

GLI INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS)

di Francesco Cossu e Antonio Menale (*)

Abstract: Il contributo affronta il processo di introduzione ed applicazione degli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). In particolare, gli autori, dopo aver esaminato la nascita dell'*International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e la sua *governance*, analizzano lo stato di applicazione degli IPSAS nel mondo, per poi concentrarsi, con riferimento al contesto europeo, sul processo di sviluppo degli *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS).

The authors describe the development of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), its current governance structure, the due process and the efforts being made for their international application. A clear presentation of the state of application of the IPSAS all over the world is provided and, as far as the European context is concerned, a specific focus is made on the development of the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).

Sommario: 1. *L'introduzione e l'applicazione degli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. – 2. *L'adozione degli IPSAS nel mondo*. – 3. *Il progetto EPSAS*.

1. *L'introduzione e l'applicazione degli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*

La storia dell'IPSASB nasce all'interno della *International Federation of Accountants* (IFAC), ovvero la federazione composta dalle diverse associazioni dei professionisti contabili esistenti in ciascuna giurisdizione (1).

L'IFAC ha come scopo principale quello di servire l'interesse pubblico attraverso il rafforzamento della professione contabile e del ruolo che essa svolge ai fini dello sviluppo economico e sociale dei paesi e, per conseguire tale obiettivo, opera attraverso comitati dedicati a tematiche specifiche. Ad uno di questi comitati, il *Public Sector Committee* (PSC), fu originariamente affidato il compito di trattare tutte le problematiche legate alla gestione finanziaria degli enti pubblici e quindi non necessariamente limitate alle tematiche contabili, sebbene poi queste ultime ebbero certamente un ruolo prioritario nella produzione scientifica del PSC.

L'IFAC ha poi deciso di mutare la natura del *Public Sector Committee* (PSC), trasformandolo in uno *standard setter* e concentrando la sua attività nella produzione di principi contabili a base *accrual* da utilizzare per la redazione del bilancio consuntivo delle entità pubbliche. Quando il PSC avviò la sua attività come *standard setter* erano particolarmente diffuse le teorie del *New Public Management* e era viva l'idea che molti degli strumenti manageriali adottati nel settore privato potessero essere con successo esportate al settore pubblico e, certamente, tra questi figurava la contabilità a base *accrual* ed i principi contabili che la disciplinano.

Non sorprende quindi che nei primi anni della sua nuova vita da *standard setter* il PSC si sia dedicato soprattutto alla "importazione" nel settore pubblico dei principi contabili internazionali per il settore privato che già da tempo venivano elaborati dall'allora IASC (*International Accounting Standards Committee*) (2).

Lo *standard setter* assunse in seguito il nome di *International Public Sector Accounting Standards Board* e si ritrovò ad affrontare l'enorme incremento della produzione dei principi contabili internazionali per il settore privato (IAS/IFRS) che aveva seguito l'accordo della Unione europea con lo IASB per la diretta applicazione di quei principi parte delle società quotate nell'Unione europea. Analogo incremento fu rilevato anche nell'attività dell'IPSASB chiamato a produrre una serie di principi contabili convergenti (3).

(*) F. Cossu è docente a contratto di Diritto commerciale presso l'Università telematica Pegaso; A. Menale è dottorando di ricerca in Diritto e istituzioni economico-sociali: profili normativi, organizzativi e storico-evolutivi, XXXV Ciclo, presso l'Università degli studi di Napoli Parthenope.

Il saggio è frutto di una riflessione comune degli autori. I par. 1 e 2 sono redatti da F. Cossu, il par. 3 da A. Menale.

(1) L'IFAC, ad oggi, rappresenta oltre 175 ordini ed associazioni contabili di oltre 130 differenti giurisdizioni e che opera attraverso due principali organismi: l'IFAC Council, ovvero l'assemblea che si riunisce ogni anno ed a cui partecipano tutti i rappresentanti delle associazioni che ne fanno parte, e l'IFAC Board, composto da 20 membri più un presidente ed un vicepresidente, che si riunisce invece con cadenza trimestrale a New York.

(2) Né, invero, sorprende che in quegli anni a presiedere il PSC siano state due personalità – Ian Ball dal 1997 al 2000 e Ian Mackintosh dal 2000 al 2003 – che avevano avuto un ruolo centrale nella adozione della contabilità per competenza (*accrual accounting*) nel settore pubblico della Nuova Zelanda. La Nuova Zelanda è certamente uno dei paesi in cui più intenso è stato il processo di diretta implementazione, anche in ambito contabile, delle teorie del *New Public Management*.

(3) In quegli anni di maggiore produzione, aumentò e si fece sempre più spazio la convinzione dalla necessità di disporre, anche per il settore pubblico, di una *Conceptual Framework* e, sotto la guida di Andreas Bergman (un accademico), nel 2010 il Board diede avvio al progetto della *Conceptual Framework per il settore pubblico*. Il documento ha avuto, e tutt'ora ha, un ruolo fondamentale per la guida delle attività del Board.

I principi contabili affrontano diverse situazioni legate ciascuna ad una o più voci del bilancio e lo fanno in tempi e con composizioni di *Board* profondamente differenti. Tuttavia, le decisioni che vengono assunte devono condurre alla redazione di un unico bilancio, coerente in tutte le sue voci, che sia capace di fornire un'informazione completa e rilevante per i suoi destinatari. È necessario quindi che nella definizione delle diverse problematiche che, in differenti momenti temporali, possono nascere con riferimento alle diverse voci del bilancio, il *Board* sia capace di offrire soluzioni sviluppate sulla base di un unico e costante *set* di assunzioni di fondo relative, quantomeno, alle finalità del bilancio nel settore pubblico e alle esigenze conoscitive prioritarie dei suoi destinatari, oltre che alle caratteristiche qualitative che deve avere l'informazione contabile e ai criteri per individuare la *Reporting Entity* (questione particolarmente complessa data la enorme eterogeneità che, a livello internazionale, esiste nella definizione degli organismi pubblici) e infine agli elementi fondamentali del bilancio (attività, passività, costi, ricavi, surplus/deficit), alle regole e le convenzioni per la iscrivibilità in bilancio (*recognition*), ai criteri e alla finalità della misurazione e ai principi da seguire per la presentazione delle informazioni in bilancio.

L'IPSASB, forte delle solide fondamenta teoriche offerte dalla *Conceptual Framework*, ha emesso, ad oggi, 43 *standards* corredati delle appendici illustrative e, soprattutto, delle *basis for conclusions* dove è possibile trovare le motivazioni delle decisioni assunte in sede di redazione del principio. Il Board, approvando il documento "*IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023. Delivering Global Standards. Inspiring Implementation*" (4) contenente il proprio piano strategico 2019-2023, ha ribadito che il suo fine ultimo è il "rafforzamento della gestione delle risorse pubbliche (*Public Financial Management*)" e che quindi la produzione e la adozione di principi contabili a base *accrual* deve intendersi strumentale rispetto a tale obiettivo (5).

Il *Board* ha, inoltre, confermato il proprio impegno a continuare a sviluppare principi contabili su temi specifici per il settore, salvaguardando tuttavia il rispetto della c.d. "*rule of road*" in ragione della quale gli IPSAS tendono ad essere allineati ai corrispondenti principi contabili internazionali IAS/IFRS (*alignment*) (6), a meno che non vi siano motivi particolari per discostarsi dalle soluzioni adottate in quella sede (7).

(4) Disponibile al link: <www.ifac.org/publications-resources/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023>.

(5) In particolare, il *Board* ha individuato, per il prossimo quinquennio, due principali aree di azione: a) sviluppare e costantemente aggiornare IPSAS di alta qualità e altre linee guida in tema di *financial reporting* per il settore pubblico; b) promuovere la conoscenza degli IPSAS e dei benefici della loro adozione.

(6) Oltre a principi sostanzialmente uguali a quelli sviluppati per il settore privato, ne esistono altri assolutamente tipici del settore pubblico e che non hanno equivalente nel settore privato, come ad esempio: *IPSAS 22, Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, *IPSAS 23, Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*, *IPSAS 24 24, Presentation of Budget Information in Financial Statements*, *IPSAS 42 Social Benefits*.

(7) Tipici esempi di motivi che possono giustificare lo sviluppo, in ambito pubblico, di soluzioni contabili differenti da quelle proposte nel settore privato sono: a) le tipicità del potere sovrano di alcuni enti pubblici; b) i diversi modi di finanziamento; c) particolari assetti di *governance*; d) differenti modalità di utilizzare le attività.

Fino al 2015 non esisteva un modello di *governance* formalizzato per il *Board* (8), ma negli ultimi anni notevoli cambiamenti sono stati apportati a seguito degli esiti di una consultazione condotta dal *Monitoring Group* (MG) (9) da cui emerse che uno dei principali limiti alla adozione degli IPSAS nelle diverse giurisdizioni si ritrovava nelle riserve che diverse autorità nazionali avevano espresso, in modo più o meno esplicito, sulla capacità del sistema di *governance* dell'IPSASB di garantire che la redazione dei principi contabili fosse sempre fatta nel superiore interesse pubblico, che rischiava di essere piegato alle esigenze specifiche della professione contabile.

In particolare, il *Board* era eccessivamente subordinato all'IFAC, e quindi di fatto alla professione contabile, sicché l'adozione integrale di quei principi presentava, secondo alcuni, il rischio di favorire “una” delle categorie coinvolte nella redazione e nell'impiego dei bilanci pubblici, a discapito di tutte le altre e soprattutto dell'interesse pubblico.

La gravità del problema apparve subito in tutta la sua portata, soprattutto in ragione del momento in cui questo accadeva. Si era infatti all'indomani della *Global Financial Crisis*, quando dopo il collasso di alcuni Stati centrali e di molte amministrazioni locali, l'opinione pubblica e la stessa politica avevano finalmente iniziato a porre l'accento sulla importanza di disporre di bilanci pubblici affidabili e trasparenti, e le politiche di austerità avevano dimostrato quanto negative possano essere per i cittadini le conseguenze di decisioni assunte dai governi e la mancanza di informazioni affidabili. Si stava finalmente prendendo coscienza dei limiti e dei pericoli di decisioni basate sulla analisi dei soli aspetti finanziari del patrimonio pubblico e più in generale della incapacità dei sistemi *cash based* di fornire informazioni necessarie a valutare correttamente l'effettiva sostenibilità dei piani di governo. In un simile contesto, gli IPSAS, in quanto principale *set* completo di principi contabili a base *accrual* di elevata qualità per il settore pubblico, si ponevano come soluzione ottimale (10).

L'IFAC, al fine di risolvere in modo definitivo il problema e di ristorare la fiducia nella assoluta indipendenza dell'IPSASB, promosse la costituzione di un *IPSASB Governance Review Group* presieduto dalla Banca mondiale, e con la partecipazione del Fondo monetario internazionale, dell'OCSE e dei rappresentanti del *Financial Stability Forum*, della *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) e della *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Il gruppo, cui partecipavano come osservatori l'IFAC e Eurostat, concluse i lavori proponendo un sistema di monitoraggio ad un solo livello (*one-tier governance model*), con l'istituzione di un *Public Interest Committee*, formato da 4 membri, nominati da OCSE, Banca mondiale, INTOSAI e Fondo monetario internazionale, cui furono affidati i

(8) Il *Board* è composto da 18 membri nominati dall'IFAC Board su indicazione di un “*Nominating Committee*”, composto, a sua volta, da 6 membri di cui 2, di diritto, sono il presidente ed il vicepresidente dell'IFAC Board e 4 sono nominati dal Public Interest Oversight Board (PIOB), un *Board* composto da 10 membri di elevata specializzazione in ambito economico, finanziario e contabile e finanziato da diversi organismi oltre allo stesso IFAC. Il *Nominating Committee*, nel compiere le proprie valutazioni, segue la regola della “*best suitable person for the job*”, ma la contemperata con l'esigenza di avere, per quanto possibile, sempre il giusto bilanciamento geografico, di genere e di provenienza dei membri. Se è evidente l'importanza della qualità tecnica dei *Board member* appare opportuno, in questa sede, sottolineare l'importanza della eterogeneità nella composizione del *Board*. I temi della contabilità pubblica, ad esempio, pur avendo larghi tratti comuni, non sempre si presentano nello stesso modo nei differenti paesi e, di certo, non si presentano con la medesima intensità. Se la misurazione del debito pensionistico o del costo dei *social benefits* è di particolare rilievo in area geografiche come l'Europa o l'America settentrionale, si tratta di un tema del tutto trascurabile nei paesi in via di sviluppo dove invece, altre questioni quale, ad esempio, quello della contabilizzazione dei sussidi o la valutazione delle risorse naturali assumono un rilievo quantitativo decisamente superiore. È quindi importante che nel *Board* siano rappresentate tutte le aree geografiche in modo da evitare che le sue decisioni e, ancor prima, la sua agenda sia tarata solo in base alle caratteristiche sociali, economiche ed istituzionali solo di alcune di quelle aree. Chiunque può sottoporre una candidatura al *Board*, sia che si tratti di un privato cittadino, sia che si tratti di una amministrazione pubblica, di una associazione professionale o di una società di revisione o di consulenza. La *sponsoring organization* che sottopone la candidatura si accolla i costi di viaggio e di alloggio del membro che non ha diritto a compenso, ad eccezione del suo presidente. Per alcuni paesi in via di sviluppo è possibile aderire ad un progetto di supporto finanziario da parte del *Board* che si accolla in tutto o in parte le spese di viaggio e di alloggio del *Board member*. In caso di successo del processo di valutazione, il membro ottiene un mandato triennale, rinnovabile una sola volta. Di norma, il membro che abbia partecipato con intensità alle attività del *Board* ottiene il rinnovo al termine del primo mandato triennale, il che significa che, ogni anno, sono in genere disponibili non più di 3 o 4 posizioni e tanto rende il percorso di selezione particolarmente complesso. I lavori del *Board* sono tutti in lingua inglese e non è previsto alcun servizio di traduzione. La *sponsoring organization* del membro che sia stato nominato nel *Board* può indicare anche un *technical advisor*, ammesso che si tratti di persone con le competenze necessarie a partecipare con profitto alle riunioni del *Board*. Tanto i *technical advisor* quanto i membri, quanto le loro stesse *sponsoring organization*, sono tenuti a sottoscrivere annualmente un impegno a non cedere a nessuna forma di influenza esterna riguardo alle loro attività nel *Board*. Alle riunioni del *Board*, partecipano stabilmente anche una serie di osservatori appartenenti ad organizzazioni interessate a seguire i lavori quali, ad esempio, le Nazioni Unite, l'OCSE, il Fondo monetario internazionale e la Banca mondiale. Alle riunioni, compatibilmente, con le esigenze logistiche può partecipare chiunque ne faccia richiesta e, di fatto, spesso si registra la presenza di rappresentanti di paesi interessati a valutare il lavoro del *Board* o anche studenti che svolgono attività di ricerca. Al solo scopo di discutere aspetti meramente organizzativi e/o amministrativi il *Board*, alla fine di ogni incontro, si riunisce con i soli membri (c.d. *camera session*), ma tutte le discussioni e votazioni sui documenti contabili sono sempre assunte in sessioni aperte al pubblico.

(9) Un gruppo posto al vertice del sistema di monitoraggio dell'attività di IPSASB e composto da rappresentanti di: International Organization of Securities Commissions (IOSCO), Basel Committee on Banking Supervision (BCBS), European Commission (EC), Financial Stability Board (FSB), International Association of Insurance Supervisors (IAIS), e World Bank Group (WBG).

(10) Ci si ritrovava, in altri termini, in una situazione non molto differente da quanto accaduto con la decisione di adottare gli IFRS nel settore privato all'indomani dei collassi aziendali della fine del secolo scorso, quando, sulla base di un preesistente accordo tra IASC e IOSCO, l'Unione europea decise di imporre a tutte le società quotate dell'Ue la adozione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

compiti di rivedere sia le procedure di IPSASB e supportare i membri nelle decisioni, sia il processo di nomina dei membri dell'IPSASB e proporre eventuali modifiche, nonché le strategie e la programmazione, assicurandosi che nella redazione degli *standard* siano tenuti in debito conto la posizione di tutti gli *stakeholder* (11).

In ultimo, è importante evidenziare che ad oggi l'IFAC, pur restando certamente il principale, non è l'unico finanziatore delle attività dell'IPSASB che beneficia anche del supporto della *Asian Development Bank*, della *Chartered Professional Accountants of Canada* (che ospita il *Board* nei propri uffici di Toronto,) della *New Zealand External Reporting Board* e dai Governi di Canada e Nuova Zelanda.

Uno degli elementi di maggiore garanzia dell'indipendenza e della trasparenza dell'attività del *Board* è certamente il *due process* ovvero la successione codificata dei passaggi necessari a giungere alla votazione di uno *standard* da parte del *Board*.

Prima di avviare un progetto, lo staff del *Board* ne prepara una sintesi (*project brief*) in cui vengono evidenziati: obiettivo del progetto, il contesto di riferimento, le risorse necessarie, la tempistica, i rilevanti riferimenti bibliografici con particolare riferimento alla letteratura dello IASB e degli altri *standard setter* nazionali del settore pubblico, ed al contenuto del *Government Finance Statistics Manual* (12). La sintesi di progetto prima di essere sottoposta alla approvazione del *Board* è presentata al CAG che esprime la propria opinione.

La fase di sviluppo degli *standard* è gestita attraverso "Task Force". Le *Task Force*, sempre presiedute da un membro del *Board*, possono comprendere, oltre ad altri *board member* e *technical advisor*, anche soggetti esterni individuati tanto sulla base di specifiche competenze tecniche quanto in ragione della esigenza di rappresentare diverse prospettive sia in relazione ai differenti ruoli svolti nel processo contabile (*users, revisori, preparers*), sia in relazione alla differente provenienza geografica. Questo sistema permette al *Board* di utilizzare nel processo di sviluppo dei principi professionalità esterne integrando così le competenze già espresse da membri del *Board*, *technical advisor* e *observer*. Ad ogni *task force*, in ragione della complessità del tema, vengono assegnate una o più risorse di staff. La *task force* ha il compito di preparare i documenti (*Issue Paper*) che sono posti all'attenzione del *Board*, il quale poi fornisce indicazioni su come procedere.

La *task force*, a valle degli esiti delle discussioni tenute nei diversi incontri in cui il tema è stato affrontato, giunge alla elaborazione di una bozza del principio contabile (*Exposure Draft*) che sottopone alla approvazione del *Board*. In alcuni casi, la emissione di una *Exposure Draft* è preceduta da un *Consultation Paper* elaborato al fine di raccogliere indicazioni e pareri su aspetti di particolare rilevanza per lo sviluppo successivo del progetto. Tanto accade tipicamente quando si tratta di progetti specifici per il settore pubblico per i quali non esiste già un principio IAS/IFRS equivalente. Una volta che il *Board* abbia approvato l'*Exposure Draft* (o il *Consultation Paper*), questo viene "esposto" ai commenti degli *stakeholder* per un periodo, generalmente, di 120 giorni, ma è possibile che siano stabiliti periodi più brevi e, in rari casi, periodi più lunghi. Tutti possono proporre i loro commenti sui documenti esposti dal *Board* e possono farlo utilizzando una apposita piattaforma informativa. Gli *stakeholder* sono liberi di commentare qualsiasi parte del documento esposto, ma il *Board*, per evidenti motivi di efficacia, evidenzia le aree su cui ritiene di avere particolare bisogno di un commento esterno e le qualifica come *Special Matter for Comment* (SMCs).

Tutti i commenti ricevuti sui documenti "esposti" (sia che si tratti di *Exposure Draft* che di *Consultation Paper*), sono analizzati e organizzati dallo staff e sottoposti all'attenzione del *Board*, con una relazione che sintetizza i punti principali che sono stati sollevati e le motivazioni per cui quei commenti sono stati o non sono stati recepiti. I membri del *Board*, sulla base delle informazioni così sottoposte alla loro attenzione, forniscono "istruzioni" allo staff e, in ogni caso, il modo in cui i principali commenti sono stati trattati viene registrato nei verbali nel *meeting* del *Board*. Durante questa fase i membri del *Board* possono comunque sollevare sull'*Exposure Draft* anche commenti ulteriori rispetto a quelli giunti durante il periodo di esposizione.

Una volta che il documento finale è pronto per essere sottoposto alla approvazione del *Board*, il *Technical Director* del *Board* certifica l'avvenuto rispetto del *due process* e il *Board*, dopo averne preso atto, procede alla votazione. Il principio viene approvato se votato da almeno 12 membri ed in quel caso il *Board* procede anche a definire la data dalla quale il documento diviene efficace. Laddove invece, a valle delle istruzioni fornite dal *Board* sulla base dei commenti ricevuti, il documento finale dovesse differire in modo sostanziale dall'originario *Exposure Draft*, è necessario procedere con una "ri-exposure" e pertanto un nuovo *Exposure Draft* viene emesso ed il processo torna indietro.

Il presidente del *Board* e il suo *Technical Director* sottopongono al PIC una relazione sull'intero processo che ha portato alla approvazione del nuovo principio e/o revisione di un principio esistente, dando anche atto dell'avvenuta interazione con il CAG.

(11) Ad oggi, l'attività del *Board* nel suo profilo più operativo, è supervisionata anche da un *Consultative Advisory Group* (CAG), formato da professionalità che rappresentano organizzazioni pubbliche e private con un diretto interesse nella preparazione, revisione ed utilizzazione dei bilanci pubblici. Il CAG si riunisce sempre il giorno precedente le riunioni dell'IPSASB, che si riunisce quattro volte l'anno, ed evidenzia gli aspetti dell'agenda che hanno maggiore impatto in termini di tutela dell'interesse pubblico (*public interest*). L'IPSASB è tenuto a dare conto al CAG del modo in cui ha trattato i suggerimenti ed i commenti ricevuti.

(12) "The IMF Statistics Department's *Government Finance Statistics Manual 2001* describes an integrated statistical system that is harmonized, to the extent possible, with the System of National Accounts".

2. L'adozione degli IPSAS nel mondo

Gli IPSAS non hanno un diretto e autonomo potere impositivo in alcuna giurisdizione, ma in ragione della elevata qualità, internazionalmente riconosciuta, stanno trovando, negli ultimi anni, larga applicazione in numerose giurisdizioni che hanno deciso di applicarli in modo diretto o indiretto.

Si parla di *adozione diretta* quando gli IPSAS, o una loro traduzione ufficiale, ricevono diretto riconoscimento legale ed assumono validità nella specifica giurisdizione (13). Si parla di *adozione indiretta* laddove invece esiste una specifica autorità che, nella data giurisdizione, emette *standard nazionali* per il settore pubblico che sono sostanzialmente identici agli IPSAS (14).

In linea generale, il *Board* ha preso coscienza che l'implementazione indiretta ovvero la produzione di principi nazionali a vario titolo basati sugli IPSAS è la strada che tenderà a prevalere nei prossimi anni e, pertanto, ha avviato un progetto per definire delle linee guida che possano garantire un'armonizzazione di base anche in queste ipotesi. Si tratta di definire quando e in che termini una giurisdizione può dichiarare di aver basato propri principi basati sugli IPSAS definendo, ad esempio, quali siano le variazioni massime che possano accettarsi per poter definire comunque quei principi come basati sugli IPSAS.

Oltre agli IPSAS, il *Board* emana anche una serie di documenti definiti “*non authoritative*”, ovvero documenti che non prescrivono comportamenti contabili da seguire necessariamente per potersi definire *IPSAS-compliant*. Accanto alla già ricordata *Conceptual Framework*, tra i documenti *non authoritative* rientrano le *Recommended Practice Guidelines* (RPGs) e gli studi e approfondimenti su specifiche tematiche di interesse specifico del settore pubblico.

Attraverso le *Recommended Practice Guidelines* (RPG) l'IPSASB suggerisce la produzione di informazioni integrative utili ad aumentare la qualità complessiva del bilancio. La prima delle tre RPG attualmente esistenti, riguarda le informazioni da fornire per dimostrare la capacità di un ente di sostenere nel lungo termine le proprie decisioni finanziarie (*Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*). Si tratta, evidentemente, di un'informazione complementare ai dati consuntivi presenti in bilancio e che dimostra l'elevata sensibilità che, in ambiente IPSAS, si avverte circa l'esigenza di monitorare la sostenibilità delle scelte che è spesso più da ricollegare ai flussi futuri che non ai valori delle attività e delle passività misurabili a fine esercizio. Tanto è particolarmente rilevante proprio negli enti pubblici dove, a differenza di quanto accade in ambito privato, dove la entità dei ricavi attesi è comunque correlata al valore dei fattori produttivi in bilancio a fine esercizio, il principale flusso di cassa futuro in entrata (le tasse) non è direttamente collegato al valore delle attività iscritte in bilancio a fine esercizio.

Le altre due RPG trattano il tema della valutazione dei dati di bilancio (*Financial Statement Discussion and Analysis*) ed il particolarmente rilevante tema della valutazione dei servizi che l'entità produce (*Reporting Service Performance Information*). Nel settore privato il risultato reddituale è la misura di sintesi dell'efficienza e dell'efficacia delle entità. Un'azienda che produce in maniera *efficace* riesce a far preferire i propri prodotti a quelli degli altri e se è anche *efficiente*, tenendo bassi i costi di produzione, riesce ad offrire quei prodotti ad un prezzo competitivo rispetto al mercato. Nel contesto pubblico, invece, l'erogazione dei servizi avviene prevalentemente in modo gratuito, o a tariffe agevolate, e, generalmente, in contesti di monopolio o semi monopolio. Questo priva il risultato reddituale della capacità di sintetizzare le condizioni di economicità di un'entità e, meno che mai, la qualità dei servizi erogati. Entità pubbliche che erogano servizi in modo largamente inefficiente ed inefficace possono avere ricavi altissimi, in quanto, ad esempio, beneficiano di tariffe generose e/o perché gli utenti non hanno altra alternativa sul mercato, così come entità che erogano ottimi servizi in modo efficiente ed efficace possono invece avere, in ragione di tariffe politiche, ricavi largamente inferiori ai costi di produzione e chiudere con consistenti utili. Diviene quindi essenziale scegliere degli adeguati *key performance indicator* di natura spesso non finanziaria, il cui monitoraggio permetta di rappresentare in modo diretto se, di là dal segno del conto economico, l'entità abbia raggiunto o meno le proprie reali finalità istituzionali.

3. Il progetto EPSAS

L'Unione europea attraverso l'emanazione della direttiva 85/2011 (15) ha stabilito che gli Stati membri devono dotarsi di sistemi di contabilità pubblica che coprano in modo completo e uniforme tutti i sotto-settori dell'amministrazione pubblica e che contengano le informazioni necessarie per generare dati fondati sul principio di competenza richiesti in base all'*European System of Accounts* (ESA) 2010 (16).

(13) È bene precisare che in questi casi la giurisdizione è tenuta a pagare una *royalty* all'IPSASB.

(14) Ad oggi esistono 5 Paesi che hanno seguito la prima strada (adozione diretta) e 9 Paesi che hanno seguito la seconda strada (adozione indiretta), ma, sulla base dei percorsi ad oggi avviati, si prevede che entro il 2023-2024 questi numeri saliranno, rispettivamente, a 36 e 34.

(15) In ragione di quanto stabilito nella direttiva 85/2011, fu dato mandato alla Commissione di valutare l'“applicabilità” nell'Unione dei principi IPSAS, che già a quell'epoca rappresentavo il principale riferimento di qualità per la redazione di bilanci pubblici a base *accrual*.

(16) Allo stato, infatti, gli istituti statistici nazionali operanti in Paesi membri dove prevale la contabilità finanziaria sono costretti a compiere articolate, e non sempre affidabili, riconciliazioni e rielaborazioni per ottenere dati contabili che rispettino le procedure ESA 2010.

Nel 2013 la Commissione concluse ritenendo che gli IPSAS non potessero essere recepiti così come formulati attualmente e tanto per una serie di ragioni di ordine tecnico, concettuale e, soprattutto, di *governance*. Pertanto, si propose di utilizzare gli IPSAS solo come base di riferimento per lo sviluppo di un *corpus* di Principi contabili europei per il settore pubblico, ovvero *European Public Sector Accounting Standards*, in breve EPSAS. Su queste basi furono create, presso Eurostat, due *Task force EPSAS*, una dedicata ai temi della *governance* con lo scopo di assistere Eurostat a identificare i temi più rilevanti della *governance* del processo di formazione dei nuovi principi europei ed una dedicata più direttamente all'analisi degli *standard* per favorire lo scambio di idee dei governi sugli aspetti tecnici.

Nel settembre del 2015, anche per ricondurre ad unità il lavoro delle due *task force* fino ad allora operative, è stato costituito il *Working Group EPSAS*, che ha permesso di disporre di un *forum* permanente sul tema dello sviluppo e della introduzione degli EPSAS. Nel 2021, nell'ambito del più processo di armonizzazione che ha interessato la denominazione dei gruppi di esperti costituiti in seno alla Commissione europea, il *Working Group EPSAS* è stato ridenominato in *EPSAS Expert Group*. Con l'*EPSAS Expert Group*, Eurostat si propone di perseguire un obiettivo volto al breve e medio termine, di incrementare la trasparenza nei conti degli stati membri incoraggiando e supportando riforme per l'adozione della contabilità economico-patrimoniale ed in parallelo sviluppando il modello EPSAS, ed un obiettivo nel medio e lungo termine, volto a realizzare la comparabilità tra i dati contabili dei Paesi membri (17).

* * *

(17) Il perseguimento di tale obiettivo è stato sollecitato, più di recente, anche dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (Pnrr) che, tra le misure previste, annovera la implementazione di un “*sistema di contabilità basato sul principio accrual unico per il settore pubblico, in linea con il percorso delineato a livello internazionale ed europeo per la definizione di principi e standard contabili nelle pubbliche amministrazioni (IPSAS/EPSAS) e in attuazione della Direttiva 2011/85/UE del Consiglio*” (Pnrr Italia, p. 76).