislativo previsto dalla *milestone* M1C1-118 della Riforma 1.15, che costituisce quindi il punto di partenza della fase di transizione, riguarderà le modalità e la gradualità con la quale il nuovo sistema contabile verrà introdotto, ed è in linea con quanto previsto dall'IPSAS 33 – *First-time adoption of Accrual Basis IPSASs*, e con l'esperienza di altri Paesi.⁵⁴

La disciplina della fase di transizione al nuovo sistema contabile *accrual* terrà in considerazione:

- le specificità dei diversi regimi contabili esistenti nella pubblica amministrazione italiana e, conseguentemente, i diversi livelli di maturità di tali regimi rispetto all'adozione di un sistema contabile armonizzato ispirato ai principi contabili internazionali del settore pubblico (IPSAS), coerentemente con le indicazioni della Direttiva (UE) 85/2011;
- le necessità di adeguamento dei sistemi informativi e gestionali;
- l'attuazione del piano di formazione specialistica degli operatori contabili coinvolti nella transizione.

Con una valenza trasversale a tutti i comparti delle pubbliche amministrazioni, l'atto legislativo dovrà altresì prevedere l'indicazione della funzione della contabilità economico-patrimoniale per gli enti che adottano anche la contabilità finanziaria e tempistiche adeguate ad una puntuale ricognizione dei beni patrimoniali pubblici (*fixed assets*), attraverso l'aggiornamento/revisione degli inventari, e la relativa valorizzazione contabile, in coerenza con i criteri dettati da ITAS 4 e ITAS 6.⁵⁵ A tale riguardo, il progetto di assistenza tecnica, finanziato dalla Commissione Europea e realizzato dalla RGS (*"Implementation of the accrual accounting reform in the public sector fixed assets area in Italy"*), fornisce importanti strumenti per il processo di rilevazione e misurazione di tali componenti dell'attivo dello stato patrimoniale.⁵⁶

L'atto legislativo, di cui alla *milestone* M1C1-118, dovrà disciplinare modalità e tempi per il passaggio dai sistemi contabili vigenti di tutte le pubbliche amministrazioni al nuovo sistema contabile unico, tramite l'adeguamento dei rispettivi sistemi informativi; sotto questo aspetto il decreto-legge 113/2024 prevede (art. 10, co. 8) che *"Sulla base dei requisiti generali individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, da adottare entro il 31 marzo 2025, le amministrazioni (assoggettate alla fase pilota) ... provvedono alla realizzazione di un'analisi degli interventi di adeguamento dei propri sistemi informatici per il recepimento degli standard contabili di cui alla milestone M1C1-108"*.

In parallelo, le stesse amministrazioni dovranno avviare una ricognizione puntuale dei propri sistemi inventariali al fine di verificarne la completezza e procedere alla relativa valorizzazione per l'alimentazione delle scritture contabili secondo le regole dettate dal sistema contabile *accrual* unico (ITAS 4 e ITAS 6). Tale percorso, con riferimento tanto ai profili di adeguamento delle funzionalità informatiche quanto all'applicazione dei criteri di valorizzazione e gestione delle poste contabili, dovrà essere accompagnato da piani formativi mirati alle specifiche esigenze degli operatori contabili, da realizzarsi in attuazione dei Piani formativi previsti nell'ambito della *milestone* M1C1-118.

⁵⁴ Nota SeSD n. 127/2023 "La contabilità economico-patrimoniale (*accrual*) nel settore pubblico: le esperienze di Spagna, Francia e Grecia", <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>.

⁵⁵ Lo standard contabile ITAS 6, innovando rispetto ai corrispondenti IPSAS, prevede la valorizzazione contabile dei beni del patrimonio artistico-culturale (*heritage assets*); di veda Nota SeSD n. 99/2022 "La valorizzazione contabile dei beni del patrimonio artistico-culturale: la proposta italiana e le prime sperimentazioni su alcuni casi di studio", <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>.

⁵⁶ Nota SeSD n. 131/2024 "Prime riflessioni sul progetto SRSS/SC2022/119 a supporto dell'implementazione della Riforma 1.15 del PNRR", <https://accrual.rgs.mef.gov.it/it/index.html>.

Occorre, inoltre, considerare che gli enti di minore dimensione, esclusi dalla fase pilota, saranno comunque assoggettati, in linea con le esperienze di altri Paesi, a forme di contabilità semplificata, in grado di assicurare l'operatività delle procedure di consolidamento per le principali poste/saldi contabili. Ciò richiede una fase ulteriore di implementazione del sistema contabile unico che travalica il perimetro soggettivo della Riforma 1.15.

6.3. Il periodo di transizione – Aspetti settoriali ed applicativi

Avendo riguardo ai profili evidenziati nel paragrafo precedente, è possibile delineare un percorso per l'introduzione del nuovo assetto contabile che preveda una gradualità/tempistica differenziata in funzione della distanza fra il corrente assetto contabile ed il nuovo sistema contabile *accrual* unico. In proposito sono stati identificati sei diversi ambienti contabili ed altrettanti percorsi differenziati in termini di tempistiche per la graduale implementazione: il Bilancio dello Stato (Ministeri); gli Enti già in contabilità economico-patrimoniale (Enti di previdenza, Camere di commercio, Università e altri enti) diversi dagli Enti del SSN; gli Enti del SSN; gli Enti territoriali (eccetto comuni con meno di 5 mila abitanti) e loro enti strumentali sopra soglia dimensionale; gli Enti delle amministrazioni centrali con contabilità finanziaria sopra soglia dimensionale; gli Enti minori (comuni con meno di 5 mila abitanti ed altri enti pubblici sotto soglia) in contabilità semplificata.

Bilancio dello Stato (Ministeri) (circa il 20% della spesa primaria)

Il Decreto legislativo n. 90 del 2016 ha previsto, per le amministrazioni centrali incluse nel Bilancio dello Stato (Ministeri), l'adozione di un sistema di contabilità economico-patrimoniale in affiancamento alla tradizionale contabilità finanziaria, con avvio effettivo dal 2019. Conseguentemente, a partire dal 2021, le registrazioni di contabilità economico-patrimoniale dei ministeri vengono effettuate sul nuovo sistema informativo InIt della RGS, in modalità integrata con la contabilità finanziaria e mediante l'utilizzo di un piano dei conti economico-patrimoniale specifico.⁵⁷ Nonostante i progressi conseguiti nel periodo di "sperimentazione" dal 2019 al 2022, la contabilità economico-patrimoniale dei ministeri risulta ancora incompleta.

Alla data, possono essere considerati maturi i soli processi contabili relativi all'acquisto di beni e servizi tramite fattura elettronica, che producono registrazioni di contabilità economico-patrimoniale autonome dalla contabilità finanziaria, benché collegate con questa, e sostanzialmente in linea con i criteri ITAS.

Sono state programmate, e in parte già avviate, attività di perfezionamento e sviluppo delle funzioni, dei processi contabili di contabilità economico-patrimoniale, anche in considerazione dell'attuazione dei nuovi principi contabili dettati dalla Riforma 1.15.

Tenendo conto del lavoro sinora svolto, è ipotizzabile un percorso di alcuni anni, a partire dal 2025, per mettere in condizioni lo Stato di adottare, entro il 2030, il sistema unico di contabilità *accrual* pienamente supportato dal sistema InIt; durante tale percorso si realizzerà un graduale adeguamento del sistema InIt, dei processi contabili e si effettueranno i necessari interventi sulla normativa primaria e secondaria. In particolare, sarà necessario:

- adeguare il piano dei conti dei ministeri al piano dei conti unico (possibile dal 2027);

⁵⁷ Aggiornato, da ultimo, con il Decreto MEF del 27 dicembre 2022.

- completare la formazione del personale dei ministeri, definendo ruoli e compiti di coloro che gestiranno la contabilità economico-patrimoniale e dando, agli stessi ministeri, indicazioni per effettuare i necessari interventi organizzativi;
- curare la produzione dei *financial statements* per la *reporting entity* Stato, a fine esercizio;
- realizzare le eventuali interfacce di InIt con i sistemi esterni e concordare, con gli stessi, le informazioni da trasmettere ad InIt e i criteri per la valutazione delle poste;
- eliminare gradualmente le procedure e gli algoritmi semplificati per le registrazioni in contabilità economico-patrimoniale su InIt, assicurando un graduale allineamento delle registrazioni ai criteri ITAS;
- continuare ad elaborare i *financial statements* ITAS al termine di ogni esercizio, con finalità puramente sperimentali e senza valore giuridico, ma con un grado di qualità e di completezza del dato via via crescente;
- iniziare gradualmente a predisporre la Nota Integrativa, sia pure a fini puramente sperimentali;
- elaborare lo Stato patrimoniale di apertura e il rendiconto generale dello Stato integrato con i *financial statements accrual* (compresa la Nota Integrativa), a partire dall'esercizio in cui il nuovo sistema sarà a regime;
- predisporre gli opportuni interventi di modifica della normativa primaria (legge n. 196 del 2009) e secondaria (regolamenti e decreti della contabilità di Stato).

Enti di previdenza e assistenza, Camere di commercio, Università e altri enti delle amministrazioni centrali in contabilità economico-patrimoniale (circa il 47% spesa primaria)

Gli enti di Previdenza ed assistenza (fatta eccezione per INAIL, ancora in contabilità finanziaria, e parzialmente per l'INPS, che adotta un sistema misto),⁵⁸ le Camere di Commercio, le Università, le Agenzie fiscali ed alcuni altri enti delle amministrazioni centrali utilizzano la contabilità economico-patrimoniale già da diversi anni avvalendosi di sistemi informativi adeguati e collaudati. Pertanto, l'introduzione del nuovo sistema di contabilità avrà, per tali amministrazioni, un impatto minore rispetto agli altri comparti del settore pubblico, e i processi di adeguamento potranno essere più brevi. Ciononostante, i relativi sistemi informativi necessiteranno comunque di essere adeguati al recepimento del piano dei conti unico e degli schemi di bilancio previsti da ITAS 1 e saranno altresì necessari corsi formativi di supporto agli operatori contabili per la gestione della transizione verso il sistema contabile *accrual*/unico.

Un aspetto innovativo del nuovo sistema contabile, sul quale tali amministrazioni dovranno confrontarsi al pari di tutte le altre amministrazioni pubbliche, riguarderà il recepimento della nozione di "controllo", in sostituzione della nozione di "proprietà", come criterio chiave per la rappresentazione in bilancio di un bene patrimoniale.

⁵⁸ L'INAIL ha una contabilità economico-patrimoniale a fini conoscitivi, derivata dalla contabilità finanziaria sul modello degli Enti territoriali, per cui è da ritenere che il passaggio al sistema di contabilità unico *accrual* possa richiedere tempi più lunghi rispetto agli altri enti di comparto. Diversamente, l'INPS utilizza una contabilità economico-patrimoniale integrata con la contabilità finanziaria, per le spese per prestazioni istituzionali, che costituiscono larga parte della spesa primaria, mentre per le spese di funzionamento impiega la sola contabilità finanziaria.

Va, infine, segnalato che ci sono alcuni enti, come le Università, le Camere di commercio, le Agenzie fiscali, le Casse previdenziali privatizzate, che redigono in contabilità economico-patrimoniale anche il bilancio di previsione, con funzione “autorizzatoria” (*budget*). In tal caso, l’adozione del nuovo sistema contabile con finalità di rendicontazione necessariamente finirà per avere impatto anche sulla redazione del documento previsionale.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte è ipotizzabile un percorso graduale per l’introduzione del sistema unico di contabilità *accrual*/più accelerato rispetto agli altri comparti.

Enti del Servizio Sanitario Nazionale (circa il 15% della spesa primaria)

Gli enti del Servizio Sanitario Nazionale (SSN) adottano una contabilità economico patrimoniale secondo le regole dettate dal Titolo II del Dlgs 118/2011. Anche per tali enti i sistemi informativi necessiteranno di opportuni aggiustamenti in relazione all’adozione del nuovo piano dei conti e degli schemi di bilancio. Relativamente alle regole contabili, alcune di queste, impostate per garantire l’equilibrio economico-finanziario dei singoli sistemi sanitari regionali, dovranno essere adeguate a quelle contenute negli ITAS (vedasi ITAS 9 e ITAS 18). La sostituzione di tali regole dovrà essere accompagnata da un adattamento “formale” del concetto di equilibrio, così da preservare i profili sostanziali delle attuali procedure di monitoraggio.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, è ipotizzabile un percorso graduale di implementazione del sistema unico di contabilità *accrual* che potrebbe completarsi entro il 2030.

Enti territoriali con almeno 5 mila abitanti e loro enti strumentali sopra soglia dimensionale (circa il 10% spesa primaria)

Gli enti territoriali adottano la contabilità economico-patrimoniale a fini conoscitivi secondo le regole dettate dal Dlgs 118/2011 (allegato 4/3), avvalendosi della matrice di transizione applicata alle risultanze della contabilità finanziaria.

L’adozione del nuovo sistema di contabilità *accrual* presuppone l’abbandono della matrice di transizione e l’adozione del nuovo piano dei conti e degli schemi di bilancio coerenti con gli ITAS. Ciò richiederà un percorso di adeguamento dei sistemi informativi attualmente adottati dalle amministrazioni del comparto che imporrà una fase di progettazione, di reperimento delle risorse e di realizzazione degli interventi ritenuti necessari. Si tratta di attività che rientrano interamente nelle prerogative e nella sfera di competenza degli enti territoriali.

Inoltre, la numerosità delle amministrazioni coinvolte e la loro distribuzione sul territorio richiederà anche un massiccio e mirato intervento formativo, ulteriore alla formazione di base, al fine di adeguare le professionalità degli operatori contabili coinvolti alle competenze richieste dal cambiamento di sistema contabile.

Occorre, infine, considerare che la situazione di partenza degli Enti territoriali risulta alquanto eterogenea per quanto riguarda la dotazione di strutture dedicate alla gestione contabile: si va da amministrazioni molto grandi, come le Regioni, le province, le città metropolitane e i comuni con popolazione oltre i 100 mila abitanti, spesso dotate di adeguate risorse umane e strumentali, ad amministrazioni molto piccole, quali i comuni con popolazione tra i 5.000 e i 10.000 abitanti (oltre 1.110 comuni), che potrebbero verosimilmente trovarsi in una situazione di scarsità di mezzi e risorse.

Per quanto sopra esposto, si rende necessario un percorso di graduale implementazione della Riforma, con una fase di sperimentazione, guidata dalla Commissione Arconet, autorizzata dalla legge, in deroga all'ordinamento contabile vigente, progressivamente estesa all'intera platea degli enti interessati, che consentirà l'adozione a regime del nuovo sistema contabile a partire dal 2030.

Enti delle amministrazioni centrali in contabilità finanziaria sopra soglia dimensionale (circa il 2% spesa primaria)

Tale gruppo di enti si presenta come un insieme molto eterogeneo, accomunato dal solo fatto di adottare la contabilità finanziaria come contabilità di riferimento. Analogamente agli Enti territoriali, anche per queste amministrazioni sarà necessario seguire un percorso graduale che tenga conto delle rispettive condizioni di partenza.

Gli interventi per l'introduzione del nuovo sistema di contabilità *accrual* riguarderanno, essenzialmente: l'adeguamento dei sistemi informativi e gestionali per il recepimento del piano dei conti unico e degli schemi di bilancio previsti dagli ITAS, la ricognizione e valorizzazione contabile delle immobilizzazioni materiali e la formazione specifica del personale.

In relazione ai citati interventi, è ipotizzabile un percorso graduale di implementazione del sistema unico di contabilità *accrual* a regime a partire dal 2030.

Enti pubblici in contabilità semplificata

Per enti di minore dimensione, esclusi dalla fase pilota 2025, è prevista l'adozione graduale di un sistema di contabilità economico-patrimoniale semplificato, coerente con il sistema unico *accrual*. Gli enti destinatari sono rappresentati principalmente dai comuni con meno di 5 mila abitanti e gli enti centrali e locali caratterizzati, contestualmente, da un numero di dipendenti inferiore a 50 unità e un volume di entrate correnti e in conto capitale (o il valore della produzione, per gli enti in contabilità economico-patrimoniale) inferiore a 8,8 milioni.

In questo caso, la gradualità richiederà, innanzitutto, la definizione, da parte della Struttura di *governance*, di forme di contabilità semplificata,⁵⁹ coerenti ed integrabili con il sistema unico, soprattutto in relazione alle esigenze di consolidamento per sottosettore. Sarà, inoltre, necessario effettuare una ricognizione delle forme di cooperazione o associative, in materia di gestione della contabilità, di cui beneficino, o potranno beneficiare, gli enti di piccole dimensioni, anche ai fini dell'adeguamento dei relativi sistemi gestionali. Dovranno, infine, essere predisposti corsi formativi specifici per la contabilità semplificata, sia come formazione di base erogati in modalità multimediale tramite il Portale della formazione, sia come corsi specialistici a supporto della transizione verso il nuovo sistema contabile *accrual*/semplificato.

Ciò presuppone che, in una fase iniziale, tali amministrazioni non siano direttamente coinvolte nelle attività correlate alla riforma contabile, in attesa della definizione delle regole della contabilità semplificata, della realizzazione dei necessari supporti per l'adeguamento dei sistemi informativi e della predisposizione di piani di formazione mirati.

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, è ipotizzabile un percorso graduale di implementazione del sistema unico di contabilità *accrual*, nella modalità semplificata, con una fase di

⁵⁹ Il Comitato Direttivo della Struttura di *governance* valuterà, anche sulla base degli esiti dell'indagine pilota condotta, per l'esercizio 2025, sugli enti di maggiori dimensioni, la possibilità di adottare anche schemi di bilancio semplificati.

sperimentazione verosimilmente posticipata rispetto a quanto previsto per le amministrazioni in contabilità ordinaria.

Appendice 1 - La conformità di IPSAS 33 rispetto alle caratteristiche qualitative elencate nell'EPSAS *conceptual framework*⁶⁰

Significatività (Relevance)

Le informazioni finanziarie e non finanziarie sono significative se sono in grado di fare la differenza nel raggiungimento degli obiettivi dei *General Purpose Financial Reports*. Tali informazioni sono in grado di fare la differenza quando hanno valore di conferma, valore predittivo o entrambi.

Le esenzioni previste da IPSAS 33 consentono al neo-utilizzatore, durante il periodo di transizione, di non rilevare e di non valutare alcune delle principali voci di bilancio, anche se alcuni standard IPSAS non rientrano nell'ambito di tali esenzioni.⁶¹

Quindi, considerata l'eventualità di non poter rispettare la caratteristica qualitativa della significatività, lo *screening report* condotto dall'EPSAS Expert Group su IPSAS 33 suggerisce l'opportunità di valutare (nel processo di definizione degli EPSAS) la possibilità di sviluppare approccio alternativi, come ad esempio il reporting differenziale, per evitare l'omissione di informazioni rilevanti nei rendiconti finanziari transitori.

Rappresentazione fedele / Attendibilità (Faithful representation / Reliability)

Per essere attendibili, le informazioni finanziarie e non finanziarie devono fornire una rappresentazione fedele della sostanza dei fenomeni economici e di altro tipo che intendono rappresentare. Nella cornice del quadro concettuale EPSAS la nozione di fedele rappresentazione e attendibilità è legata alle caratteristiche qualitative di completezza, prudenza, neutralità, verificabilità, prevalenza della sostanza sulla forma e assenza di errori materiali.

Nei paragrafi 33-62 IPSAS 33 prevede esenzioni che possono influire sulla corretta presentazione del bilancio. Tuttavia, lo stesso standard richiede di indicare in bilancio in che misura il neo-utilizzatore si è avvalso delle esenzioni previste e quali di queste influiscono sulla corretta rappresentazione del bilancio, chiarendo quindi, a beneficio degli utilizzatori del bilancio, quali informazioni non vengono fornite a causa dell'applicazione delle esenzioni previste.

Per quelle situazioni in cui non esistono informazioni attendibili sui costi delle attività e delle passività, l'IPSAS 33 consente al neo-utilizzatore di utilizzare il *fair value* (valore equo) come un sostituto del costo (IPSAS 33 par. 64). Allo stesso modo, se per le rimanenze o gli investimenti immobiliari di natura specializzata non sono disponibili prove attendibili del *fair value* basate sul mercato, il neo-utilizzatore può utilizzare il costo di sostituzione come sostituto del costo (IPSAS 33 par. 70).

Su tale aspetto lo *screening* segnala quindi la possibilità di non poter rispettare appieno la caratteristica qualitative della fedele rappresentazione/attendibilità nel caso di applicazione di queste esenzioni, anche se IPSAS 33 consente l'utilizzo del *fair value* o del costo di sostituzione come sostituti del costo al fine di consentire la rilevazione delle voci in bilancio (e questo suggerimento di utilizzare il sostituto del costo in mancanza di altre informazioni affidabili è in linea con la fedele rappresentazione/attendibilità).

⁶⁰ EPSAS Screening Report IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSAS (EPSAS WG 21/17rev Luxembourg, 20 December 2021).

⁶¹ I pochi standard IPSAS che non rientrano nell'ambito di tali esenzioni sono IPSAS 2 *Cash Flow Statements* (rendiconto finanziario), IPSAS 19 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* (accantonamenti, passività e attività potenziali) e, in parte, IPSAS 39 *Employee Benefits* (benefici per i dipendenti).

Completezza (Completeness)

Le informazioni che soddisfano i criteri di rilevazione dovrebbero essere complete entro i limiti della rilevanza (*materiality*) e delle considerazioni sul rapporto costi-benefici.

Le esenzioni previste da IPSAS 33 sono, per natura e scopo del principio, non in linea con la caratteristica qualitativa della completezza prevista dal quadro concettuale EPSAS perché consentono al neo-utilizzatore di non rilevare o di non valutare voci significative dello stato patrimoniale.

Prudenza (Prudence)

La prudenza è l'inclusione di un certo grado di cautela nell'esercizio dei giudizi necessari nell'effettuare le stime richieste in condizioni di incertezza, in modo tale che le attività o i ricavi non siano sopravvalutati mentre le passività o le spese non siano sottostimate.

Sotto questo aspetto, le esenzioni previste da IPSAS 33 potrebbero non supportare il rispetto del livello di prudenza in conformità con il quadro concettuale EPSAS.

Neutralità (Neutrality)

L'informazione è neutrale se è esente da pregiudizi, vale a dire quando le informazioni non sono selezionate o presentate in modo tale da influenzare decisioni o giudizi al fine di ottenere un risultato o un esito predeterminato.

Da questo punto di vista, non è stata identificata alcuna questione specifica nell'IPSAS 33 che potrebbe entrare in conflitto con la neutralità.

Verificabilità (Verifiability)

La caratteristica qualitativa della verificabilità è soddisfatta quando la qualità delle informazioni aiuta a garantire agli utenti che i bilanci si basano su evidenze che rappresentano fedelmente la sostanza dei fenomeni economici e di altro tipo che i bilanci stessi intendono rappresentare.

Attraverso l'utilizzo del sostituto del costo, IPSAS 33 fornisce un'alternativa ai neo-utilizzatori quando non sono disponibili informazioni attendibili sul costo. Il sostituto del costo per le attività e le passività può essere il *fair value* oppure, quando non sono disponibili informazioni attendibili sul *fair value*, è possibile utilizzare il costo di sostituzione.

Da questo punto di vista, non è stata identificata alcuna questione specifica nell'IPSAS 33 che potrebbe entrare in conflitto con la verificabilità.

Prevalenza della sostanza sulla forma (Substance over form)

Affinché ci sia prevalenza della sostanza rispetto alla forma è necessario che le operazioni sottostanti, gli altri eventi, le attività o le circostanze siano rendicontati e presentati non soltanto con la loro forma legale ma anche in conformità con la loro sostanza e con la loro realtà economica.

Non è stata individuata alcuna criticità specifica in IPSAS 33 che possa entrare in conflitto con la caratteristica qualitativa della prevalenza della sostanza sulla forma.

Comprensibilità (Understandability)

La comprensibilità si sostanzia nel presentare le informazioni in un modo che faciliti gli utenti, esperti e non esperti, nel comprenderne il significato. La comprensibilità migliora quando le informazioni sono classificate, caratterizzate e presentate in modo chiaro e conciso.

A coloro che adottano per la prima volta la base *accrual*, IPSAS 33 richiede di fornire informazioni sulle esenzioni transitorie adottate, sui progressi verso la corretta presentazione e l'indicazione di come ed entro quando intendono conformarsi pienamente ai requisiti IPSAS.

I requisiti di IPSAS 33 in materia di informativa sono in linea con la caratteristica qualitativa della comprensibilità perché chiariscono all'utente in quale misura sono state applicate le esenzioni.

Tempestività (Timeliness)

La tempestività comporta la disponibilità delle informazioni a beneficio degli utenti prima che le stesse perdano la loro capacità di essere utili ai fini della *accountability* e del processo decisionale.

Sebbene IPSAS 33 preveda esenzioni nella preparazione del bilancio che incidono sulla corretta presentazione del bilancio stesso per un periodo massimo di 3 anni, lo stesso IPSAS 33 incoraggia a conformarsi integralmente, nel più breve tempo possibile, a tutti i requisiti degli IPSAS applicabili.

Le esenzioni previste da IPSAS 33 consentono a coloro che adottano per la prima volta la base *accrual* di rinviare l'applicazione dei requisiti IPSAS per un periodo massimo di 3 anni dopo la data di adozione, il che non è pienamente in linea con la caratteristica qualitativa della tempestività.

D'altro canto, lo stesso IPSAS 33 offre ai redattori del bilancio l'opportunità di presentare altre informazioni disponibili al momento invece di attendere fino a quando tutte le informazioni richieste possano essere fornite.

Comparabilità (Comparability)

Un obiettivo fondamentale del Progetto EPSAS è quello di raggiungere il livello necessario di trasparenza finanziaria e comparabilità dell'informativa finanziaria, tra gli Stati membri dell'Unione Europea e all'interno dei singoli Stati membri. La comparabilità è quindi da intendersi come la qualità delle informazioni che consente agli utenti di identificare somiglianze e differenze tra due insiemi di fenomeni in diverse *reporting entities* (le entità che redigono il bilancio) o in un'unica *reporting entity* in momenti diversi nel tempo.

A coloro che adottano per la prima volta la base *accrual*, IPSAS 33 consente di applicare esenzioni, quali la non-rilevazione e la non-valutazione di alcune voci di bilancio in base alle loro specifiche esigenze e al contesto, che potrebbero influenzare la comparabilità tra entità che adottano per la prima volta la base *accrual* all'interno di uno Stato membro e tra Stati membri durante il periodo di transizione verso la contabilità *accrual*.

IPSAS 33 (paragrafo 77) incoraggia ma non richiede ai neo-utilizzatori la presentazione di informazioni comparative nel primo bilancio transitorio a base IPSAS, il che potrebbe avere riflessi sulla comparabilità nel tempo all'interno della *reporting entity*.

Con riferimento all'utilizzo delle stime, IPSAS 33 richiede che queste, alla data di adozione degli IPSAS, siano coerenti con le stime effettuate in conformità con i precedenti criteri contabili (dopo le necessarie rettifiche per riflettere eventuali differenze nelle politiche contabili). Questa indicazione è in linea con la caratteristica qualitativa della comparabilità.

In conclusione, anche se la possibilità prevista da IPSAS 33 di presentare informazioni comparative secondo i precedenti principi contabili influisce sulla comparabilità nel tempo, in termini di stime lo stesso IPSAS 33 preserva la comparabilità richiedendo l'utilizzo di stime coerenti con i precedenti criteri contabili.

Non sono stati individuati altri aspetti di IPSAS 33 che potrebbero entrare in conflitto con la caratteristica qualitativa della comparabilità.

Appendice 2 - L'allineamento dell'IPSAS 33 con IFRS (International Financial Reporting Standards)

IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* è stato utilizzato come riferimento per lo sviluppo di IPSAS 33 *First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs)*.

Anche se nel lavoro di elaborazione di IPSAS 33 il Board IPSAS ha tenuto conto delle esenzioni transitorie incluse nell'IFRS 1, esistono alcune differenze tra IFRS 1 e IPSAS 33, tra cui:

- *l'ambito di applicazione*: IPSAS 33 si riferisce alla preparazione e presentazione del bilancio annuale al momento dell'adozione e durante il passaggio agli IPSAS; IFRS 1 si concentra sul primo bilancio a base IFRS e su ciascun bilancio intermedio, se presente, coperto dal primo bilancio IFRS (IFRS 1 non fa riferimento al periodo di transizione nell'ambito di applicazione);
- *la data di adozione e la data di transizione*: IPSAS 33 definisce la data di adozione degli IPSAS come la data in cui un'entità adotta gli IPSAS secondo il principio *accrual* per la prima volta e corrisponde all'inizio dell'esercizio in cui l'entità presenta il suo primo bilancio IPSAS transitorio o il suo primo bilancio IPSAS; IFRS 1 definisce la data di transizione agli IFRS come l'inizio del primo periodo per il quale un'entità presenta informazioni comparative complete secondo gli IFRS nel suo primo bilancio IFRS;
- *il periodo transitorio*: IPSAS 33 prevede un periodo transitorio di tre anni; IFRS 1 non prevede tale periodo (le esenzioni previste dagli IFRS dovranno essere applicate alla data di transizione);
- *la classificazione delle esenzioni*: IPSAS 33 classifica le esenzioni in:
 - a) esenzioni che influiscono sulla corretta rappresentazione e sulla conformità; e
 - b) esenzioni che non incidono sulla corretta rappresentazione e sulla conformità con il principio *accrual*/IPSAS durante il periodo di adozione.

Tale classificazione non è inclusa nell'IFRS 1, che classifica invece:

- a) le eccezioni all'applicazione retrospettiva di altri IFRS; e
 - b) le esenzioni da altri IFRS.
- *le opzioni di rilevazione e valutazione*: rispetto a IPSAS 33, le esenzioni previste da IFRS 1 offrono opzioni di rilevazione e valutazione semplificate per i neo-utilizzatori, piuttosto che la possibilità di non rilevare o non valutare determinate voci nello stato patrimoniale per un periodo specifico di 3 anni;
- *la struttura*: IPSAS 33 include le definizioni e le esenzioni nel testo principale dello standard, mentre IFRS 1 le include nell'Appendice dello standard.

Appendice 3 - Le disposizioni transitorie previste da IPSAS 33

Financial statements

Per quanto concerne la redazione e presentazione del bilancio, ai cui fini sono rilevanti gli standard contabili IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements*, IPSAS 2 *Cash Flow Statements*, IPSAS 22 *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector* e IPSAS 24 *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, sono previste delle esenzioni che non influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS.

Informazioni comparative

Le esenzioni previste da IPSAS 33 impattano, nel particolare, sulle informazioni comparative (*comparative information*) previste da IPSAS 1. L'amministrazione può infatti scegliere se presentare o meno informazioni comparative nel suo primo bilancio transitorio IPSAS o nel suo primo bilancio IPSAS.

L'amministrazione che adotta per la prima volta la contabilità *accrual* è incoraggiata, ma non obbligata, a presentare informazioni comparative nel suo primo bilancio IPSAS transitorio o nel suo primo bilancio IPSAS presentato in conformità a IPSAS 33.

Quando si presentano informazioni comparative, queste devono essere esposte secondo le disposizioni contenute in IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements* (*Presentazione del bilancio*).

La tabella (Tabella 2) mette a confronto i contenuti del primo bilancio IPSAS transitorio o del primo bilancio conforme a IPSAS 33 a seconda della scelta, da parte dell'amministrazione stessa, di presentare o di non presentare informazioni comparative⁶².

Tabella 2 – Informazioni comparative

L'AMMINISTRAZIONE SCEGLIE DI PRESENTARE INFORMAZIONI COMPARATIVE	L'AMMINISTRAZIONE SCEGLIE DI NON PRESENTARE INFORMAZIONI COMPARATIVE
Uno stato patrimoniale con informazioni comparative per il precedente esercizio e uno stato patrimoniale di apertura all'inizio dell'esercizio di riferimento prima della data di adozione degli IPSAS a base <i>accrual</i>	Uno stato patrimoniale e uno stato patrimoniale di apertura alla data di adozione degli IPSAS a base <i>accrual</i>
Un conto economico con informazioni comparative per il precedente esercizio	Un conto economico
Un prospetto delle variazioni dell'attivo netto/patrimonio netto con informazioni comparative per il precedente esercizio	Un prospetto delle variazioni dell'attivo netto/patrimonio netto
Un rendiconto finanziario (prospetto dei flussi di cassa) per il precedente esercizio	Un rendiconto finanziario (prospetto dei flussi di cassa)

⁶² Si veda AG11-AG14, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 14-15.

Un confronto tra previsioni e importi effettivi per l'anno in corso come rendiconto finanziario aggiuntivo separato o come colonna nel bilancio se l'amministrazione rende pubblico il bilancio approvato	Un confronto tra previsioni e importi effettivi per l'anno in corso come rendiconto finanziario aggiuntivo separato o come colonna nel bilancio se l'amministrazione rende pubblico il bilancio approvato
Note correlate contenenti informazioni comparative e la divulgazione di informazioni descrittive sulle rettifiche significative	Note correlate e la divulgazione di informazioni descrittive sulle rettifiche significative

Nel caso in cui l'amministrazione si avvalga delle esenzioni che consentono di non rilevare e/o non valutare una voce per un periodo transitorio di tre anni, le informazioni comparative per l'anno successivo alla data di adozione degli IPSAS devono essere rettifiche solo quando sono disponibili informazioni sulle voci a seguito della loro rilevazione e/o valutazione durante il periodo di transizione.

Informazioni comparative non-IPSAS⁶³

L'amministrazione che adotta per la prima volta la contabilità *accrual* può presentare in bilancio informazioni comparative in conformità alla base contabile precedentemente utilizzata. In questo caso classificherà tali informazioni come non conformi con gli IPSAS e indicherà la natura dei principali adeguamenti necessari per conformarsi agli IPSAS.

Quando l'amministrazione presenta informazioni comparative non-IPSAS nel suo primo bilancio IPSAS o nel primo bilancio IPSAS transitorio successivo all'adozione degli IPSAS a base *accrual*, le esenzioni e le disposizioni transitorie previste da IPSAS 33 non devono essere applicate alle informazioni comparative non-IPSAS presentate nel primo bilancio IPSAS o nel primo bilancio IPSAS transitorio.

Sintesi storiche non-IPSAS⁶⁴

L'amministrazione che adotta per la prima volta la contabilità *accrual* può scegliere di presentare sintesi storiche di dati selezionati per i periodi precedenti al primo esercizio nel quale presenta il bilancio in conformità agli IPSAS.

Sebbene lo standard contabile IPSAS 33 non richieda che queste sintesi siano conformi ai requisiti di rilevazione e valutazione previsti dagli IPSAS, nei bilanci che contengono sintesi storiche elaborate in conformità ai criteri contabili precedentemente utilizzati, l'amministrazione deve classificare in modo evidente tali informazioni come informazioni preparate non in conformità con gli IPSAS e indicare la natura dei principali adeguamenti necessari per conformarsi agli IPSAS (non è necessario quantificare tali adeguamenti).

⁶³ AG15, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 15.

⁶⁴ AG16, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 15.

General Principles

Con riguardo ai principi generali, ai cui fini sono rilevanti gli standard contabili IPSAS 3 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates, and Errors*, IPSAS 4 *Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, IPSAS 10 *Reporting in Hyperinflationary Economies*, IPSAS 14 *Events after the Reporting Date* e IPSAS 46 *Measurement*, sono previste sia esenzioni che influiscono sia esenzioni che non influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS.

Con riferimento alle prime, che interessano i cambiamenti di politiche contabili (IPSAS 3), l'amministrazione può modificare i propri principi contabili solo durante il periodo di transizione al fine di meglio conformarsi ai principi contabili delineati negli IPSAS e può mantenere tali principi contabili fino alla scadenza delle esenzioni che ne prevedevano lo sgravio o quando le voci pertinenti sono rilevate e/o valutate nel bilancio in conformità con l'IPSAS applicabile (a seconda di quale evento si verifichi per primo). Inoltre, l'amministrazione può modificare il proprio principio contabile per quanto riguarda la rilevazione e/o la valutazione di attività e/o passività e/o ricavi e/o costi classe per classe o categoria per categoria, laddove l'uso di classi o categorie sia consentito negli IPSAS applicabili.

Con riferimento al secondo tipo di esenzioni, che non influiscono sulla correttezza e conformità dei bilanci agli IPSAS, l'amministrazione ha la possibilità di avvalersi di deroghe ad alcune disposizioni contenute rispettivamente in IPSAS 4, IPSAS 10 e IPSAS 46.

In particolare, è prevista la possibilità per il neo-utilizzatore di utilizzare il sostituto del costo (*deemed cost*) per la valutazione delle attività e/o delle passività, in mancanza di informazioni affidabili sui relativi costi storici. In generale è possibile ricorrere al *deemed cost* per:

- a) rimanenze (IPSAS 12 *Inventories*);
- b) investimenti immobiliari, se si sceglie di utilizzare il modello del costo previsto dall'IPSAS 16 *Investment Property*,
- c) immobili, impianti e macchinari (IPSAS 45 *Property, Plant, and Equipment*);
- (d) attività immateriali, diverse dalle attività immateriali generate internamente (IPSAS 31 *Intangible Assets*) che soddisfano:
 - (i) i criteri di rilevazione previsti da IPSAS 31 (escluso il criterio di valutazione attendibile); e
 - (ii) i criteri previsti da IPSAS 31 per la rivalutazione (inclusa l'esistenza di un mercato attivo);
- e) strumenti finanziari (IPSAS 29 *Financial Instruments*);
- f) attività legate ai servizi in concessione (IPSAS 32 *Service Concession Arrangements: Grantor*).

Interessante notare che nell'elaborazione dell'IPSAS 33 (2015), per quanto concerne le attività immateriali, l'IPSAS Board ha preso in considerazione le disposizioni transitorie allora esistenti nell'IPSAS 31 *Intangible Assets*, che consentivano al neo-utilizzatore di poter determinare il *deemed cost* solo se soddisfatti i criteri di rilevazione di cui allo stesso IPSAS 31, compresa la valutazione attendibile del costo originario e i criteri per la rivalutazione, inclusa l'esistenza di un mercato attivo.

L'IPSAS Board ha ritenuto che la valutazione affidabile del costo originario di un'attività immateriale potrebbe essere difficile da identificare per coloro che precedentemente adottavano una contabilità

di cassa, come anche per coloro che, pur adottando una contabilità *accrual*, abbiano acquisito attività immateriali attraverso un'operazione non di scambio⁶⁵.

Sulla base di tali considerazioni, l'IPSAS Board ha concluso che la valutazione attendibile del costo originario dovrebbe essere esclusa dai criteri per l'applicazione del *deemed cost* alla prima adozione degli IPSAS e che un neo-utilizzatore è autorizzato a determinare un sostituto del costo per le attività immateriali laddove tale sostituto del costo soddisfi i criteri di rilevazione di cui all'IPSAS 31 (con esclusione del criterio di valutazione affidabile del costo originario) e i criteri di cui all'IPSAS 31 per la rivalutazione (compresa l'esistenza di un mercato attivo)⁶⁶.

Un'eccezione all'applicazione del *deemed cost* per le immobilizzazioni immateriali riguarda quelle immobilizzazioni immateriali generate internamente, in quanto sarebbe difficile valutare retrospettivamente la probabilità dei benefici economici futuri attesi o del potenziale di servizio attraverso ipotesi ragionevoli e sostenibili. Pertanto, l'IPSAS Board ha convenuto che non è possibile determinare un costo presunto per le attività immateriali generate internamente, le quali devono essere valutate secondo i criteri e le modalità previste dall'IPSAS 31 (paragrafi 49-65)⁶⁷.

Se il valore equo (*fair value*) viene utilizzato come sostituto del costo nel prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria iniziale per un investimento in un'entità controllata, *joint venture* o collegata nel suo bilancio separato, il bilancio separato deve indicare:

- a) il costo stimato aggregato di quegli investimenti per i quali il costo presunto è il *fair value*; e
- b) la rettifica aggregata dei valori contabili riportati secondo il precedente criterio contabile⁶⁸.

Nel caso di un'attività acquisita tramite un'operazione senza corrispettivo equivalente, quando non sono disponibili informazioni affidabili sui costi di tale attività, l'amministrazione che adotta per la prima volta la contabilità *accrual* può scegliere di valutarla al suo valore equo e di utilizzare tale valore equo come sostituto del costo⁶⁹.

Accounting boundaries

Con riguardo ai limiti contabili, ai cui fini sono rilevanti gli standard contabili IPSAS 34 *Separate Financial Statements*, IPSAS 35 *Consolidated Financial Statements*, IPSAS 36 *Investments in Associates and Joint Ventures*, IPSAS 37 *Joint Arrangements*, IPSAS 38 *Disclosure of Interests in Other Entities* e IPSAS 40 *Public Sector Combination*, sono previste sia esenzioni che influiscono sia esenzioni che non influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS.

In generale entrambe le esenzioni riguardano alcuni aspetti legati alle partecipazioni in entità controllate, collegate o *joint venture* disciplinate da vari IPSAS (IPSAS 34, 35, 36, 37 e 40).

⁶⁵ BC47, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 44.

⁶⁶ BC45-BC49, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 44-45 e AG68, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 24.

⁶⁷ BC50, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 45.

⁶⁸ AG30, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 17.

⁶⁹ AG32, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 18.

Tra le esenzioni che influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS del bilancio vi è, ad esempio, il caso in cui un'amministrazione che non abbia rilevato le proprie partecipazioni in entità controllate, collegate o *joint venture* in base alla sua precedente base contabile, possa scegliere di non rilevare e/o valutare le proprie partecipazioni in altre entità durante il periodo di transizione⁷⁰.

L'IPSAS Board, nel convenire sul fatto che non dovrebbe essere previsto un periodo di transizione per non presentare il bilancio consolidato, ha tuttavia convenuto che questa esenzione applicabile nel periodo di transizione di un massimo di tre anni consentirebbe ai neo-utilizzatori, che non hanno raccolto le informazioni necessarie alla data di adozione degli IPSAS, di avere più tempo per classificare e valutare adeguatamente i loro interessi in altre entità⁷¹.

Quando un'amministrazione valuta al costo un investimento in un'entità controllata, in una *joint venture* o in una società collegata nel suo bilancio separato, può, alla data di adozione degli IPSAS, scegliere di valutare tale investimento utilizzando uno dei seguenti criteri contabili: a) costo; o b) sostituto del costo (il costo stimato di tale investimento è il suo *fair value*, determinato conformemente a IPSAS 41)⁷².

Un'altra delle esenzioni previste dall'IPSAS 33 che inficia sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS del bilancio consiste nella possibilità per il neo-utilizzatore che presenta il bilancio consolidato di non eliminare tutti i saldi, le operazioni, i ricavi e le spese c.d. infragruppo per i periodi di rendicontazione che iniziano in una data compresa nel periodo di transizione⁷³.

Se un neo-utilizzatore si è avvalso di tale esenzione transitoria, non deve presentare il bilancio come bilancio consolidato fino a quando le esenzioni che prevedevano lo sgravio sono scadute e le sue partecipazioni in altre entità sono state opportunamente rilevate e/o valutate come entità controllate, collegate o *joint venture*; oppure fin quando i saldi, le transazioni, le entrate e le spese infragruppo vengono eliminati (a seconda di quale evento si verifichi per primo)⁷⁴.

Ciò in quanto non eliminando i saldi, le operazioni, i ricavi e le spese tra entità come richiesto da IPSAS 35, la preparazione del bilancio consolidato risulterebbe come una semplice aggregazione di saldi, operazioni, ricavi e spese tra organismi all'interno della stessa entità economica, rendendo le informazioni poco utili ai fini della rendicontazione e del processo decisionale⁷⁵.

Una delle esenzioni che invece non influiscono sulla corretta presentazione dei bilanci e sul rispetto degli IPSAS, riguarda, ad esempio, il caso in cui il neo-utilizzatore sia un'entità controllata. In tal senso, esso valuta se si tratta di un'entità d'investimento (*investment entity*) sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data di adozione degli IPSAS e valuta il proprio investimento in

⁷⁰ AG37, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 19.

⁷¹ BC62, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 46.

⁷² AG39, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 19.

⁷³ AG41, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 19.

⁷⁴ AG43, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 20.

⁷⁵ BC64, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 47.

ciascuna entità controllata al *fair value* rilevato nell'avanzo o nel disavanzo alla data di adozione degli IPSAS⁷⁶.

Non-financial assets

Ai fini della corretta rilevazione e valutazione delle attività non finanziarie sono rilevanti gli standard contabili IPSAS 5 *Borrowing Costs*, IPSAS 12 *Inventories*, IPSAS 16 *Investment Property*, IPSAS 21 *Impairment of Non-Cash-Generating Assets*, IPSAS 26 *Impairment of Cash-Generating Assets*, IPSAS 27 *Agriculture*, IPSAS 31 *Intangible Assets*, IPSAS 43 *Leases (for Right-of-use assets)*, IPSAS 44 *Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, e IPSAS 45 *Property, Plant, and Equipment*.

Per questa fattispecie, IPSAS 33 mette a disposizione dell'amministrazione che per la prima volta adotta gli IPSAS sia esenzioni che influiscono sia esenzioni che non influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS.

Le esenzioni che influiscono sulla correttezza e sulla conformità agli IPSAS riguardano la rilevazione e/o la valutazione delle attività non finanziarie.

È plausibile considerare che, al momento della prima adozione degli standard IPSAS, l'ente non disponga di informazioni complete sull'esistenza di tutte le attività sotto il suo controllo e che ottenere e compilare registrazioni appropriate per tenere conto di tali attività possa richiedere un considerevole periodo di tempo e uno sforzo significativo per rilevarle, valutarle e/o classificarle in conformità con gli IPSAS di riferimento.

Pertanto, l'IPSAS Board ha previsto un periodo transitorio della durata massima di tre anni per le seguenti attività:

- a) *Investment property* (investimenti immobiliari);
- b) *Property, plant, and equipment* (immobili, impianti e macchinari);
- c) *Inventory* (rimanenze)
- d) *Biological assets and agricultural produce* (attività biologiche e prodotti agricoli);
- e) *Intangible assets* (immobilizzazioni Immateriali); e
- f) *Service concession assets* (servizi in concessione di beni)⁷⁷.

Conseguentemente, IPSAS 33 prevede che:

- laddove il neo-utilizzatore abbia rilevato attività non finanziarie in base ai principi contabili da lui precedentemente utilizzati, esso possa avvalersi del periodo di transizione e modificare le proprie politiche contabili riguardanti la valutazione di tali attività non finanziarie a partire da qualsiasi data all'interno del periodo di transizione;
- ove invece il neo-utilizzatore non avesse rilevato le attività non finanziarie in base ai suoi principi contabili precedenti, esso possa avvalersi del periodo di transizione e rilevarle e/o valutarle per i periodi di rendicontazione a partire da qualsiasi data entro il periodo di transizione⁷⁸.

⁷⁶ AG49, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 21.

⁷⁷ BC74-BC75, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 49.

⁷⁸ AG55-AG56, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 22.

Per la valutazione successiva in conformità ad altri IPSAS, l'uso del *deemed cost* non è considerato una rivalutazione o un'applicazione del modello del valore corrente⁷⁹. Inoltre, se *input* osservabili del valore corrente (*current value*) non sono disponibili per le rimanenze, o per gli investimenti immobiliari di natura specializzata, o per immobili, impianti e macchinari, possono essere considerate altre tecniche di valutazione per determinare il *deemed cost* in conformità con IPSAS 46⁸⁰. L'IPSAS 46 *Measurement*, fornisce infatti un approccio coerente alla valutazione del *fair value* in tutti gli IPSAS e l'appendice D contenuta (e parte integrante) di tale standard include una "gerarchia" del *fair value* che indirizza gli enti sulle tecniche di valutazione che possono essere utilizzate laddove non vi siano dati di mercato osservabili⁸¹. Fornisce altresì una guida strutturata del *current operational value*, una base di misurazione del valore corrente unica per il settore pubblico.⁸²

Infine, se l'amministrazione applica l'esenzione che consente un periodo di transizione per non rilevare e/o valutare le attività e opta per la contabilizzazione dei costi di indebitamento (*borrowing costs*) in termini del trattamento alternativo consentito (paragrafi 17-29 di IPSAS 5), non è tenuta a capitalizzare alcun costo di indebitamento per le attività qualificate per le quali la data di inizio della capitalizzazione è antecedente alla data di adozione degli IPSAS, fino a quando l'esenzione non è scaduta e/o quando le attività rilevanti sono rilevate e/o valutate in conformità con gli IPSAS applicabili (a seconda di quale evento si verifichi prima) e solo allora l'amministrazione potrà capitalizzare i costi di indebitamento sostenuti per le attività qualificate in conformità con il trattamento alternativo consentito⁸³.

Una delle esenzioni che non inficia sulla correttezza del bilancio e sulla conformità agli IPSAS applicabili alle attività non finanziarie riguarda l'ammortamento e la valutazione successiva di un'immobilizzazione materiale (IPSAS 45).

Con riguardo al metodo di ammortamento, questo deve riflettere le modalità con le quali si suppone che i benefici economici futuri o il potenziale di servizio saranno consumati dall'ente ed è riesaminato almeno annualmente alla data di chiusura del bilancio d'esercizio. Qualora si fosse verificato un cambiamento significativo nelle aspettative attese di utilizzo dei futuri benefici economici o del potenziale di servizio di un'immobilizzazione, il metodo di ammortamento è modificato per riflettere tale cambiamento. Questa modifica è considerata come un cambiamento nelle stime contabili conformemente a IPSAS 3 *Accounting Policies, Estimates, and Errors*⁸⁴.

A tal riguardo, IPSAS 33 prevede che ove i metodi e le aliquote di ammortamento, stabiliti con i principi contabili precedenti, siano accettabili e in conformità con gli IPSAS, l'ente contabilizza qualsiasi cambiamento nella vita utile stimata o nel modello di ammortamento prospetticamente da

⁷⁹ AG57, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 22.

⁸⁰ AG58, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 22.

⁸¹ BC54, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 45; e Appendix D, IPSAS 46 *Measurement*, pag. 41 e seguenti.

⁸² "Given fair value is applied to items held for their financial capacity, this basis was developed specifically for assets held for their operational capacity." Cfr. BC39, *Basis for conclusions, IPSAS 46 Measurement*, pag. 149.

⁸³ AG59, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 22-23.

⁸⁴ *Depreciation Method, IPSAS 45 Property, Plant, and equipments*, pag. 13.

quando effettua tale cambiamento di stima⁸⁵. Tuttavia, in alcuni casi, i metodi e le aliquote di ammortamento precedentemente stabiliti possono differire da quelli accettabili in conformità con gli IPSAS (ad esempio, se non riflettono una stima ragionevole della vita utile dell'immobilizzazione). Se tali differenze hanno un effetto materiale sui rendiconti finanziari, l'ente rettifica retrospettivamente l'ammortamento accumulato nel proprio stato patrimoniale di apertura (*opening state of financial position*) in modo che sia conforme agli IPSAS.

Per quanto concerne la rivalutazione, se l'ente, "*first-time adopter*", sceglie il modello del valore corrente, come previsto da IPSAS 45, per alcune o tutte le classi di immobili, impianti e macchinari, presenta l'ammontare complessivo dell'eccedenza di rivalutazione (*cumulative revaluation surplus*) come una componente separata del patrimonio netto⁸⁶. La rivalutazione alla data di adozione degli IPSAS si basa su un confronto tra il valore contabile dell'attività a tale data e il suo costo o *deemed cost*. Se il costo presunto è il *fair value* alla data di adozione degli IPSAS o quando l'ente sceglie di applicare l'esenzione che gli consente di non rilevare e/o valutare determinate attività nel periodo di transizione, quando le esenzioni vengono a scadenza, o l'attività è stata rilevata e/o valutata in conformità con IPSAS 45 (a seconda di quale evento si verifichi prima), l'adottante dovrà fornire adeguata informativa⁸⁷.

L'ente può optare per l'utilizzo del valore corrente stabilito in base ai suoi principi contabili precedenti, come *deemed cost* se la rivalutazione era, alla data della rivalutazione, sostanzialmente comparabile al *fair value* (quando le immobilizzazioni materiali sono detenute per la loro capacità finanziaria) o al valore operativo corrente (se detenute per la loro capacità operativa)⁸⁸.

Se le rivalutazioni effettuate in conformità con i principi contabili precedentemente utilizzate dell'ente non sono sostanzialmente comparabili al *fair value* e al *current operational value* (valore operativo corrente), le immobilizzazioni materiali rivalutate dovranno essere valutate nello stato patrimoniale di apertura su una delle seguenti basi:

- a) "*Cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses under the cost model in IPSAS 45;*
- b) *Deemed cost, being the current value at the date of adoption of IPSAS, or where a first-time adopter elects to apply the exemption that provides a transition period not to recognize and/or measure certain assets, the date on which the asset is recognized and/or measured during the transition period, or when the transitional exemptions expire (whichever is earlier); or*
- c) *A revalued amount, if the entity adopts the current value model in IPSAS 45 as its accounting policy in accordance with IPSAS for all items of property, plant, and equipment in the same class.*"⁸⁹

⁸⁵ AG70, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.24.

⁸⁶ IG56, *Implementation guidance, IPSAS 45 Property, Plant, and Equipment*, pag.86-87.

⁸⁷ AG72, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.24-25.

⁸⁸ AG73, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.25.

⁸⁹ AG76, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.25.

Ulteriori esenzioni che non impattano sulla correttezza del bilancio e sulla conformità agli IPSAS applicabili alle attività non finanziarie sono brevemente riassunte nella Tabella 3⁹⁰.

Tabella 3 – Ulteriori disposizioni transitorie applicabili alle attività non finanziarie

IPSAS	Sommario delle esenzioni previste in IPSAS 33
IPSAS 5 <i>Borrowing Costs</i>	L'ente è incoraggiato, ma non obbligato, ad applicare i requisiti di IPSAS 5 retrospettivamente quando adotta o modifica la propria politica contabile per il trattamento di riferimento (paragrafi 14-15 di IPSAS 5).
IPSAS 12 <i>Inventories</i>	Le rimanenze possono essere valutate al valore operativo corrente o al <i>fair value</i> , in conformità con IPSAS 46, quando non sono disponibili informazioni affidabili sui costi delle attività e si può utilizzare tale valore, operativo corrente o <i>fair value</i> , come <i>deemed cost</i> , fornendo adeguata informativa
IPSAS 16 <i>Investment Property</i>	Gli investimenti immobiliari possono essere valutati al <i>fair value</i> (se si sceglie di utilizzare il modello del costo storico in IPSAS 16) in conformità con IPSAS 46, quando informazioni affidabili sui costi delle attività non sono disponibili, utilizzandolo come <i>deemed cost</i> .
IPSAS 21 <i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i> IPSAS 26 <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>	I requisiti di IPSAS 21 e IPSAS 26 sono applicati prospetticamente dalla data di adozione degli IPSAS, tranne che per quelle attività per le quali si decide di applicare l'esenzione che consente di usufruire del periodo di transizione per non rilevare e/o valutare le attività.
IPSAS 31 <i>Intangible Assets</i>	Le immobilizzazioni immateriali, diverse da quelle generate internamente, possono essere valutate al valore operativo corrente o al <i>fair value</i> (in conformità con IPSAS 46) come <i>deemed cost</i> . L'amministrazione rileva e/o valuta un'attività immateriale generata internamente se questa soddisfa la definizione di attività immateriale e i criteri di rilevazione di IPSAS 31, anche se l'amministrazione, in base ai principi contabili precedentemente utilizzati, ha contabilizzato tali costi. Le attività immateriali generate internamente non devono essere valutate al <i>deemed cost</i> .
IPSAS 43 <i>Leases (for Right-of-use assets)</i>	I diritti di utilizzo delle attività possono essere valutati al valore operativo corrente o al <i>fair value</i> , utilizzandoli come <i>deemed cost</i> , in conformità con IPSAS 46, quando informazioni affidabili sui costi delle attività non sono disponibili, fornendone adeguata informativa.

Financial assets and Liabilities

Gli standard contabili internazionali rilevanti per le attività e passività finanziarie sono IPSAS 28 *Financial Instruments: Presentation*, IPSAS 30 *Financial Instruments: Disclosures* e IPSAS 41 *Financial Instruments*.

In particolare, le disposizioni transitorie di IPSAS 41 non prevedevano alcuna agevolazione per la rilevazione e/o la valutazione di strumenti finanziari per un "*first-time adopter*". Tuttavia, in

⁹⁰ AG60-AG69, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.23-24.

considerazione del fatto che molti enti del settore pubblico potrebbero avere bisogno di tempo per identificare e classificare adeguatamente i loro strumenti finanziari, l'IPSAS Board ha convenuto sul prevedere un periodo di transizione della durata massima di tre anni per la rilevazione e/o la valutazione degli strumenti finanziari⁹¹.

Pertanto, IPSAS 33 prevede che, qualora un neo-utilizzatore abbia rilevato attività e/o passività finanziarie in base al suo precedente criterio contabile, esso può scegliere di non modificare il proprio principio o i propri principi contabili per quanto riguarda la valutazione di tali attività e/o passività per gli esercizi che iniziano in una data compresa nel periodo di transizione⁹².

Qualora, invece, un neo-utilizzatore non abbia rilevato attività e/o passività finanziarie in base alla sua precedente base contabile, può scegliere di non rilevare e/o valutare tali attività e/o passività per gli esercizi compresi nel periodo di transizione⁹³.

In quest'ultimo caso, non è necessario rilevare alcun ricavo correlato in termini di IPSAS 47, *Revenues*⁹⁴.

Appare chiaro come queste disposizioni transitorie vadano ad inficiare la correttezza dei bilanci e la loro conformità agli IPSAS, ma, allo stesso tempo permettano, a chi le adotta, di sviluppare modelli affidabili per l'applicazione dei requisiti e dei disposti previsti da IPSAS 41.

Per quanto attiene alla classificazione e valutazione degli strumenti finanziari, IPSAS 33 prevede delle disposizioni transitorie che non impattano la correttezza dei bilanci, né la loro conformità agli IPSAS. In particolare, dispone che il neo-utilizzatore valuti se un'attività finanziaria soddisfi le condizioni di cui al paragrafo 40⁹⁵ o le condizioni di cui al paragrafo 41⁹⁶ dell'IPSAS 41 sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data di adozione degli IPSAS⁹⁷.

Se un neo-utilizzatore ritiene impraticabile valutare un elemento modificato del valore temporale del denaro⁹⁸ per un'attività finanziaria conformemente a IPSAS 41 sulla base dei fatti e delle

⁹¹ BC92, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag. 51-52.

⁹² AG78, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.26.

⁹³ AG79, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.26.

⁹⁴ AG80, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.26.

⁹⁵ Il paragrafo 40 di IPSAS 41 prevede che "A financial asset shall be measured at amortized cost if both of the following conditions are met: (a) The financial asset is held within a management model whose objective is to hold financial assets in order to collect contractual cash flows and (b) The contractual terms of the financial asset give rise on specific dates to cash flows that are solely payments of principal and interest on the principal amount outstanding.", *IPSAS 41 Financial Instruments*, p.18.

⁹⁶ Il paragrafo 41 di IPSAS 41 prevede che "A financial asset shall be measured at fair value through net assets/equity if both of the following conditions are met: (a) The financial asset is held within a management model whose objective is achieved by both collecting contractual cash flows and selling financial assets and (b) The contractual terms of the financial asset give rise on specified dates to cash flows that are solely payments of principal and interest on the principal amount outstanding.", *IPSAS 41 Financial Instruments*, p.18.

⁹⁷ AG92, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.28.

⁹⁸ Secondo IPSAS 41 il valore temporale del denaro (*time value of money*) è "the element of interest that provides consideration for only the passage of time", senza prendere in considerazione i rischi/costi derivanti dal possesso dell'attività finanziaria. Tuttavia, in alcuni casi, l'elemento del valore temporale del denaro potrebbe essere modificato, adunque la relazione tra il trascorrere del tempo e il tasso di interesse potrebbe essere imperfetta. Questo si verificherebbe, ad esempio, se il tasso di interesse di un'attività finanziaria viene periodicamente aggiornato (*reset*), ma la frequenza di tale aggiornamento non corrisponde alla scadenza (*tenor*) del tasso di interesse (ad esempio, il tasso di interesse viene aggiornato ogni mese rispetto a un tasso annuale) o se il tasso di interesse di un'attività finanziaria viene periodicamente aggiornato in base a una media di tassi di interesse specifici a breve e lungo termine. In tali casi, un'entità deve valutare la modifica per determinare se i flussi di cassa contrattuali rappresentano esclusivamente pagamenti di capitale e interessi sull'importo principale residuo. In alcune circostanze, l'entità potrebbe essere in grado di effettuare tale determinazione eseguendo una

circostanze esistenti alla data di adozione degli IPSAS, dovrà valutare le caratteristiche dei flussi di cassa contrattuali di tale attività finanziaria sulla base dei fatti e delle circostanze esistenti alla data di adozione degli IPSAS, senza tenere conto dei requisiti relativi alla modifica dell'elemento del valore temporale del denaro di cui ai paragrafi AG68–AG70 di IPSAS 41⁹⁹.

Un'ulteriore esenzione dispone che ove risulti impraticabile per un ente applicare retrospettivamente il metodo del tasso di interesse effettivo (*effective interest method*) come previsto da IPSAS 41, il *fair value* dell'attività finanziaria o della passività finanziaria alla data di adozione degli IPSAS costituirà il nuovo importo lordo contabilizzato di tale attività finanziaria o il nuovo costo ammortizzato di tale passività finanziaria alla data di adozione degli IPSAS¹⁰⁰.

Anche per la riduzione di valore delle attività finanziarie sono previste delle esenzioni transitorie. IPSAS 33 prevede che i requisiti di *impairment* (riduzione di valore) siano applicati in modo prospettico a partire dalla data di adozione degli IPSAS, eccezion fatta per quelle attività finanziarie per le quali l'ente sceglie di applicare le esenzioni che consentono di non rilevare e/o valutare le attività finanziarie. In tal caso, l'ente applicherà le disposizioni relative all'*impairment* allo scadere dell'esenzione e/o quando le relative attività finanziarie sono rilevate e/o valutate in conformità a IPSAS 41 (a seconda di quale evento si verifichi prima)¹⁰¹.

Eventuali perdite da *impairment* saranno rilevate nell'avanzo o disavanzo accumulato di apertura nel periodo in cui lo strumento finanziario è rilevato e/o valutato¹⁰².

Per determinare il rischio di credito, l'ente utilizzerà informazioni ragionevoli e supportabili, disponibili senza costi o sforzi eccessivi, alla data in cui gli strumenti finanziari sono stati inizialmente rilevati (o, per gli impegni di concessione di prestiti e i contratti di garanzia finanziaria, alla data in cui l'entità è diventata parte dell'impegno irrevocabile in conformità al paragrafo 78 di IPSAS 41) e lo confronterà con il rischio di credito alla data di adozione degli IPSAS¹⁰³.

Se, alla data di adozione degli IPSAS, determinare il rischio di credito dello strumento finanziario richiede costi o sforzi eccessivi, l'ente dovrà rilevare una quota di perdita di importo pari alle perdite attese lungo tutta la vita del credito (*lifetime expected credit losses*) ad ogni data di chiusura del bilancio fino a quando tale strumento finanziario non viene contabilmente eliminato (tranne che, ad una certa data di chiusura del bilancio, non presenti un basso rischio di credito, nel qual caso viene applicato il paragrafo AG75(a) di IPSAS 41)¹⁰⁴.

Con riguardo all'eliminazione contabile di uno strumento finanziario, IPSAS 33 dispone affinché i requisiti di eliminazione di cui a IPSAS 41 siano applicati in modo prospettico per le transazioni che

valutazione qualitativa dell'elemento del valore temporale del denaro, mentre in altre circostanze potrebbe essere necessario eseguire una valutazione quantitativa. Si veda *Consideration for the Time Value of Money, IPSAS 41 Financial Instruments*, pag. 71.

⁹⁹ AG93, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.28.

¹⁰⁰ AG95, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.28.

¹⁰¹ AG96, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.28.

¹⁰² AG97, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.29.

¹⁰³ AG98, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.29.

¹⁰⁴ AG100, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.29.

si verificano a partire dalla data di adozione degli IPSAS, ovvero, alla scadenza delle esenzioni transitorie che consentono di non rilevare lo strumento finanziario e/o gli strumenti finanziari sono rilevati e valutati (a seconda di quale evento si verifichi prima). Ciò nonostante, il neo-utilizzatore può applicare retrospettivamente i requisiti di eliminazione previsti da IPSAS 41 a partire da una data di sua scelta, a condizione che *"the information needed to apply IPSAS 41 to financial assets and financial liabilities derecognized as a result of past transactions was obtained at the time of initially accounting for these transactions."*¹⁰⁵

Tra le esenzioni che non compromettono la correttezza e la conformità agli IPSAS dei bilanci troviamo anche che, per quanto concerne i c.d. *"compound financial instruments"*, se la componente di passività non è più in essere alla data di adozione degli IPSAS, l'ente non debba separare gli interessi cumulati sulla componente di passività dalla componente di patrimonio netto¹⁰⁶. Ciò in quanto IPSAS 28 *Financial Instrument: Presentation* prevede che, all'inizio dell'accordo, lo strumento finanziario composto sia scisso in componenti separate di passività e di capitale. L'IPSAS Board ha considerato che la separazione di queste due componenti sarebbe costosa e, se la componente di passività dello strumento composto non è più in essere alla data di adozione degli IPSAS, non fornirebbe informazioni pertinenti agli utilizzatori del bilancio, prevedendo pertanto un'esenzione transitoria¹⁰⁷.

Revenue and Transfer Expenses

Ai fini della corretta rilevazione e valutazione dei ricavi e delle spese di trasferimento sono rilevanti gli standard contabili IPSAS 47 *Revenue* e IPSAS 48 *Transfer Expenses* e IPSAS 33 prevede delle esenzioni che tuttavia influiscono sulla corretta presentazione e sulla conformità agli IPSAS.

Con riferimento a IPSAS 47, è possibile trarre vantaggio dal periodo di transizione per modificare il proprio principio contabile per quanto riguarda la rilevazione e la valutazione dei ricavi (*"on a class-by-class basis"*) a partire da qualsiasi data del periodo di transizione. Chi lo adotta per la prima volta può modificare il proprio principio contabile in relazione ai ricavi classe per classe¹⁰⁸.

Similmente, con riguardo a IPSAS 48, è possibile beneficiare del periodo di transizione per modificare il proprio principio contabile per quanto riguarda la rilevazione e la valutazione delle spese di trasferimento (*"on a class-by-class basis"*) a partire da qualsiasi data del periodo di transizione. Inoltre, nella misura in cui ci si avvantaggi delle esenzioni che consentono di non rilevare e/o valutare le passività finanziarie, il neo-utilizzatore non è tenuto a rilevare e/o valutare le correlate spese ai sensi di IPSAS 48¹⁰⁹.

Other Expenses and Non-Financial Liabilities

In materia di altri costi e passività non finanziarie (*other expenses and non-financial liabilities*), sono di rilevanza gli standard IPSAS 19 *Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets*, IPSAS

¹⁰⁵ Cfr. AG88, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.27.

¹⁰⁶ AG81, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.26; e BC95, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.52.

¹⁰⁷ BC95, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.52.

¹⁰⁸ AG103, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.30.

¹⁰⁹ AG104-AG105, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.30.

32 *Service Concession Arrangements: Grantor*, IPSAS 39 *Employee Benefits*, IPSAS 42 *Social Benefits* e IPSAS 43 *Leases*.

In particolare, IPSAS 33 riconosce a coloro i quali adottano per la prima volta gli IPSAS la possibilità di usufruire di due esenzioni, sebbene inficanti sotto il profilo della correttezza e conformità agli IPSAS, durante il periodo transitorio. Una di queste concerne, laddove il neo-utilizzatore abbia favorito della disposizione transitoria che consente la non rilevazione e/o valutazione di immobili, impianti e macchinari (IPSAS 45), la facoltà di non rilevare la passività relativa alla stima iniziale dei costi di smantellamento, rimozione e ripristino del sito in cui si trova l'immobilizzazione materiale fino a quando la disposizione non viene a scadenza, e/o l'attività rilevante è rilevata e/o valutata in conformità a IPSAS 45 (a seconda di quale evento si verifichi prima)¹¹⁰.

Parimenti, non si è tenuti ad applicare i requisiti relativi ai contratti di *leasing* (IPSAS 43) fino a quando l'esenzione che ha consentito il non riconoscimento delle attività rilevanti non è scaduta e/o quando tali attività sono rilevate in conformità agli IPSAS applicabili¹¹¹.

Le disposizioni transitorie che non impattano sulla presentazione dei bilanci e sulla conformità agli IPSAS riguardano principalmente i servizi in concessione (IPSAS 32), i benefici per i dipendenti (IPSAS 39), i benefici sociali (IPSAS 42) e i contratti di *leasing* (IPSAS 43).

Servizi in concessione (IPSAS 32 Service Concession Arrangements: Grantor)

Qualora si decida di misurare le attività relative alle concessioni di servizi (*service concession assets*) utilizzando il sostituto del costo (*deemed cost*), le correlate passività devono essere misurate come segue:

- a) *"For the liability under the financial liability model, the remaining contractual cash flows specified in the binding arrangement and the rate prescribed in IPSAS 32; or*
- b) *For the liability under the grant of a right to the operator model, the fair value of the asset less any financial liabilities, adjusted to reflect the remaining period of the service concession arrangement."*¹¹²

Inoltre, qualsiasi differenza tra il valore del *service concession assets* e la passività finanziaria, ai sensi del modello di passività finanziaria, deve essere rilevata e/o valutata nell'avanzo o disavanzo accumulato di apertura nell'esercizio in cui le voci sono rilevate e/o valutate.

Benefici per i dipendenti (IPSAS 39 Employee Benefits)

Tutti i benefici per i dipendenti devono essere rilevati e/o valutati alla data di adozione degli IPSAS, eccezion fatta per i piani a benefici definiti (*defined benefit plans*) e altri benefici a lungo termine per i dipendenti per i quali si usufruisce della disposizione che esenta dalla rilevazione di attività e/o passività¹¹³.

¹¹⁰ AG107, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.30.

¹¹¹ AG108, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.30-31.

¹¹² Cfr. AG110, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.31.

¹¹³ AG112, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.31.

In sintesi, con riferimento ai piani a benefici definiti e altri benefici a lungo termine per i dipendenti, IPSAS 33 dispone che alla data di adozione degli IPSAS, o alla scadenza dell'esenzione che consente di non rilevare e/o valutare le passività rilevanti, o allorché tali passività sono rilevate e/o valutate nei rendiconti finanziari (a seconda di quale evento si verifichi prima), si debba procedere alla determinazione della propria passività iniziale come segue:

- a) *"The present value of the obligation at the date of adoption of IPSAS, or where a first-time adopter elects to apply the exemption not to recognize and/or measure the relevant liabilities, the date on which the exemption expires, or when the relevant liabilities are recognized and/or measured in the financial statements (whichever is earlier), by using the Projected Unit Credit Method; and*
- b) *Minus the fair value, at the date of adoption of IPSAS, or where a first-time adopter elects to apply the exemption not to recognize and/or measure the relevant liabilities, the date on which the exemption expires, or when the relevant liabilities are recognized and/or measured in the financial statements (whichever is earlier) of plan assets (if any) out of which the obligations are to be settled directly."*¹¹⁴

Se la passività iniziale così determinata risulta maggiore o minore rispetto alla passività che era stata rilevata e/o valutata alla fine del periodo comparativo in base ai principi contabili precedenti dell'ente, si deve rilevare tale aumento/diminuzione nell'avanzo o disavanzo accumulato di apertura nel periodo in cui le voci sono rilevate e/o valutate¹¹⁵.

Benefici sociali (IPSAS 42 Social Benefits)

Alla data di adozione degli IPSAS, o quando viene a scadenza l'esenzione transitoria per la non rilevazione delle passività rilevanti, o quando queste sono rilevate e/o valutate nei rendiconti finanziari (a seconda di quale evento si verifichi prima), è necessario determinare la propria passività iniziale per un regime di benefici sociali ai sensi di IPSAS 42¹¹⁶.

Se la passività iniziale è maggiore o minore rispetto alla passività che era stata rilevata e/o valutata alla fine del periodo comparativo in base ai principi contabili precedentemente utilizzati dal *first-time adopter*, quest'ultimo deve rilevare tale aumento/diminuzione nell'avanzo o disavanzo accumulato di apertura nell'esercizio in cui le voci sono rilevate e/o valutate¹¹⁷.

Contratti di leasing (IPSAS 43 Leases)

Nel caso in cui un *first-time adopter* sia anche locatore, esso deve, alla data di adozione degli IPSAS, classificare tutti i contratti di *leasing* esistenti come *leasing* operativi o finanziari in base alle circostanze esistenti all'inizio del *leasing*, nella misura in cui queste gli sono note, applicando i paragrafi 10-12 dello standard IPSAS 43¹¹⁸.

¹¹⁴ AG113, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.31-32.

¹¹⁵ AG114, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.31.

¹¹⁶ AG117, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.32.

¹¹⁷ AG118, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.32.

¹¹⁸ AG119, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.32.

Se fosse locatario, invece, deve rilevare le passività per *leasing* e i diritti di utilizzo (*right-of-use assets*), applicando i seguenti approcci a tutti i suoi *leasing*:

- a) Valutare una passività per *leasing* alla data di adozione degli IPSAS. Un locatario che segue questo approccio deve valutare tale passività al valore attuale (*present value*) dei pagamenti di *leasing* rimanenti, attualizzati utilizzando il tasso di indebitamento incrementale del locatario (*incremental borrowing rate*) alla data di adozione degli IPSAS;
- b) Valutare i diritti d'utilizzo del bene alla data di adozione degli IPSAS. Il locatario deve scegliere, per ciascun *leasing*, di valutare tali diritti a: (i) valore contabile (*carrying amount*) come se IPSAS 43 fosse stato applicato dalla data di inizio del *leasing*, ma attualizzato utilizzando il tasso di indebitamento incrementale del locatario alla data di adozione degli IPSAS; oppure (ii) un importo pari alla passività per *leasing*, rettificato per l'importo di eventuali pagamenti di *leasing* anticipati o maturati rilevati nello stato patrimoniale immediatamente prima della data di adozione degli IPSAS; e
- c) Applicare IPSAS 21 *Impairment of Non-Cash-Generating Assets* o IPSAS 26 *Impairment of Cash-Generating Assets* ai "*right-of-use assets*" alla data di adozione degli IPSAS¹¹⁹.

Ciò nonostante, un locatario deve valutare, alla data di adozione degli IPSAS, i diritti d'utilizzo (*right-of-use assets*) al *fair value* per i *leasing* che soddisfano la definizione di proprietà di investimento (*investment property*) ai sensi di IPSAS 16 *Investment Property*, per poi utilizzare il modello del valore corrente (*current value model*) come disposto dallo stesso IPSAS 16¹²⁰.

Disclosure and Other Standards

Nella misura in cui un *first-time adopter* decide di applicare le disposizioni transitorie che lo esentano dal rilevare e/o valutare determinate voci durante il periodo di transizione, esso non è obbligato ad applicare i requisiti di presentazione e/o informativa (*disclosure*) altrimenti richiesti per tali voci da IPSAS 1 *Presentation of Financial Statements*, IPSAS 18 *Segment Reporting* e/o dagli IPSAS applicabili, fino a quando le esenzioni non sono scadute e/o fino a quando le voci rilevanti non sono state rilevate e/o valutate in conformità con gli IPSAS applicabili (a seconda di quale evento si verifichi prima).

Inoltre, poiché l'IPSAS Board ha concordato di consentire un periodo di transizione massimo di tre anni per la rilevazione e/o la valutazione di attività e passività, i dati necessari per presentare l'informativa di settore (*segment¹²¹ information*) potrebbero essere disponibili solo allo scadere delle disposizioni transitorie, o quando le voci rilevanti sono state rilevate e/o valutate in conformità con gli IPSAS applicabili (a seconda di quale evento si verifichi prima).

Conseguentemente, informazioni rilevanti e affidabili potrebbero non essere disponibili per presentare un report di settore significativo durante il periodo di transizione. Inoltre, la presentazione di tali report potrebbe non essere una priorità per gli enti impegnati nell'adozione e transizione agli IPSAS. Pertanto, il Board ha convenuto che, poiché le informazioni di settore sono

¹¹⁹ AG120, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.32-33.

¹²⁰ AG121, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.33.

¹²¹ "A segment is a distinguishable activity or a group of activities of an entity for which it is appropriate to separately report financial information for the purpose of evaluating the entity's past performance in achieving its objectives, and making decisions about the future allocation of resources." Cfr. *Definitions, IPSAS 18 Segment Reporting, 2024 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, pag. 489.

aggiuntive rispetto alle informazioni richieste sugli elementi presentati nei bilanci, benché utili, un *first-time adopter* può beneficiare del periodo di transizione massimo di tre anni per la presentazione di tali informazioni anche in considerazione del fatto che "*the information used in presenting segment information needs to be built on existing information in the financial statements.*"¹²²

Tale disposizione transitoria non impatta la conformità dei bilanci agli IPSAS e il neo-utilizzatore può scegliere di presentare le informazioni di settore¹²³ a partire da qualsiasi data all'interno del periodo di transizione.

Un'ultima disposizione, anch'essa non impattante, prevede che "*a first-time adopter may elect to disclose related party relationships, related party transactions and information about key management personnel from any date within the transition period.*"¹²⁴ Ciò, concederà al neo-utilizzatore il tempo necessario a raccogliere tutte le relative informazioni.

¹²² Cfr. BC112, *Basis for conclusions, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.56. Si veda anche BC113-BC114, pag. 56 e AG126 pag. 34 dello stesso *Exposure Draft 91*.

¹²³ L'informativa di settore deve essere presentata in conformità ai paragrafi 51-75 dello standard *IPSAS 18 Segment Reporting*. Per ulteriori informazioni, si rimanda a *IPSAS 18 Segment Reporting, 2024 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, pag. 498-501.

¹²⁴ Cfr. AG127, *Application guidance, Exposure Draft 91, Limited-scope Updates to First-Time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting standards (IPSAS) (Amendments to IPSAS 33)*, pag.34.