



Economia Aziendale Online

Economia Aziendale Online

Business and Management Sciences
International Quarterly Review

*L'APPROCCIO "IPSASB" DEL D.LGS.
118/2011 PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO
ACCRUAL DEGLI ENTI LOCALI ITALIANI*

Marco Sorrentino

Pavia, Dicembre 2015
Vol. 6 - N. 3/2015

www.ea2000.it
www.economiaaziendale.it



PaviaUniversityPress

Electronic ISSN 2038-5498
Reg. Trib. Pavia n. 685/2007 R.S.P.

L'approccio "IPSASB" del D.lgs. 118/2011 per la redazione del bilancio *accrual* degli Enti Locali italiani

Marco Sorrentino

Abstract

The dramatic financial situation in the public sector and strong demographic modification of western population leads public administrations to be more and more efficient, resistant and sustainable. Since first eighties, the large majority of the western democracies have been the theater of a depth and innovative reform process of the public sector. Within this process, a fundamental role was assumed by the changes that interested the accounting structure through a gradual shift from a cash-basis to an accrual-basis accounting system (so-called "new public financial management"). In this context, a focal role was assumed by IPSASB, whose standards have been accurately analyzed in a report of European Commission in March 2013. This report outlines IPSAS 13 and IPSAS 23 as quite "problematic". Considering this background, this paper first defines the way from cash to accrual accounting in public sector (paragraph 2), then it examines the IPSAS 13 (paragraph 3) and IPSAS 23 (paragraph 4), analyzing the accrual accounting treatment for leases and non-exchange transactions as defined in Legislative Decree no. 118/2011 (paragraph 5). Finally the author shares his personal observations (paragraph 6).

La tensione finanziaria che ha interessato il settore pubblico negli ultimi decenni, in uno con il cambiamento demografico intervenuto nella popolazione occidentale ha portato la pubblica amministrazione alla costante ed incessante ricerca di una sempre maggiore efficienza, flessibilità e sostenibilità nella attuazione della propria *mission*. A partire dai primi anni ottanta, le principali democrazie occidentali sono state teatro di profondi ed innovativi processi di riforma del settore pubblico. Nell'ambito di tale processo riformista, un ruolo fondamentale è stato assunto dalle modifiche che hanno interessato i sistemi di misurazione e rilevazione contabile e che sono state caratterizzate dal graduale passaggio da un sistema contabile *cash basis* ad uno, tipico del settore *profit*, basato sul principio della competenza economico-patrimoniale (*accrual basis*). In tale contesto, un ruolo fondamentale è stato assunto nel tempo dall'IPSASB, i cui *standard* sono stati oggetto di specifica e dettagliata analisi da parte della Commissione Europea che ha individuato tra i principi più "problematici" quelli che trattano la contabilizzazione del leasing (IPSAS 13) e delle transazioni di natura non commerciale (IPSAS 23). Il presente contributo delinea dapprima il percorso che ha portato di fatto all'applicazione di una modalità di rendicontazione *accrual* in ambito pubblico (par. 2), per poi esaminare nel dettaglio sia l'IPSAS 13 (par. 3) che l'IPSAS 23 (par. 4), analizzare l'atteggiamento seguito dal Legislatore Italiano nel trattare le operazioni di leasing e le transazioni di natura non commerciale nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti locali definito nel D.lgs. 118/2011 (par. 5) ed infine terminare con le considerazioni conclusive dell'autore (par. 6).

Keywords: public sector accounting, IPSAS, leasing, non-exchange transactions, D.Lgs. 118/2011

1 – Introduzione e struttura del lavoro

La tensione finanziaria che ha interessato il settore pubblico negli ultimi decenni, in uno con il cam-

biamento demografico intervenuto nella popolazione occidentale ha portato la pubblica amministrazione alla costante ed incessante ricerca di una sempre maggiore efficienza, flessibilità e sostenibilità nella attuazione della propria *mission* (Lampe, *et al.*, 2015).

A partire dai primi anni '80, i principali paesi di cultura anglosassone sono stati teatro di profondi ed innovativi processi di riforma del settore pubblico che, con modalità e grado di intensità differenti, hanno successivamente interessato anche la stragrande maggioranza delle democrazie occidentali (Pina, Torres, 2003; Tickell, 2010). Tali cambiamenti, riconducibili al modello del *New Public Management* (NPM) (Anselmi, 2003; Barzelay, 2001; Gruening, 2001; Hood, 1995), sono stati ispirati ad approcci gestionali di tipo 'manageriale', volti al superamento di ostacoli burocratici (Barzelay, 1992) ed al recupero di efficienza, responsabilizzazione e orientamento ai risultati all'interno della complessa realtà pubblica (Steccolini, 2003).

Nell'ambito di tale processo riformista, un ruolo fondamentale è stato assunto dalle modifiche che hanno interessato i sistemi di misurazione e rilevazione contabile (in tal caso, si parla più specificamente di *New Public Financial Management* – Guthrie, et al., 1998; Jackson, Lapsley, 2003) e che sono state caratterizzate dal graduale passaggio da un sistema contabile basato sul principio di cassa (*cash accounting*) ed impostato sul controllo dei processi ad un sistema contabile, tipico del settore *profit*, basato sul principio della competenza economica (*accrual accounting*) ed ispirato alla valutazione dei risultati (Pina, Torres, 2003; Hepworth, 2003).

Una posizione ufficiale in tal senso è stata presa di recente anche dalla Unione Europea che, con la Direttiva n. 85/2011, ha disposto che tutte le *public sector entity* europee dovranno adottare un sistema di contabilità economico-patrimoniale per la redazione dei propri rendiconti.

In tale contesto, un ruolo fondamentale è stato assunto nel tempo dall'IPSASB, l'*International Public Sector Accounting Standards Board*¹ che, sorto nel 1986 con il dichiarato obiettivo di "adoperarsi per l'interesse della collettività, sviluppando principi contabili per il settore pubblico di elevata qualità" (IPSASB, 2014a: 10), rappresenta ad oggi l'unico *standard setter* internazionale per il settore pubblico e vanta una vasta schiera di soggetti che, esplicitamente o implicitamente, fanno riferimento agli IPSAS per la loro rendicontazione economico-finanziaria². Alla

¹ L'IPSASB è un organismo professionale fondato nel 1986 (con il nome di Public Sector Committee fino al novembre 2004) in seno all'International Federation of Accountants (IFAC – Organizzazione mondiale che unisce gli ordini della professione contabile, cui fanno capo ben 155 organismi tecnico-contabili di 120 paesi).

² A tal riguardo, si pensi che:

- circa una trentina di paesi sono in procinto di adottare, ovvero hanno già adottato, gli *standard* emanati dall'IPSASB, in via diretta (tra questi, si annoverano la

data di redazione del presente documento, il *set* di principi contabili emanati dall'IPSASB consta di ben 38 *standard full accrual basis* e di un unico IPSAS *cash basis*, rivolto peraltro a quei soggetti/paesi che hanno comunque intenzione di adottare in futuro una *contabilità economico-patrimoniale*³.

I suddetti *standard* sono stati oggetto di specifica e dettagliata analisi da parte della Commissione Europea che, nel marzo del 2013, in attuazione dell'art. 16, punto 3, della Direttiva UE n. 85/2011⁴, ha presentato i risultati di uno specifico studio in merito alla adeguatezza degli IPSAS per i diversi Stati Membri⁵. Tale studio individua tra i principi più "problematici" in termini di adattabilità al contesto europeo, soprattutto in quei paesi ancora fortemente ancorati ad un sistema di *cash accounting* in ambito pubblico, quelli che trattano la contabilizzazione del leasing (IPSAS 13) e delle transazioni di natura non commerciale (IPSAS 23) (Commissione Europea, 2013: 113, 114, 125).

In virtù di tutto quanto affermato, il presente contributo sorge con lo specifico obiettivo di analizzare l'atteggiamento seguito dal Legislatore Italiano nel trattare tali criticità nell'ambito del processo di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti locali definito nel D.lgs. 118/2011. In tal senso, dopo aver delineato il percorso che ha portato di fatto all'applicazione di una modalità di rendicontazione *accrual* in ambito pubblico (par. 2), si analizzeranno nel dettaglio l'IPSAS 13 (par. 3) e l'IPSAS 23 (par. 4), si descriverà in linea generale l'impianto del D.lgs. 118/2011, con particolare riguardo al trattamento contabile riservato alle operazioni di locazione finanziaria ed alle operazioni non caratterizzate dallo scambio con il mercato e derivanti dall'esercizio dell'attività istituzionale (imposte, tributi, trasferimenti) (par. 5),

Svizzera, la Slovacchia, l'Austria) ovvero indirettamente, attraverso il recepimento degli IPSAS all'interno dei propri *standard* nazionali (tra cui, si annoverano il Sudafrica, il Brasile, l'Indonesia, la Spagna e la Romania) (Deaconu, et al., 2011);

- organismi ed organizzazioni nazionali e sovranazionali, come le Nazioni Unite, la Nato, l'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), l'Interpool, la Commissione Europea (Grossi, Soverchia, 2011; Feschiyan, 2013) redigono già il proprio rendiconto secondo i principi contabili internazionali per il settore pubblico;
- paesi come l'Australia, la Nuova Zelanda, il Canada e gli stessi Stati Uniti, aventi una lunga ed autorevole tradizione in termini di *standard-setting*, utilizzano gli IPSAS come importanti elementi di riferimento per la rendicontazione in ambito pubblico.

³ Per una analisi in merito al rapporto esistente tra IPSAS *accrual basis* ed IPSAS *cash basis* si rimanda a: (Pozzoli, 2008; Chan, 2008).

⁴ Il punto 3 dell'art. 16 della Direttiva n. 85/2011 così recita: "La Commissione, entro il 31 dicembre 2012, valuta l'adeguatezza dei principi contabili internazionali applicabili al settore pubblico per gli Stati membri",

⁵ Il *report* è liberamente scaricabile al seguente link: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF>.

per poi terminare con le considerazioni conclusive dell'autore (par. 6).

2 – L'utilizzo della *accrual basis accounting* nel settore pubblico

La rilevazione dei fatti di gestione secondo una *contabilità economico-patrimoniale* comporta un ampliamento dell'oggetto del sistema contabile che, andando oltre la semplice dinamica delle entrate e delle uscite finanziarie, è in grado di rappresentare quali-quantitativamente l'intero patrimonio di una entità e la sua variazione nel corso di un esercizio amministrativo (Capalbo, 2012a; Clark-Lewis, 1996; Paolone, 2014). A fronte di tale ampliamento, con specifico riferimento all'ambito pubblico, sembra lecito scorgere un vantaggio in termini di:

– *accountability esterna* (o politica), laddove i cittadini possono beneficiare dell'opportuna estensione degli obblighi di rendicontazione a tutte le risorse che sono state affidate all'organo di governo politico;

– *accountability interna* (o manageriale), laddove gli organi politici, potendo basarsi su sistemi informativi che permettono l'elaborazione di una configurazione di costo pieno delle funzioni svolte e dei servizi erogati (Pina, Torres 2003), hanno la possibilità di poter monitorare più adeguatamente ed in via prospettica i risultati raggiunti dalla classe dirigente, valutando l'effettiva capacità di una entità pubblica di essere autosufficiente, sia nell'esercizio sia in futuro (Caperchione, 2000; Pavan, Reginato, 2005; Provasoli, 2003).

La tendenza all'adozione di una *contabilità economico-patrimoniale* nel settore pubblico, pur non avendo seguito un percorso ed una tempistica uniformi, ha avuto nel tempo un impatto sempre più universale, tanto da non poter essere più considerata una prerogativa dei paesi anglosassoni.

Emblematiche in tal senso sono le due seguenti figure tratte da un recente studio empirico della *PricewaterhouseCoopers* (PwC, 2013: 8, 9), che evidenzia come, seppur a livello mondiale via sia ancora una estrema disomogeneità nella modalità di rendicontazione utilizzata in ambito pubblico (Figura 1), nel giro di cinque anni vi sarà un incremento del 142% circa di paesi che applicheranno un approccio prettamente *accrual basis*⁶ (Figura 2).

⁶ Le modalità di rendicontazione utilizzate in ambito pubblico sono generalmente classificate nelle seguenti quattro categorie:

1. *Cash accounting* o contabilità per cassa 'pura'.
2. *Modified cash accounting* o contabilità per cassa modificata.
3. *Modified accrual accounting* o contabilità economico-patrimoniale modificata.
4. *Accrual accounting* o contabilità economico-patrimoniale 'pura'.

Peraltro, il continuo riferimento della gran parte della letteratura, sia tecnica sia accademica, all'Australia ed alla Nuova Zelanda in particolare, quali pionieri nell'adozione di un sistema contabile *full accrual*⁷, potrebbe aver limitato la considerazione e la analisi delle esperienze di un numero sempre crescente di paesi in tutto il mondo che stanno attuando (ed, in alcuni casi, hanno già attuato) questo radicale cambiamento (Carlin, 2005)⁸.

Figura 1
La rendicontazione contabile in ambito pubblico. Lo scenario al 2013.

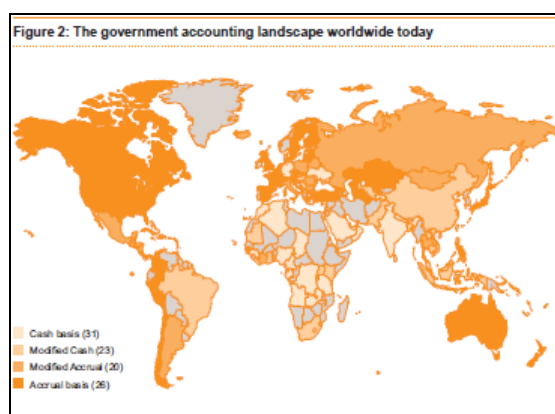
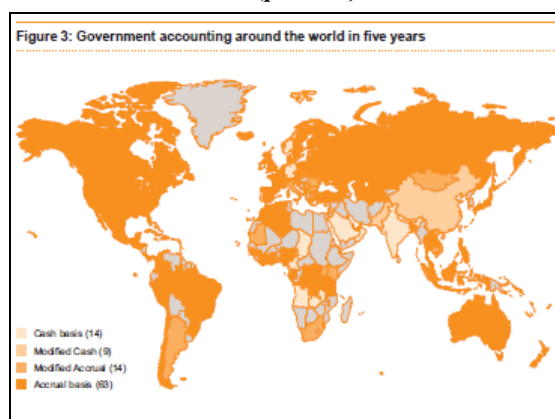


Figura 2
La rendicontazione contabile in ambito pubblico. Lo scenario (previsto) al 2018.



⁷ Tuttavia, il primo paese al mondo ad aver introdotto un sistema contabile *accrual* a livello di governo centrale sembrerebbe essere stato il Cile nel 1973, nell'ambito della radicale riforma economica dell'era Pinochet.

⁸ In Svezia, ad esempio, l'utilizzo dell'*accrual accounting* è stato previsto sin dal 1986 per tutte le amministrazioni locali e solo sette anni più tardi, nel 1993, per il governo centrale (Paulsson, 2006); del pari, in Spagna, l'introduzione di una contabilità *accrual basis* è stata predisposta, a livello di governo sia locale che centrale, nel corso degli anni novanta; ancora, in Svizzera, già nel 1977 tutti i Cantoni avevano aderito all'utilizzo di una contabilità economico-patrimoniale per la rendicontazione della loro attività di gestione (Osterkamp, 2007).

Difatti, perfino in quelle realtà dell'America Latina o dell'Europa Continentale, quali ad esempio l'Italia, in cui aspetti storici, culturali e strutturali hanno parzialmente limitato tale impeto riformista, è difficile ad oggi trovare esempi dell'utilizzo di un sistema contabile basato esclusivamente sul principio di cassa (Morphett, 1998), come si evince chiaramente dalla tabella 1, riepilogativa, della pagina seguente.

Tabella 1 - I modelli di rendicontazione contabile in ambito pubblico applicati nei diversi paesi della UE e del mondo⁹

Paese	Governo Centrale	Governo Federale	Governo Locale
Austria	Accrual	Cash	Cash
Belgio	Accrual	Combination	Accrual
Bulgaria	Accrual		Accrual
Cipro	Cash		Accrual
Repubblica Ceca	Modification		Accrual
Danimarca	Accrual (anni 2000)		Combination (anni 2000)
Estonia	Accrual (anni 2000)		Accrual (anni 2000)
Finlandia	Accrual (anni '90)		Accrual (anni '90)
Francia	Accrual (2007)		Modification (anni '90)
Germania	Cash	Combination	Combination (anni 2000)
Ungheria	Combination		Combination
Irlanda	Cash		Accrual
Italia	Combination		Combination (anni 2000)
Lettonia	Modification		Modification
Lituania	Accrual		Accrual
Malta	Modification		Accrual
Olanda	Cash		Accrual
Polonia	Accrual		Accrual
Portogallo	Combination		Combination
Romania	Modification (2007)		Modification (2007)
Slovacchia	Modification		Modification
Slovenia	Combination		Combination
Spagna	Accrual (anni '90)		Accrual (anni '90)
Svezia	Accrual (anni '90)		Accrual (anni '80)
Regno Unito	Accrual (anni '90)		Accrual (anni '90)
Commissione Europea	Accrual (2005)		Accrual (2005)
Svizzera	Accrual (2008)		Accrual (1977)
Australia	Accrual (1997)		Accrual (anni 2000)

⁹ La tabella è tratta da: (Lampe, *et al.*, 2015: 3) ed è frutto della combinazione dei dati ottenuti dalla disamina di: (Tiron-Todor, Mutiu, 1990; Wynne, 2003; Lüder, Jones, 2003; Ernst & Young, 2012).

Per *Combination* si intende un modello frutto della combinazione tra *cash* ed *accrual* accounting; per *Modification* si intende un modello di contabilità economico-patrimoniale modificata ovvero *modified accrual accounting*. Tra parentesi è indicato l'anno di prima applicazione del modello indicato.

Canada	Accrual (2001)		Accrual (2001)
Cile	Accrual (1973)		Accrual (1973)
Nuova Zelanda	Accrual (1990)		Accrual (1990)
Stati Uniti d'America	Accrual (1997)		Accrual (anni 2000)

3 – L'IPSAS 13. *Leases* (Operazioni di locazione)¹⁰

3.1 – Oggetto dello standard. La definizione e le diverse tipologie dell'operazione di locazione

L'IPSAS 13 prescrive il trattamento contabile che una qualsiasi entità operante nel settore pubblico dovrebbe seguire nel rilevare in bilancio le operazioni di locazione (o, più comunemente, di *leasing*) secondo una modalità *economico-patrimoniale*. Similmente a quanto evidenziato per le rimanenze, il principio in questione è scaturito da un processo di convergenza con uno specifico *standard* dello IASB, lo IAS 17 – *Leases* (Operazioni di locazione), ed è stato originariamente emanato dall'IPSASB (all'epoca PSC) nel dicembre del 2001, per essere poi rivisto (*revised*) nello stesso mese dell'anno 2006, versione cui si è fatto riferimento nella presente analisi (IPSASB, 2014c).

L'IPSAS 13 definisce il *leasing* come un contratto con il quale il locatore trasferisce al locatario, in cambio di un pagamento o di una serie di pagamenti, il diritto di utilizzare un bene per un periodo di tempo determinato.

Si tratta di una definizione perfettamente coincidente con quella utilizzata dallo IAS 17 ed i cui punti fondamentali sono:

1. la presenza di due soggetti, il locatore ed il locatario;
2. l'accordo per il trasferimento del diritto d'uso di una risorsa;
3. il riferimento ad un periodo di tempo ben definito.

Rispetto a questo schema generale, lo *standard setter* internazionale per il settore pubblico, in linea con le disposizioni dello IASB, individua due differenti tipologie di locazione:

– il trasferimento, dal locatore al locatario, coinvolge sostanzialmente tutti i rischi ed i benefici (*substantially all the risks and rewards*) associati alla proprietà del bene oggetto di locazione. In questo caso, prevale

¹⁰ Il presente paragrafo è tratto da: (Sorrentino, 2012).

la funzione finanziaria dell'operazione e si parla di locazione finanziaria o *leasing* finanziario;

– il trasferimento non comprende tali rischi e benefici, che sono invece mantenuti dal locatore. In questo caso, prevale la funzione operativa dell'operazione e si parla di locazione operativa o *leasing* operativo.

L'individuazione della particolare tipologia cui si riconduce una data operazione di locazione è una scelta fondamentale ai fini delle modalità di contabilizzazione. Anticipando quanto si dirà meglio oltre, basti far notare che solo in caso di un'operazione di *leasing* finanziario si avrà l'inserimento di un'attività e di una passività all'interno del patrimonio del soggetto locatario, mentre nel caso di un *leasing* operativo nulla sarà registrato tra le sue disponibilità, in quanto contabilmente si rileverà semplice costo di produzione.

Pur tuttavia, non è sempre semplice stabilire quando, con il trasferimento di alcuni diritti, sia effettivamente avvenuto anche il sostanziale passaggio di tutti i rischi e benefici connessi alla proprietà di una risorsa, soprattutto perché la forma giuridica assunta dall'accordo stipulato può talora essere fuorviante.

Si tratta, pertanto, di una decisione che presenta inevitabili spazi di soggettività che potrebbero essere usati per "accomodare" la scelta nel modo più conveniente da chi quella scelta ha il potere di compiere.

L'IPSASB ha indicato, a supporto del principio generale del "*substantially all risks and rewards*", una serie non esaustiva di circostanze specifiche al verificarsi delle quali (una o più di una) un'operazione di locazione sia, *di norma*, da qualificarsi come finanziaria:

1. la proprietà del bene è trasferita al locatario al termine del contratto; e/o
2. il locatario ha l'opzione di acquistare il bene locato ad un prezzo che ci si attende essere sufficientemente inferiore al *fair value*¹¹, alla data alla quale si può esercitare l'opzione; in tal caso, è ragionevole ritenere quasi certo l'esercizio dell'opzione; e/o
3. la durata del *leasing* copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita; e/o
4. all'inizio del *leasing*, il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il *leasing* equivale almeno al *fair value* del bene locato; e/o

¹¹ Si ricorda che secondo la più recente concezione per *fair value* si intende il prezzo che si potrebbe ricevere in una "vendita" ordinaria tra operatori di mercato alla data della misurazione.

5. i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli a meno di non dover apportare loro importanti modifiche¹².

Minimo comune denominatore delle situazioni elencate è la definizione di un contesto dal quale traspone la mancanza di un interesse sostanziale del locatore ad ottenere indietro il bene, per cui sia legittimo immaginare che, una volta sottoscritto il contratto, la gran parte dei rischi e dei benefici ad esso collegati competano esclusivamente al soggetto locatario.

Con riferimento specifico al settore pubblico, l'IPSASB sottolinea come un'operazione di locazione possa essere anche solo una parte di una più ampia serie di accordi che, normalmente, le *public sector entities* stipulano con entità economiche del settore privato, per la costruzione, l'utilizzo o il semplice trasferimento di beni per lo più infrastrutturali. Qualora non sia chiaro se un accordo di tal genere contenga o meno al suo interno una operazione di *leasing*, sarà necessario basarsi su di un giudizio di natura professionale.

In tale contesto, le notevoli innovazioni contabili associate all'applicazione dell'IPSAS 13 potrebbero assumere una rilevanza fondamentale all'interno del settore pubblico del nostro paese, soprattutto all'indomani delle disposizioni della Legge Finanziaria 2007, successivamente recepite all'art. 160 bis del Codice degli Appalti, che istituzionalizzano l'utilizzo della *locazione finanziaria* quale strumento di finanziamento per la Pubblica Amministrazione¹³. In tal senso, di seguito si analizzerà l'operazione di locazione con esclusivo riferimento al trattamento contabile nel bilancio del locatario.

3.2 – L'operazione di locazione nel bilancio del locatario

Una entità economica del settore pubblico che acquisisce un bene in *leasing operativo* non compie un'operazione molto differente da un semplice fitto. Pertanto, gli obblighi contabili del locatario si esauriscono

¹² In aggiunta, lo *standard* rileva ulteriori circostanze indicative di un possibile trasferimento dei rischi e dei benefici associati al bene locato e quindi della natura finanziaria dell'operazione, aventi, tuttavia, una forza minore. Queste sono:

1. le perdite del locatore relative all'eventuale risoluzione del contratto di *leasing* sono sostenute dal locatario;
2. utili o perdite derivanti dalle variazioni del *fair value* del valore residuo del bene locato ricadono sul locatario (per esempio sotto forma di restituzione di canoni equivalenti alla maggior parte dei ricavi di vendita al termine del *leasing*);
3. il locatario ha la possibilità di continuare il *leasing* per un ulteriore periodo ad un canone sostanzialmente inferiore a quello di mercato.

¹³ In merito ai possibili effetti nel contesto pubblico italiano dell'applicazione del metodo finanziario per la contabilizzazione delle operazioni di locazione all'indomani delle disposizioni della Legge Finanziaria 2007, si veda: (Pollini, 2007; Strocchia F. e Strocchia F., 2007).

scono nella iscrizione, tra i componenti negativi del conto economico, di tutti i pagamenti effettuati (esclusi quelli sostenuti per servizi quali l'assicurazione e la manutenzione) durante l'intero arco della durata del contratto¹⁴.

Una *public sector entity* che si approvvigiona con la modalità del *leasing finanziario* realizza, invece, una mera operazione di provvista finanziaria, impiegando il corrispettivo ricavato nell'acquisizione del fattore produttivo di cui necessita. Pertanto, se si decide di far prevalere la sostanza economica sulla forma giuridica, come espressamente richiesto dal principio in questione, la prima dovrà risultare anche dai conti dell'entità, sia per quanto attiene la sua dimensione economica sia, soprattutto, quella patrimoniale. Ed infatti, nell'ipotesi di *leasing finanziario*, l'IPSAS 13 prevede che nel bilancio dell'entità che agisce da locatario siano rilevati:

- l'*attività locata* ed il *debito verso il locatore* nello stato patrimoniale; e
- il costo per l'*ammortamento del bene locato* e l'*onere finanziario* sul finanziamento ottenuto nel conto economico (metodo finanziario).

Nel prevedere l'iscrizione, tra le attività, di un bene su cui l'entità locataria non possiede un diritto giuridico di proprietà, e tra le passività, di un debito che non è legalmente maturato in tutta la sua estensione, l'IPSAS 13 compie una scelta coerente con i concetti di *asset* e *liability* espressamente previsti nell'IPSAS 1, nei quali diritto di proprietà e natura legale dell'obbligazione non sono considerati requisiti essenziali rispettivamente delle attività e delle passività.

Lo *standard setter* internazionale per il settore pubblico, difatti, definisce un *asset* come “una risorsa controllata da una entità economica per effetto di eventi passati e dalla quale sono attesi benefici economici futuri o servizi potenziali¹⁵ per la stessa”

¹⁴ Unica particolarità riguarda la possibilità che la successione dei pagamenti non rispecchi adeguatamente il principio della competenza economica. In tal caso, è fatta salva la possibilità, per il locatario, di avvalersi di un criterio sistematico differente, purché sia in grado di riflettere in modo più adeguato le modalità temporali di godimento dei benefici da parte dell'utilizzatore.

¹⁵ Il concetto di *servizio potenziale* è un elemento peculiare del settore pubblico. In tal senso, l'IPSAS 1 (IPSASB, 2014b: 84) dichiara altresì che: “Le attività forniscono alle entità economiche gli strumenti tramite i quali raggiungere i propri obiettivi. Le attività utilizzate per produrre beni e fornire servizi in linea con gli obiettivi di un'entità economica, ma che non generano direttamente flussi finanziari netti in entrata, sono spesso descritte come comprendenti servizi potenziali. Le attività utilizzate per generare flussi finanziari netti in entrata sono spesso descritte come comprendenti benefici economici futuri. Per ricomprendere tutti gli scopi cui le attività possono essere destinate, il presente principio utilizza il termine “benefici economici futuri o servizi potenziali” per definire le caratteristiche essenziali delle attività”.

(IPSASB, 2014b: 82), individuando pertanto come suoi elementi costitutivi:

- l'*utilità futura*, espressa in termini di benefici economici futuri o servizi potenziali ricavabili dall'utilizzo di una risorsa;
- il *controllo sostanziale*, ovvero la capacità di utilizzare o, in altro modo, beneficiare di una risorsa per il soddisfacimento dei propri obiettivi, essendo in grado, del pari, di escludere o comunque regolare l'accesso di altri soggetti a tali benefici;
- la *compiutezza dell'evento*, ovvero il verificarsi di un avvenimento passato da cui scaturisca il controllo sostanziale della risorsa.

La semplice stipula di un contratto di locazione consente di ottenere un immediato riscontro dell'effettivo soddisfacimento delle condizioni di *utilità* e *compiutezza*. La generica decisione di un'entità di munirsi di un determinato fattore produttivo (indipendentemente dalle modalità con cui ciò avviene), infatti, è logicamente associata all'opportunità di ottenere benefici economici futuri o servizi potenziali dal suo impiego, così come la conclusione di un accordo per il suo ottenimento diviene l'evento originario generante il processo di individuazione di un *asset*.

Sarà invece il sostanziale trasferimento, dal locatore al locatario, dei rischi e dei benefici associati alla proprietà del fattore produttivo locato (*leasing finanziario*), a garantire in merito alla presenza di una forma di *controllo sostanziale* e non necessariamente giuridico, inteso appunto, come possibilità di usufruire dei servizi associati all'utilizzo di un bene limitandone l'accesso a terzi (Solomons, 1988).

Sotto il profilo delle passività, l'IPSASB definisce una *liability* come “una obbligazione attuale che deriva da eventi passati ed il cui adempimento si suppone si concretizzi nell'impiego di risorse che incorporano benefici economici futuri o servizi potenziali” (IPSASB, 2014b: 83), individuando quindi come fattori determinanti:

- il sacrificio futuro, espresso in termini di privazione di benefici economici futuri o servizi potenziali per l'adempimento dell'obbligazione;
- l'inevitabilità dell'obbligo, ovvero la sostanziale incapacità per una entità economica di poter evitare l'adempimento dell'obbligazione;
- la *compiutezza dell'evento*, ovvero il verificarsi di un avvenimento passato da cui scaturisca la sostanziale inevitabilità dell'obbligazione stessa.

Specularmente a quanto affermato per la nozione di *asset*, la semplice stipula di un contratto di *leasing*, prescindendone dalla natura, assicura il naturale soddisfacimento delle condizioni di *sacrificio* e *compiutezza* dell'obbligo verso il locatore; del pari, sarà il sostanziale trasferimento, dal locatore al locatario, dei

rischi e dei benefici associati alla proprietà del fattore produttivo locato (che caratterizza appunto la natura finanziaria dell'operazione), a garantire anche in merito alla sostanziale *inevitabilità* dell'obbligazione assunta.

Nel prescrivere il trattamento contabile riservato all'ipotesi di *leasing* finanziario, l'IPSAS 13 individua tre aspetti fondamentali:

- a) il momento in cui iscrivere in bilancio gli elementi patrimoniali scaturenti dall'operazione di locazione finanziaria (**il momento della rilevazione contabile**);
- b) il valore al quale iscrivere tali elementi (**la misurazione**);
- c) il trattamento successivo riservato al bene locato ed al debito verso il locatore (**il trattamento successivo**).

a) Il momento della rilevazione contabile

La natura continuativa del contratto di *leasing* rende di fondamentale importanza stabilire "quando" sia opportuno rilevare in contabilità l'attività locata ed il debito verso il locatore.

È necessario distinguere il momento della classificazione di un *leasing*, che di norma avviene all'atto della stipulazione del contratto, dal momento della sua eventuale *recognition*, ovvero quando per il locatario, acquisendo l'*effettivo controllo* del bene locato, la "corrispondente" *obbligazione* viene *inevitabile*.

Prima della revisione del 2006, lo *standard setter* internazionale per il settore pubblico aveva indicato "*the inception of the lease*", vale a dire la data anteriore tra quella del contratto di *leasing* e quella dell'impegno delle parti sulle principali clausole dell'accordo, come il medesimo istante in cui classificare ed eventualmente rilevare in contabilità gli elementi patrimoniali associati ad una operazione di locazione. Secondo tale orientamento, pertanto, la *recognition* sarebbe potuta avvenire in un momento antecedente alla stipulazione del contratto, purché i due contraenti si fossero già adeguatamente impegnati per una sua conclusione positiva.

Tuttavia, questa posizione è stata oggetto di modifica nell'attuale versione dello *standard*, nel quale si distingue "*the inception of the lease*" dal "*commencement of the lease term*", vale a dire la data da cui il locatario acquisisce la possibilità di poter esercitare il proprio diritto sul bene locato.

In tal modo, l'IPSASB differenzia il momento in cui classificare l'operazione di *leasing* quale operativa o finanziaria (*the inception of the lease*), dal momento in cui iniziare a rilevare gli effetti contabili derivanti da tale classificazione (*the commencement of the lease term*), mantenendo così un atteggiamento

più coerente con quanto stabilito in termini di controllo sostanziale¹⁶.

b) La misurazione

Coerentemente con quanto affermato dallo IAS 17, l'IPSAS 13 prevede che l'iscrizione del bene locato (e di riflesso del debito verso il locatore) debba avvenire al *fair value*, ovvero, se minore, al *valore attuale dei pagamenti minimi richiesti dal contratto*. In tal modo, lo *standard setter* internazionale del settore pubblico, pur valutandola quale ipotesi residuale, considera possibile la circostanza secondo la quale il costo sostenuto dal locatario, o meglio, il *valore attuale dei pagamenti minimi richiesti dal leasing*, che in sostanza lo manifesta, sia differente dal prezzo che quest'ultimo avrebbe pagato in occasione di un acquisto immediato, in condizioni normali, ovvero il *fair value* del bene.

Al fine di determinare il *valore attuale dei pagamenti minimi richiesti dal contratto* sarà necessario individuare:

- 1) i flussi da prendere in considerazione nel processo di attualizzazione;
- 2) il tasso di sconto da utilizzare, al fine di scindere l'ammontare cui iscrivere il bene locato in contabilità dall'onere finanziario legato alla possibilità di differirne nel tempo il pagamento.

L'IPSAS 13 stabilisce che i flussi idonei a tale scopo coincidano con gli *outflows* che, alla data di inizio del contratto, siano di competenza esclusiva del locatario, vale a dire:

- tutti i pagamenti richiesti al locatario nel corso della durata del *leasing* (esclusi i canoni di locazione sottoposti a condizione, i costi per servizi e le imposte che devono essere pagati dal locatore ed essere a lui rimborsati);
- qualsiasi importo del valore residuo del bene locato, ovvero la stima del suo *fair value* al termine del contratto di *leasing*, solo se garantito dal locatario o da un terzo a lui collegato (tale stima dovrà essere basata sul livello dei prezzi e sulle condizioni di mercato esistenti all'inizio dell'operazione);
- il pagamento richiesto per esercitare l'opzione d'acquisto, quando l'esercizio è ritenuto ragionevolmente certo, vale a dire nell'ipotesi in cui il prezzo d'esercizio sia sufficientemente inferiore alla stima del *fair value* del bene alla data in cui l'opzione sarà esercitabile.

¹⁶ Questa soluzione, infatti, consente di rilevare elementi patrimoniali nella contabilità del locatario, nel momento stesso in cui quest'ultimo acquisisce il *controllo sostanziale* della risorsa oggetto di valutazione e non in un periodo ad esso antecedente.

Nonostante l'apparente linearità della soluzione adottata, problemi specifici sorgono in riferimento alla:

- 1) presenza di canoni sottoposti a condizione¹⁷;
- 2) considerazione del valore residuo (*residual value*) del bene locato¹⁸.

Specifiche difficoltà assume la scelta del tasso di attualizzazione, giacché, essendo espressione del costo sostenuto dal locatario per il “*servizio differimento*”, consente di ottenere in via indiretta la misura del valore iniziale del bene in *leasing* (e del “corrispondente” debito verso il locatore) da rilevare in contabilità.

L'IPSAS 13 prevede, a tal fine, che il locatario debba utilizzare il *tasso d'interesse implicito del leasing*, ovvero quel tasso che il locatore utilizza per il calcolo dell'ammontare complessivo dei pagamenti richiesti, a qualsiasi titolo, nell'arco dell'intera durata dell'operazione. Qualora il locatario non sia in grado di calcolarlo, bisognerà utilizzare il *tasso marginale d'interesse del locatario*, vale a dire quel tasso che, all'inizio del contratto, il locatario dovrebbe pagare per un prestito, con durata e garanzie simili, necessario per acquistare il bene oggetto di locazione.

c) Il trattamento successivo

Una volta iscritto in bilancio, il bene locato sarà trattato come un qualsiasi altro fattore produttivo durevole e, pertanto, sarà oggetto di un normale processo di ammortamento, in considerazione della sua vita utile.

Qualora non esista una ragionevole certezza che, al termine del *leasing*, il locatario acquisterà la proprietà del bene, quest'ultimo dovrà essere ammortizzato nel periodo di tempo più breve fra la sua vita utile e la durata del contratto.

¹⁷ Per *canone di locazione sottoposto a condizione* si intende quella parte del canone di *leasing* (o anche l'intero canone), di importo variabile, dipendente da un fattore diverso dallo scorrere del tempo (quale una percentuale di vendite, un ammontare d'uso, indici di prezzo, tassi di interesse di mercato).

¹⁸ Potrebbe determinarsi una situazione particolare nell'ipotesi in cui quota parte o l'intero importo del valore residuo del bene locato fosse garantito da un terzo soggetto indipendente dal locatario (non è infrequente, infatti, l'ipotesi in cui il valore residuo del bene oggetto di locazione sia interamente garantito dal produttore del bene stesso). In tale circostanza, il valore dei pagamenti minimi richiesti dal contratto, calcolati da parte del locatario, non comprenderebbe la misura del valore residuo del bene locato, laddove, invece, tale valore andrebbe ad alimentare la misura dei pagamenti minimi ricavabili dal locatore. Pertanto, qualora il *residual value* fosse di importo rilevante, la medesima operazione di *leasing* potrebbe essere giudicata operativa dal locatario e finanziaria dal locatore, ravvisandosi la paradossale situazione secondo cui l'*asset* oggetto del *leasing* non compaia nella situazione patrimoniale né dell'uno né dell'altro (Sutton, 2000).

Il trattamento successivo previsto per il debito verso il locatore, invece, è strettamente connesso con le modalità di contabilizzazione prescritte per i pagamenti richiesti nel corso del contratto.

Difatti, la variazione finanziaria negativa associata alla corresponsione dei canoni di locazione, per una parte dovrà imputarsi a riduzione del debito verso il locatore (quota capitale) e per l'altra misurerà l'ammontare degli oneri finanziari di competenza dello specifico periodo oggetto di valutazione (quota interessi).

Posta la costanza temporale dell'importo dei canoni periodici richiesti, il calcolo della quota capitale e della quota interessi è legato alla prescrizione dello *standard* in questione secondo cui i costi finanziari devono essere imputati ai vari periodi entro i quali si estende l'operazione in maniera tale da ottenere, in ognuno di questi, un tasso d'interesse costante sulla passività residua.

Di conseguenza, l'onere finanziario, che andrà a gravare sui vari esercizi in cui si estende l'operazione di locazione, sarà, in termini assoluti, decrescente.

Infine, per quel che riguarda la rappresentazione in bilancio, l'IPSAS 13 indica esclusivamente il trattamento per le passività, da esporsi nello stato patrimoniale, scindendo la parte corrente da quella immobilizzata¹⁹.

4 – L'IPSAS 23. I proventi derivanti da operazioni di natura non commerciale – Imposte e Trasferimenti ²⁰

4.1 – Oggetto dello standard. Le “*non-exchange transactions*”

La considerevole rilevanza dei proventi derivanti dalle operazioni di natura non commerciale (*revenue from non-exchange transactions*) per la gran parte delle entità operanti nel settore pubblico e l'assenza a livello internazionale di uno *standard* generalmente accettato specificatamente dedicato a tale argomento ha portato, nel 2002, alla costituzione di un apposito *Steering Committee* in seno all'IPSASB (all'epoca PSC), finalizzato alla redazione di un primo documento sul tema in questione.

A seguito di un articolato percorso durato più di quattro anni²¹, nel dicembre del 2006, l'IPSASB ha

¹⁹ Accanto ai dati di carattere prettamente contabile, l'IPSAS 13 richiede al locatario ed al locatore un'adeguata *disclosure*, differente in relazione alla specifica tipologia di *leasing* oggetto di valutazione.

²⁰ Il presente paragrafo è tratto da: (Capalbo, Sorrentino, 2013; Sorrentino, Smarra 2013).

²¹ Il lavoro dello *Steering Committee* si è concretizzato nel gennaio del 2004 con l'emanazione di un *Invitation To Comment* (ITC), cui è seguito l'*Exposure Draft* (ED) 29 – *Revenue from Non-Exchange Transactions (Including Taxes and Transfers)* del gennaio del 2006.

emanato l'IPSAS 23 (IPSASB, 2014d) che, analogamente all'IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information about the General Government Sector* (oggetto di analisi nel paragrafo successivo) ed all'IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*, analizza il trattamento contabile di una problematica peculiare per il settore pubblico (le operazioni di natura non commerciale, appunto), senza quindi avere alcuna diretta ed univoca corrispondenza tra i vari principi emanati dallo IASB²².

Per *non-exchange transactions* (operazioni di natura non commerciale), l'IPSASB intende tutte quelle operazioni in cui una entità economica riceve (cede) risorse di un dato valore da (ad) un'altra entità economica senza cedere (ricevere) *direttamente* in cambio risorse approssimativamente di identico valore.

Tipico esempio di tale tipologia di operazione sono le *imposte*, ovvero la maggiore fonte di ricavo per la gran parte degli Stati e, più in generale, delle entità operanti nel settore pubblico che, in virtù del loro potere sovrano, ne impongono il pagamento ai singoli individui ed alle entità economiche che operano nella loro giurisdizione (i cosiddetti contribuenti).

Pagando le tasse, i contribuenti di uno Stato trasferiscono risorse a quest'ultimo senza ricevere *direttamente* in cambio benefici approssimativamente di ugual valore. La serie di servizi sociali di cui un contribuente può generalmente beneficiare, difatti, non è predisposta da uno Stato come diretto corrispettivo per il pagamento delle imposte.

Tutte le altre situazioni che implicano afflussi di risorse, sia finanziarie sia patrimoniali, derivanti da operazioni di natura non commerciale sono identificate dall'IPSAS 23 con il termine di *trasferimenti*. In particolare, lo *standard* in questione analizza più nel dettaglio:

- le cancellazioni di debito (*debt forgiveness*);
- le sanzioni (*fines*);
- i lasciti (*bequests*);
- le donazioni (*gifts and donations, including goods-in kind*);
- i servizi in natura (*services in-kind*)²³.

²² Tuttavia, nelle *Basis for Conclusions*, l'IPSASB dichiara come, nella definizione dell'IPSAS 23, abbia preso in considerazione le disposizioni di due IAS/IFRS in particolare (lo IAS 20 – *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance* e lo IAS 41 – *Agriculture*).

²³ Sembra opportuno, tuttavia, sottolineare che l'IPSAS 23 non si applica a tutte quelle *non-exchange transactions* che risultano in una aggregazione aziendale, non avendo l'IPSASB ancora trattato esplicitamente tale problematica per il settore pubblico.

4.2 – *L'effetto contabile di una operazione di natura non commerciale: provento o passività ?*

Una volta verificata l'esistenza delle caratteristiche necessarie per poter definire, *nella sostanza*²⁴, una transazione come “*non-exchange*”, sarà necessario valutare la presenza di una serie di requisiti che consentano di qualificare tale transazione come “contabile” e quindi di poterne rilevare i relativi effetti nei tradizionali schemi di sintesi del bilancio. In tal senso, in una sorta di percorso logico-progressivo, sarà necessario:

1. verificare che gli afflussi di risorse derivanti da una operazione di tal genere soddisfino le condizioni necessarie per poter essere qualificati come *asset*;
2. in caso positivo, verificare che tale *asset* posseda i requisiti necessari per poter essere rilevata in bilancio (*recognition*);
3. in ipotesi di ulteriore caso positivo, iscrivere l'*asset* in bilancio ed analizzarne nel dettaglio le caratteristiche, in virtù delle quali rilevare alternativamente la nascita di:
 - a. una passività (*liability*);
 - b. un componente positivo di reddito (*revenue*);
 - c. una combinazione dei due.

Con riferimento al punto sub 1., rinviando alla definizione di *asset* esposta nel paragrafo precedente, si ricorda che lo *standard setter* internazionale per il settore pubblico individua come suoi elementi costitutivi:

- l'utilità futura;
- il controllo sostanziale;
- la compiutezza dell'evento.

Una volta verificata la presenza di tali elementi costitutivi, una qualsiasi entità economica operante nel settore pubblico potrà rilevare contabilmente (punto sub 2.) solo quegli *asset* per i quali:

- sia probabile che i futuri benefici economici o i servizi potenziali ad essi associati affluiranno all'entità stessa;

e

- il relativo *fair value* possa essere determinato attendibilmente.

²⁴ Lo *standard* sottolinea più volte la necessità di esaminare la sostanza della transazione al fine di valutare la sua natura “*non-exchange*”. In tal senso, prevede esplicitamente la possibilità che, in luogo di una operazione di natura non commerciale, una transazione possa rappresentare un contributo da parte dei proprietari (*contributions from owners*).

Nell'ipotesi in cui ciò avvenga, e quindi il perfezionamento di una operazione di natura non commerciale porti alla nascita di un'*asset contabile* (ovvero di una risorsa che possiede i requisiti necessari sia per poter essere qualificata come *asset* sia per poter essere rilevata *contabilmente* come tale), sarà necessario analizzarne nel dettaglio le caratteristiche (punto sub 3.). In tal senso, dall'analisi dell'IPSAS 23 è possibile accertare la presenza di due diverse macro-categorie di *asset*:

- la prima, che accoglie tutte quelle risorse rispetto alle quali non esistono vincoli di alcun genere;
- la seconda, che accoglie tutte quelle risorse rispetto alle quali esistono vincoli specifici, espressi in termine di:
 - *restrizioni*, ovvero clausole che, in virtù di precise disposizioni legislative o di accordi vincolanti con soggetti terzi, definiscono gli scopi per i quali una risorsa possa essere utilizzata (*performance obligation*);
 - *condizioni*, ovvero clausole che, in virtù di precise disposizioni legislative o di accordi vincolanti con soggetti terzi, non solo definiscono gli scopi per i quali una risorsa possa essere utilizzata (*performance obligation*), ma ne dispongono anche l'eventuale restituzione al cedente originario, nell'ipotesi in cui tali scopi non siano soddisfatti (*return obligation*)²⁵.

In tale contesto, l'IPSAS 23 sostiene che, in virtù della suddetta *return obligation*, nel momento stesso in cui l'entità ricevente acquisisce il controllo di una attività soggetta a *condizioni*, sorge a suo carico una obbligazione attuale (*present obligation*) al trasferimento di benefici economici futuri o servizi potenziali a favore dell'entità cedente. Qualora sia probabile che per estinguere tale obbligazione l'entità ricevente dovrà privarsi di futuri benefici economici o servizi potenziali e, del pari, sia possibile effettuare una stima attendibile dell'ammontare di tale obbligazione, l'entità ricevente, a fronte dell'*asset* soggetto a *condizioni*, rileverà in bilancio una passività (*liability*).

Di contro, a fronte delle attività soggette a *restrizioni*, e tanto più di quelle non soggette ad alcun vincolo, l'entità ricevente rileverà più semplicemente in bilancio un componente positivo di reddito (*revenue*). In tal caso, difatti, l'IPSASB ritiene che la sola *performance obligation* (caratterizzante le attività soggette a *restrizioni*) non abbia le caratteristiche necessarie per poter dar luogo alla nascita di

una passività. Passività che potrebbe sorgere solo in un momento successivo, nell'ipotesi in cui l'entità ricevente non utilizzi la risorsa ottenuta secondo le indicazioni previste e sia per questo motivo formalmente condannata al pagamento di una sanzione pecuniaria. In tal caso, quindi, la *liability* sorgerebbe come conseguenza della mancata esecuzione della restrizione prevista, e non certo come effetto immediato dell'acquisizione del controllo della risorsa ricevuta.

Nell'ipotesi in cui le *condizioni* si riferiscano solo ad una parte della risorsa trasferita, a fronte di quest'ultima sarà contabilizzato sia un componente positivo di reddito (per la parte non soggetta a condizioni) sia una passività (per la parte che, soggetta a *condizioni*, dà luogo ad una *present obligation*). Del pari, qualora una *condizione* sia oggetto di adempimento progressivo, si assisterà ad una progressiva riduzione della passività originariamente iscritta in bilancio a fronte della quale si rileveranno componenti positivi di reddito.

Tuttavia, a dimostrazione delle difficoltà associate alla definizione di un sistema informativo-contabile *accrual* unitario per il settore pubblico, si rileva come il trattamento contabile riservato alle transazioni di natura non commerciale non sia uniforme a livello internazionale. Tipico esempio è quello dell'Australia, dove l'AASB 1004 – *Contributions*, il principio contabile australiano che tratta tali operazioni, stabilisce che a fronte di un *asset* ottenuto come conseguenza di un "*non-reciprocal transfer*" sia sempre contabilizzato un componente positivo di reddito (AASB, 2007a).

L'*Australian Accounting Standards Board* (AASB)²⁶ ritiene infatti che un trasferimento possa dar luogo ad una obbligazione attuale e quindi ad una passività a carico di una *not-for-profit entity* solo nell'ipotesi in cui sia *reciprocal*, ovvero nel caso in cui cedente e ricevente scambino tra loro ed in via diretta risorse approssimativamente di identico valore (AASB, 1995; Newberry, 2001). Per definizione, quindi, una qualsiasi operazione di natura non commerciale, essendo *non reciprocal*, non potrà in alcun caso dar luogo ad una passività per il soggetto ricevente, a prescindere dai vincoli presenti sulla risorsa trasferita.

Del pari, anche il trattamento contabile riservato all'eventualità che le risorse siano ricevute in via anticipata (*advance receipt*), ovvero prima che sia perfezionato l'evento per effetto del quale una entità ne acquisisce il controllo sostanziale (ad esempio, la stipula di un accordo vincolate tra le parti), differisce sostanzialmente. Difatti, mentre l'IPSAS 23 prevede in tal caso la nascita di una passività, lo *standard setter* australiano, per le stesse motivazioni di cui sopra, è coerente nel sostenere la rilevazione di un componente positivo di reddito.

²⁵ Anche in questo caso, come per la definizione della natura di una transazione "*non-exchange*", lo *standard* richiede espressamente di analizzare la natura sostanziale delle clausole poste a carico degli *asset* oggetto di valutazione.

²⁶ L'AASB è lo *standard setter* australiano, unico sia per il settore privato sia per quello pubblico.

4.3 – La valutazione delle risorse derivanti da una operazione di natura non commerciale

Lo *standard setter* internazionale per il settore pubblico prevede che un *asset* acquisito per mezzo di una *non-exchange transactions* sia inizialmente valutato al *fair value* calcolato all'atto della sua acquisizione. Coerentemente con l'impostazione valutativa adottata dallo IASB, ai cui principi generali si apertamente è ispirato, l'IPSASB ritiene che l'utilizzo di una tale configurazione di valore (*fair value*) rifletta la sostanza dell'operazione e le sue conseguenze per l'entità che riceve la risorsa. In una normale operazione di natura commerciale, difatti, vi è la diffusa *presunzione* della sostanziale coincidenza tra il costo di acquisto di un bene ed il suo *fair value* all'atto della rilevazione iniziale (*fresh-start measurement*). Tuttavia, per definizione, in una operazione di natura non commerciale, il corrispettivo ceduto per l'acquisizione di un *asset* non coincide, anche in via approssimativa, con il *fair value* della risorsa acquisita. Pertanto, l'utilizzo di tale valore (*fair value*), sempre secondo l'IPSASB, consente di garantire una più fedele rappresentazione contabile degli effetti generati da una transazione *non-exchange*.

Nell'ipotesi in cui le peculiari caratteristiche dell'*asset* determinino la rilevazione contabile di una passività (attività soggette a condizioni), quest'ultima sarà valutata in base alla migliore stima dell'ammontare richiesto per estinguere l'obbligazione attuale (*present obligation*) che la sostanzia. Tale stima dovrà tener conto dei rischi e delle incertezze che caratterizzano l'obbligazione assunta nonché, qualora sia rilevante, del valore attuale del denaro.

Infine, nell'ipotesi in cui a fronte di una risorsa acquisita da una operazione di natura non commerciale sia rilevato in bilancio un componente positivo di reddito (attività soggette a restrizioni o senza alcun vincolo), lo stesso sarà imputato a conto economico per un ammontare pari all'incremento netto associato alla risorsa ricevuta, vale a dire al suo *fair value*²⁷.

4.4 – Esempi tipici di operazioni di natura non commerciale: Imposte e Trasferimenti

L'IPSAS 23 analizza nel dettaglio alcune tipologie di operazioni che considera particolarmente rappre-

sentative della più generale categoria delle "*non-exchange transactions*".

Tra queste, un ruolo fondamentale è assunto dalle *imposte*, in quanto rappresentano la principale fonte di ricavo per la gran parte delle entità operanti nel settore pubblico. Come sottolineato in precedenza, le tasse presentano le caratteristiche necessarie richieste dallo *standard* in questione per poter essere qualificate a pieno titolo come operazioni di natura non commerciale.

Peraltro, gli effetti della contabilizzazione secondo una modalità *economico-patrimoniale* di questa peculiare tipologia di "*non-exchange transaction*" rappresenta forse uno dei principali aspetti innovativi legati all'utilizzo di un sistema contabile *accrual* per il settore pubblico. Difatti, in virtù della vigente definizione di *asset* accolta dall'IPSASB, ed in particolare del concetto di controllo sostanziale di un bene per effetto di un evento passato, una entità operante nel settore pubblico avrebbe la possibilità di rilevare in bilancio le risorse derivanti dall'imposizione fiscale finanche prima che le stesse siano finanziariamente acquisite.

Tale circostanza, anche in virtù dell'imponente impatto quantitativo che le imposte hanno sul bilancio della gran parte delle entità operanti nel settore pubblico (con particolare riferimento alle unità di governi centrali e/o locali), avrà un effetto rivoluzionario soprattutto in quei contesti, come quello del nostro paese, ancora prettamente ancorati alla considerazione degli aspetti finanziari nella rilevazione di tali peculiari transazioni.

L'IPSAS 23 utilizza l'espressione di "*taxable event*" (evento imponibile) per definire l'evento passato da cui scaturisce il controllo sostanziale di una risorsa derivante dall'esercizio dell'attività impositiva di una *public sector entity* e, quindi, il primo momento possibile in cui quest'ultima potrebbe rilevarla in bilancio (sempre che siano verificate anche le condizioni generali di *recognition*). Con riferimento alle più comuni tipologie di *imposte*, l'evento imponibile è individuato:

- nella produzione del reddito imponibile da parte del contribuente durante il periodo di tassazione, per quanto riguarda l'imposta sul reddito (*income tax*);
- nell'esercizio di una attività tassabile da parte del contribuente durante il periodo di tassazione, per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto (*value added tax*);
- nella movimentazione attraverso le frontiere doganali di beni o servizi soggetti a dazi, per quanto riguarda i dazi doganali;

nella morte del soggetto che possiede le proprietà imponibili, per quanto riguarda la tassa di successione.

In tema di valutazione, in linea con le disposizioni fornite a livello generale, lo *standard* in questione

²⁷ Per una esemplificazione della corretta modalità di *recognition* delle operazioni oggetto del presente principio si rinvia a: (Commissione Europea, 2011; National Treasury, 2014).

dispone che un *asset* scaturito da una transazione tributaria debba essere misurato in base alla migliore stima del flusso di risorse che una entità economica ritiene di poter ottenere, tenendo in debita considerazione sia la probabilità che tali risorse affluiscono all'entità sia il loro *fair value*.

Il passaggio dalle indicazioni concettuali all'applicazione pratica non è tuttavia immediato. Le risorse derivanti da quelle imposte caratterizzate da uno sfasamento temporale tra *taxable event* ed effettivo incasso (su tutte, l'imposta sul reddito) presentano infatti problematiche peculiari, soprattutto con riferimento alla loro attendibile misurazione. In tal caso, l'IPSASB prevede che le varie entità pubbliche possano predisporre appositi modelli statistici basati sulle evidenze storiche, da utilizzare proprio al fine di ottenere una attendibile misurazione di tali risorse.

Nella definizione di questi modelli una *public sector entity* dovrebbe tenere in debita considerazione, tra l'altro:

- il momento effettivo in cui si ritiene di incassare finanziariamente l'imposta;
- la possibilità concessa ai contribuenti di differire il pagamento della stessa;
- l'eventuale ritardo dei contribuenti nel presentare i modelli di dichiarazione fiscale;
- la complessità delle norme tributarie che determinano lungaggini temporali nella corretta definizione dell'ammontare delle tasse dovute dai vari contribuenti.

Eventuali errori derivanti da misurazioni basate sull'utilizzo di tali modelli dovranno essere rettificati coerentemente con quanto disposto in merito dall'IPSAS 3 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors* (Politiche contabili, cambiamenti nelle stime contabili ed errori).

La rilevanza contabile che le *imposte* assumono all'interno del contesto pubblico è dimostrata indirettamente anche dalla definizione residuale che l'IPSASB assegna al termine *trasferimenti*, dal momento in cui li identifica con tutte quelle situazioni, differenti delle imposte, che determinano afflussi di risorse derivanti da operazioni di natura non commerciale.

All'interno di questa macro-categoria di *non-exchange transactions*, l'IPSAS 23 analizza nel dettaglio:

- la **cancellazione del debito** (*debt forgiveness*), ovvero la situazione in cui un mutuante rinuncia, senza quindi adeguato corrispettivo, ad un credito che vanta nei confronti di una entità pubblica. In tal caso, quest'ultima, a fronte della passività cancellata, rileverà un componente positivo di reddito, per

un ammontare pari al *fair value* del debito eliminato;

– le **sanzioni** (*fines*), ovvero quei futuri benefici economici o servizi potenziali ricevuti o ricevibili da parte di una entità del settore pubblico, per effetto della decisione di una Corte o di un qualsiasi altro ente che possa imporre la legge, in conseguenza alla violazione di disposizioni legislative o regolamenti da parte di un individuo o di un'altra entità economica. In genere, le sanzioni comportano il trasferimento di risorse di natura finanziaria e quindi di immediata misurazione, cui non viene associato alcun vincolo;

- i **lasciti** (*bequests*), ovvero i trasferimenti effettuati in base alle disposizioni della volontà di una persona deceduta. L'evento passato per effetto del quale normalmente un'entità acquisisce il controllo sostanziale della risorsa oggetto di lascito è la morte del testatore o la formale omologazione del suo testamento. Tali risorse saranno iscritte in bilancio al *fair value*;
- le **donazioni** (*gifts and donations, including goods in-kind*), ovvero i trasferimenti volontari effettuati in denaro e/o in natura, normalmente liberi da qualsiasi vincolo. L'evento passato per effetto del quale normalmente un'entità acquisisce il controllo sostanziale di una risorsa oggetto di donazione è il ricevimento della stessa. Tali risorse saranno iscritte in bilancio al *fair value*.

Trattamento a parte meritano infine i **servizi in natura** (*services in-kind*), ovvero quei servizi che singoli individui (o altre entità economiche) forniscono alle entità operanti nel settore pubblico nell'ambito di operazioni di natura non commerciale (senza quindi ottenere in cambio alcun corrispettivo o comunque un corrispettivo approssimativamente di valore non identico).

L'inevitabile aleatorietà associata sia alla possibilità di poter esercitare un controllo sostanziale su tali servizi sia alla opportunità di poter arrivare ad una loro valutazione attendibile ha indotto l'IPSAS 23 a prescrivere la facoltà, e non l'obbligo, di rilevarli contabilmente, incoraggiandone in ogni caso la comunicazione attraverso le note al bilancio (*disclosure*).

5 – Il Decreto Legislativo n. 118 del 23 giugno 2011

5.1 – La (re)introduzione della contabilità economico-patrimoniale per gli enti locali italiani

Nel giugno del 2011 è stato emanato il D.Lgs. n. 118 recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi, a norma degli articoli

1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42²⁸. Con tale decreto, il Legislatore ha inteso ridisegnare l'assetto ed il funzionamento dei sistemi contabili di Regioni, Province e Comuni (nonché dei rispettivi enti strumentali), attuando un processo di riforma organico degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci delle amministrazioni pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili al fine di:

- consentire il controllo dei conti pubblici nazionali;
- verificare la rispondenza dei conti pubblici alle condizioni dell'articolo 104 del Trattato istitutivo dell'Unione Europea;
- favorire l'attuazione del federalismo fiscale.

Nell'ambito di tale percorso riformista, specifica attenzione è stata naturalmente riservata alle modalità di rilevazione contabile dei diversi accadimenti di gestione. Dalla lettura combinata degli artt. 2 e 36 del Decreto in oggetto si evince che a partire dal 1° gennaio 2015, a seguito di un periodo di sperimentazione triennale (partita nel 2012)²⁹, la *contabilità economico-patrimoniale* affianca il sistema principale di rilevazione contabile di tali enti rappresentato dalla contabilità finanziaria, con l'obiettivo di aumentare il contenuto informativo dei loro documenti contabili, in riferimento sia alla dinamica reddituale della gestione sia all'evoluzione del valore del patrimonio (Bruno, 2014; Grandis, Mattei, 2012; Grandis, Mattei, 2014; Iannelli, Tesone, 2013; Ranucci, 2012)³⁰.

In verità, la richiesta di utilizzo di un sistema contabile *accrual basis* in ambito pubblico non è una novità assoluta per il nostro paese, né riguarda esclusivamente gli enti locali.

Difatti, già con la legge n. 142/1990 e con il successivo D.Lgs. n. 77/1995 (la cui disciplina è poi confluita nel Tuel) era stato imposto agli EE.LL. di redigere il conto del patrimonio ed il conto economico; del pari, anche i Principi Contabili per gli Enti locali emanati a partire dal Marzo 2004

²⁸ Alcune disposizioni originariamente previste nella versione del 2011 sono state successivamente modificate dal D.L. 31 agosto 2013, n. 102, nonché dal d.lgs. 10 agosto 2014, n. 126, dalla L. 23 dicembre 2014, n. 190 e, in ultimo, dal D.L. 19 giugno 2015, n. 78.

²⁹ Nel terzo ed ultimo anno di sperimentazione (2014), gli enti in sperimentazione sono stati complessivamente 405 (4 Regioni, 23 Province, 373 Comuni e 5 Unioni di Comuni). L'elenco dettagliato dell'evoluzione degli enti in sperimentazione dal 2012 al 2014 è liberamente scaricabile al seguente link: http://www.rgs.mef.gov.it/_Documenti/VERSIONE-I/e-GOVERN-ME1/ARCONET/Sperimentazione/Elenco_enti_in_sperimentazione.pdf.

³⁰ In verità, per gli enti che non hanno svolto la sperimentazione, l'applicazione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e del bilancio consolidato è posticipata di un anno, ovvero al 1° gennaio 2016.

dall'*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali*³¹, ancorché non obbligatori per legge, richiamano più volte l'utilizzo di una contabilità economico-patrimoniale, che tuttavia sino ad oggi non è mai stata oggetto di concreta e corretta applicazione, se non in casi eccezionali ed isolati.

Quanto al percorso di armonizzazione contabile relativo agli altri comparti della pubblica amministrazione, di là dalla *sanità*, anch'essa disciplinata dal D.Lgs. n. 118/2011 ed alle *altre amministrazioni pubbliche*, regolamentate invece dal D.Lgs. 91/2011, di estrema rilevanza risultano le novità introdotte per il *sistema universitario*. Dopo un processo durato più di un anno, il D.Lgs. 18/2012 ha difatti introdotto la contabilità economico-patrimoniale e il bilancio unico anche per le università. Vent'anni dopo la riforma del sistema di finanziamento degli atenei (che ha sancito la loro autonomia finanziaria), questo provvedimento porterà un'ulteriore, importante innovazione in quanto prevede due cambiamenti radicali: il passaggio dalla contabilità finanziaria di tipo pubblico a una economico-patrimoniale (Cep) di tipo civilistico e l'adozione del bilancio unico in luogo dei molteplici bilanci autonomi dei dipartimenti e degli altri centri autonomi (Agasisti, Catalano, 2012).

5.2 – Il Principio contabile applicato della contabilità economico-patrimoniale ed il trattamento previsto per il leasing finanziario e per i proventi di natura tributaria

Uno degli elementi di maggiore forza di quest'ultima riforma è rappresentato dalla maggiore organicità della stessa, manifestata tra le altre cose dalla presenza di diversi documenti applicativi allegati al Decreto, tra cui spicca, ai fini del presente studio, il '*Principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria*' (Allegato A/3 al D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii.). In tale principio sono illustrati i criteri da utilizzare per la valutazione delle voci dell'attivo e del passivo patrimoniale, nonché delle operazioni di gestione sospese secondo una logica prettamente *accrual*.

Da una prima analisi del documento emerge chiaramente come, a fronte di una sostanziale coincidenza con i criteri di valutazione previsti nel

³¹ L'*Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali* è istituito presso il Ministero dell'Interno e ha il compito di promuovere la corretta gestione da parte delle amministrazioni locali, delle risorse finanziarie, strumentali e umane. L'Osservatorio - previsto dall'articolo 154 del Testo unico sugli Enti locali, 267/2000 - è un organismo di impulso, di garanzia e monitoraggio sulla vita finanziaria degli Enti locali. È incardinato nell'ambito della Direzione centrale per la finanza locale e per i servizi finanziari dell'amministrazione civile del Ministero dell'Interno. Per maggiori informazioni al riguardo, si veda: <http://osservatorio.interno.it/gdmhome.html>.

codice civile e nei principi contabili nazionali emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)³², vi siano novità rilevanti proprio con riferimento al trattamento contabile sia delle transazioni non commerciali derivanti dall'esercizio dell'attività istituzionale sia, soprattutto, dell'operazione di *leasing* finanziario.

Iniziando da quest'ultima, che presenta sicuramente il carattere di maggiore eccezionalità, il punto n. 6.1 del principio in questione, se in linea generale stabilisce che la *“condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali e immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi”*, richiamando di fatto quanto indicato nell'OIC 16 (D'Alessio, et al., 2015), è altresì inequivocabile nello specificare che *“costituiscono eccezione a tale principio i beni acquisiti attraverso il leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'Amministrazione pubblica alla data della consegna, rappresentati nel conto del patrimonio con apposite voci”*.

Attraverso tale disposizione, quindi, il Legislatore nazionale, in controtendenza con quanto osservabile in ambito *profit*³³, ha inteso applicare concretamente alla fattispecie del *leasing pubblico* il principio della *prevalenza della sostanza sulla forma*, prevedendo così, di fatto, una sua contabilizzazione secondo quanto disposto proprio dall'IPSAS 13 (Vecchi, 2011). Una conferma dell'approccio “internazionale” assunto con riferimento alla contabilizzazione *accrual* dell'operazione di *leasing* in ambito pubblico è desumibile anche dalla lettura del *‘Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria’* (Allegato A/2 al D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii.), in cui si richiama più volte ed in modo esplicito lo IAS 17, da cui, si è detto, scaturisce il corrispondente principio contabile internazionale per il settore pubblico (Mulazzani, 2013)³⁴.

Quanto al trattamento contabile riservato ai *“proventi acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali”*, quali ad esempio i trasferimenti correnti o i proventi di natura tributaria, per i quali quindi non è possibile individuare una specifica transazione commerciale dell'entità pubblica, il punto 2 del Principio contabile applicato della

contabilità economico-patrimoniale stabilisce che l'imputazione contabile deve avvenire nell'esercizio *“in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento)³⁵, qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate”*.

A prima vista, la precedente disposizione sembrerebbe essere completamente in contrasto con quanto invece stabilito dall'IPSAS 23 che, si è detto, vincola la rilevazione dei proventi originati da operazioni (istituzionali) non commerciali al c.d. *“taxable event”*, ovvero al momento in cui è associata la rilevazione della corrispondente attività contabile.

Il punto 3.2 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria stabilisce, infatti, che *“l'accertamento delle entrate è effettuato nell'esercizio in cui sorge l'obbligazione attiva con imputazione contabile all'esercizio in cui scade il credito”*, ovvero nell'esercizio in cui il credito diviene esigibile.

Lo stesso Allegato A/2 al D.Lgs. 118/2011 e ss.mm.ii., al punto 3.7, delinea le modalità con cui accertare le diverse entrate tributarie, come sintetizzato di seguito³⁶.

Entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari	<p>I principi contabili delineano due ipotesi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - a <u>regime</u> saranno accertate e imputate contabilmente all'esercizio in cui è emesso il ruolo. Accertando l'importo del ruolo complessivo, i principi contabili raccomandano di applicare anche le regole dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti e la rateizzazione delle entrate di cui si tratterà nel prosieguo; - nei casi in cui sia già stato emesso il ruolo ma le relative entrate non siano state accertate- ritenendo opportuno, per ragioni di prudenza, procedere all'accertamento per cassa- potranno essere accertate per cassa fino al loro esaurimento. I principi contabili, in questi casi, prevedono che ai fini di una effettiva trasparenza contabile sia opportuno effettuare una rappresentazione di tali crediti, al netto del fondo svalutazione crediti, nel conto del
--	---

³² Ai quali, peraltro, il punto n. 8 del principio in questione fa esplicito ed inequivocabile rinvio.

³³ In tal senso, infatti, si ricorda che in ambito *profit*, in ipotesi di locazioni finanziarie, è prevista l'indicazione nella sola Nota Integrativa (punto 22, art. 2427 c.c.) di informazioni aggiuntive relative alla rappresentazione dei contratti di *leasing* in base al *metodo finanziario*.

³⁴ Per una esemplificazione numerica del caso in esame si rinvia a: (Nigro, 2004; Pollini, 2007; Pollini, 2009; Sorrentino, 2012).

³⁵ Nell'ambito del sistema contabile *cash basis* attualmente in essere nel nostro paese, l'accertamento rappresenta la prima delle tre fasi di gestione delle entrate (le successive sono, in ordine cronologico, la *riscossione* ed il *versamento*) mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare, nonché fissata la relativa scadenza (Art. 179, comma 1, T.U.E.L.).

³⁶ Lo schema è tratto da: (Civetta, 2014: 204, 205).

	patrimonio indicandoli tra le Immobilizzazioni o nell' Attivo circolante (a seconda della data del credito) dello stato patrimoniale iniziale del primo annodi adozione della contabilità economico-patrimoniale con il principio della contabilità finanziaria potenziato. A seguito della riscossione di tali crediti si provvederà alla corrispondente riduzione del credito cui l'incasso si riferisce iscritto nello stato patrimoniale. L' importo di tali crediti indicato nello stato patrimoniale è pari a zero se trattasi di crediti di probabile inesigibilità.
Emissione ruoli coattivi	A regime l'emissione dei ruoli coattivi non sarà accertata in quanto l'accertamento è avvenuto per l'importo complessivo del ruolo al momento della sua emissione. Solo le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi saranno accertati per cassa. Saranno accertati per cassa anche le sanzioni e gli interessi correlati ai ruoli coattivi riguardanti tipologie di entrate diverse dai tributi, esclusi i casi in cui è espressamente prevista una differente modalità di accertamento.
Avvisi di accertamento di entrate tributarie	Nel caso di avvisi di accertamento riguardanti entrate tributarie, l'accertamento contabile è registrato quando l'avviso diventa definitivo (sempre se il contribuente non abbia già effettuato il pagamento del tributo). In tal caso l'entrata è imputata alla voce del Piano dei conti relativa al tributo considerato "riscosso a seguito di attività di verifica e controllo".
Entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica	Sono accertate nell' esercizio in cui è adottato l'atto amministrativo di impiego della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell'amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo.
Entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti	Sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e comunque entro la scadenza prevista per l'approvazione del rendiconto o, nell' esercizio di competenza, per un importo non superiore a quello stimato dal competente Dipartimento delle finanze attraverso il portale per il federalismo fiscale. La componente dell'avanzo costituita da residui attivi accertati sulla base di tale stima è evidenziata nella rappresentazione dell'avanzo di amministrazione. Periodicamente l'ente verifica il grado di realizzazione di tali residui attivi e provvede all' eventuale riaccertamento dandone conto nella relazione al rendiconto.
Tassa automobilistica.	Sono accertate per cassa.

imposta provinciale di trascrizione e l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore, esclusi i ciclomotori	I principi contabili raccomandano di gestire e controllare con attenzione i crediti derivanti dai tributi accertati per cassa.
--	--

Dall'analisi della precedente tabella, si evince chiaramente come nella gran parte dei casi vi sia una sostanziale coincidenza tra il momento dell'accertamento dell'entrata tributaria, e quindi della sua rilevazione secondo una logica *accrual*, e quello della effettiva entrata di cassa, assimilando così di fatto la competenza economico-patrimoniale a quella meramente finanziaria (Pozzoli, Ranucci, 2013). Del pari, relativamente all'accertamento delle *entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti*, che rappresentano la gran parte dei tributi locali diretti (Civetta, 2014), emerge altrettanto chiaramente la possibilità di fare riferimento all'importo "*stimato dal competente Dipartimento delle finanze*", in alternativa a quello effettivamente riscosso.

In tal senso, si richiama nuovamente, ed in modo esplicito, quanto previsto dai principi contabili internazionali per il settore pubblico, allorché, in tema di valutazione, l'IPSAS 23 stabilisce che, nell'ipotesi in cui esista un forte sfasamento temporale tra *taxable event* ed effettivo incasso, l'*asset* scaturito dalla transazione tributaria debba essere misurato in base alla migliore stima del flusso di risorse che una entità economica ritiene di poter ottenere, predisponendo appositi modelli statistici basati sulle evidenze storiche³⁷.

6 – Osservazioni conclusive

Il contesto pubblico internazionale è stato caratterizzato, negli ultimi decenni, dal graduale passaggio da un sistema contabile *cash basis* ad un sistema contabile *accrual basis*. È difatti opinione diffusa, seppur non unanime in letteratura (Barton, 2005; Brown, 2005; Carnegie, West, 2003; Christiaens, Rommel, 2008; Capalbo, 2012b; Guthrie, 1993 e 1998; Jones, Puglisi, 1997; Lapsley *et al.*, 2009; Ma, Matthews, 1993; McCrae, Aiken, 1994; Mellett, 1997; Ter Bogt, Van Helden, 2000; Walker, 1988), che la rilevazione e la rendicontazione del solo aspetto monetario/finanziario della gestione non sia in grado di soddisfare la crescente richiesta di *accountability* dei sempre più numerosi ed esigenti *stakeholder* della complessa realtà pubblica (Mussari, 2003; Mulgan, 2000; Pezzani, 2005).

³⁷ "Where there is a separation between the timing of the taxable event and collection of taxes, public sector entities may reliably measure assets arising from taxation transactions by using, for example, statistical models based on the history of collecting the particular tax in prior periods", IPSASB, 2014d: 759.

Una posizione più forte in tal senso è stata espressa dalla Commissione Europea che, in un suo recente *report* redatto con lo specifico obiettivo di valutare l'adeguatezza degli IPSAS per i diversi Stati Membri, sostiene esplicitamente come l'utilizzo di un sistema contabile economico-patrimoniale in ambito pubblico sia necessario per evitare le cosiddette operazioni di *window-dressing* permesse dalla contabilità per cassa, in virtù della quale un pagamento può essere anticipato o posticipato, in modo tale da poter essere rilevato contabilmente nel periodo in cui lo si preferisce (Commissione Europea, 2013).

Prescindendo dalla volontà di voler fornire un qualsiasi giudizio sulla effettiva capacità da parte di un sistema contabile *accrual basis* di soddisfare la crescente richiesta di *accountability* degli users operanti nel settore pubblico, con il presente contributo ci si è innanzitutto limitati ad analizzare la modalità di rappresentazione contabile di due specifici e problematici accadimenti di gestione (il *leasing* e le transazioni non commerciali derivanti dall'esercizio dell'attività istituzionale) secondo la logica economico-patrimoniale seguita dall'IPSASB.

A tal riguardo, innegabili sono i vantaggi in termini di *accountability* associati, ad esempio, alla possibilità di considerare tra le disponibilità del patrimonio di un ente pubblico una risorsa che si controlla sostanzialmente, ma di cui non si detiene il diritto giuridico di proprietà, come i beni acquisiti in locazione finanziaria, rilevando, al contempo, tra le sue passività la obbligazione sostanziale che scaturisce inevitabilmente dal perfezionamento di una operazione di tal genere (IPSAS 13); o ancora, alla possibilità di poter utilizzare modelli statistici per la quantificazione, e quindi la rilevazione, nei prospetti di sintesi di quelle risorse maturate economicamente, ma non ancora acquisite finanziariamente, come ad esempio le imposte sul reddito (IPSAS 23).

Tuttavia, come spesso accade, ad una maggiore utilità corrisponde una maggiore complessità del sistema, che si manifesta, ad esempio, nella diversa interpretazione di uno stesso accadimento di gestione da parte di differenti organismi contabili (si pensi al trattamento contabile riservato dallo *standard setter* australiano alle attività soggette a vincoli di utilizzo e/o di restituzione rispetto a quello previsto dall'IPSASB) o nell'utilizzo di varie configurazioni di valore per la quantificazione delle diverse risorse del patrimonio di una entità pubblica (in tal senso, si ricorda il *fair value* per gli *asset* patrimoniali scaturenti da operazioni di natura non commerciale o il *valore attuale dei pagamenti minimi* per i beni acquisiti in locazione finanziaria), il che testimonia, tuttora, la presenza di innumerevoli elementi di incertezza.

In un contesto di tal genere, ha assunto particolare rilievo nel nostro paese l'emanazione del

D.Lgs. 118/2011, con il quale si è (nuovamente e con maggiore vigore) prescritto, seppur a soli fini conoscitivi, l'utilizzo di un sistema di *contabilità economico-patrimoniale* per gli enti locali, nonché per larga parte della Pubblica Amministrazione, "garantendo così la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale" (D.Lgs. 118/2011, art. 2, comma 1).

Dall'analisi di tale previsione normativa, ed in particolare delle disposizioni statuite nello specifico Principio contabile dedicato alla contabilità economico-patrimoniale sembrerebbe potersi concludere, sorprendentemente, come l'atteggiamento seguito dal Legislatore italiano in tema di contabilità pubblica sia ispirato, seppur solo a tratti e limitatamente ai casi analizzati del *leasing finanziario* e delle *entrate tributarie riscosse per autoliquidazione*, all'approccio patrimoniale *asset-liability* adottato dallo *standard setter* internazionale del settore pubblico riconosciuto dalla stessa Unione Europea.

References

- AASB (1995), *Statement of Accounting Concepts SAC 4 – Definition and Recognition of the Elements of Financial Statements*, AARF, Caulfield.
- AASB (2007a), *Australian Accounting Standard AASB 1004 – Contributions*, AASB, Melbourne.
- Agasisti T., Catalano G. (2012), Atenei, con il bilancio unico arriva la programmazione, *Il Sole24Ore*, 9 marzo 2012, <http://www.ilsole24ore.com/art/commenti-idee/2012-03-09/atenei-bilancio-unico-arriva-084657.shtml?uuid=AbhB5v4E>.
- Anselmi L. (2001), *L'azienda comune. Principi e metodologie economico aziendali per gli enti locali*, Maggioli Editore, Rimini.
- Anselmi L. (2003), *Percorsi aziendali per le pubbliche amministrazioni*, Giappichelli, Torino.
- Barton A. (2005), Issues in Accrual Accounting and Budgeting by Government, *Agenda*, Vol. 12, No. 3 [211-226].
- Barzelay M. (1992), *Breaking through bureaucracy*, University of California Press, Berkley.
- Barzelay M. (2001), *The New Public Management. Improving Research and Policy Dialogue*, University of California Press, Berkley.
- Borgonovi E. (2005), *Principi e sistemi aziendali per le amministrazioni pubbliche*, Egea, Milano.
- Brown R. (2005), Enron/Andersen: Crisis in U.S. Accounting and Lessons for Government, *Public Budgeting & Finance*, No. Fall [20-32].
- Bruno A. (2014), Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy, *Open Journal of Accounting*, Vol. 3, No. 1 [38-44].

- Capalbo F. (2012a), L'equilibrio instabile delle società partecipate pubbliche tra insolvenza genetica e ricapitalizzazioni per perdite: le responsabilità dei sistemi contabili, *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, No.7-8 [347-357].
- Capalbo F. (eds.) (2012b), *Le attese svanite dell'applicazione dell'Accrual Accounting al settore pubblico. Esperienze internazionali a confronto con la realtà italiana*, Giappichelli, Torino.
- Capalbo F., Sorrentino M. (2013), Cash to Accrual accounting: Does it mean more control for the public sector? The case of revenue from non-exchange transactions, *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, Vol. 3, No. 4 [28-35].
- Caperchione E. (2000), I risultati della ricerca, in Caperchione, E., Pezzani, F. (eds.), *Responsabilità e trasparenza nella gestione dell'ente locale*, Egea, Milano.
- Carlin T. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the Public Sector, *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, No. 3 [309-336].
- Carnegie G.D., West B. (2003), How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 62, No 2 [83-86].
- Chan L.J. (2008), International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues, in D'Amore M. (eds.), *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*, McGraw-Hill, Milano [19-34].
- Christianens J., Rommel J. (2008), Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (parts of) Governments, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1 [59-75].
- Civetta E. (2014), *L'armonizzazione dei sistemi contabili*, Maggioli Editore, Rimini.
- Commissione Europea (2011), *European Union Accounting Rule 17 - Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)*, ottobre 2011, <http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/management/accountingframework/EU%20Accounting%20Rule%2017.pdf>.
- Commissione Europea (2013), *Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States. The suitability of IPSAS for the Member States. Report from the Commission to the Council and the European Parliament*, Brussel.
- Clark-Lewis M. (1996), Government accrual reports: Are they better than cash?, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 55, No. 1 [86-87].
- D'Alessio L., Antonelli V., Russo E. (2015), *Immobilizzazioni materiali e ammortamento dei beni*, Maggioli Editore, Rimini.
- Deaconu A., Nistor C. S., Filip C. (2011), The impact of Accrual Accounting on Public Sector Management. An exploratory study for Romania, *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, Vol. 32, No. E [74-97].
- Ernst & Young (2012), *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Report prepared for Eurostat*, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>.
- Feschian D. (2013), The process of harmonization of public sector accounting in the EU, *Economic Alternatives*, No. 4, [62-72].
- Grandis F. G., Mattei G. (2012), Is There a Specific Accrual Basis Standard for the Public Sector? Theoretical Analysis and Harmonization of Italian Government Accounting, *Open Journal of Accounting*, Vol. 1, No. 2 [27-37].
- Grandis F. G., Mattei G. (2014), The Authorising Function of Budgets in Public Administration. Applicability of IPSAS 24 in Italy, *Open Journal of Accounting*, Vol. 3, No. 2 [45-58].
- Grossi G., Soverchia M. (2011), European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting, *Abacus*, Vol. 47, No. 4 [525-552].
- Gruening (2001), Origin and theoretical basis of NPM, *International Public Management Journal*, Vol. 4, No. 1 [1-25].
- Guthrie J. (1993), Australian Public Sector Accounting: Transformations and Managerialism, *Accounting Research Journal*, Vol. 6, No. 2 [15-25].
- Guthrie J. (1998), Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 1 [1-19].
- Guthrie J., Humphrey C., Olson, O. (1998), *Global Warning: Debating International Developments in New Public Financial Management*, Cappelen Akademisk Forlag, Bergen.
- Hepworth N. (2003), Preconditions for successful implementation of accrual accounting in Central Government, *Public Money and Management*, No. January [37-43].
- Hood C. (1995), The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2/3 [93-109].
- IPSASB (2014a), *2014 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York.

- IPSASB (2014b), *International Public Sector Accounting Standard 1 – Presentation of Financial Statements*, in IPSASB, *2014 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York [75-134].
- IPSASB (2014c), *International Public Sector Accounting Standard 13 – Leases*, in IPSASB, *2014 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York [387-422].
- IPSASB (2014d), *International Public Sector Accounting Standard 23 – Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*, in IPSASB, *2014 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, IFAC, New York [683-740].
- Jannelli R., Tesone C. (2013), The Accounting Harmonization Process: Italian Public Principles and International Accounting Standards. Is It a Cultural Choice?, *Open Journal of Accounting*, Vol. 2, No. 4 [115-121].
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G. (2009), On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4 [719-723].
- Lüder K., Jones, R. (2003) *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt am Main.
- Jackson A., Lapsley I. (2003), The diffusion of accounting practices in the new ‘managerial’ public sector, *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, No. 5 [359-372].
- Jones S., Puglisi N. (1997), The Relevance of AAS 29 to the Australian Public Sector: A Case for Doubt?, *Abacus*, Vol. 33, No. 1 [115-132].
- Lampe H. W., Hilgers D., Ihl C., (2015), Does accrual accounting improve municipalities’ efficiency? Evidence from Germany, *Applied Economics*, Vol. 47, No. 41 [1-15].
- Ma R., Matthews R. (1993), Financial Reporting by Government Departments: ED 55 – A Dissenting View, *Australian Journal of Corporate Law*, Vol. 3, No. 1 [67-88].
- McCrae M., Aiken M. (1994), AAS 29 and Public Sector Reporting: Unresolved Issues, *Australian Accounting Review*, Vol.4, No. 2 [65-72].
- Mellett H. (1997), The Role of Resource Accounting in the U.K Government’s Quest for Better Accounting, *Accounting and Business Research*, Vol.27, No. 2 [157-168].
- Morphett S. (1998), Public Sector Accounting: Developing New Standards, *Australian CPA*, April [32-33].
- Mulazzani M. (2013), In particolare, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, in Mulazzani M. (eds.), *L’armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi*, Maggioli Editore, Rimini [253-262].
- Mulgan R. (2000), Comparing Accountability in the Public and Private Sectors, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 59, No. 1 [87-97].
- Mussari R. (2003), La contabilità pubblica locale in Europa: tendenze in atto e difficoltà operative, *Azienditalia*, Vol. 10 [596-600].
- National Treasury – Republic of South Africa (2014), *Accounting Guideline GRAP 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions*: <http://oag.treasury.gov.za/Publications/06.%20GRAP/02.%20Manuals/GRAP%20Guideline%2023%20-%20Revenue%20From%20Non-Exchange%20Transactions.pdf>.
- Newberry S. (2001), Public-sector accounting: A common reporting framework?, *Australian Accounting Review*, Vol. 11, No. 1 [2-7].
- Nigro M. (2004), Il ricorso degli enti locali al leasing finanziario. L’impatto sul bilancio, *Linc Papers*, Vol. 154 [1-38].
- Osterkamp R. (2007), Accrual Accounting in the Public Sector, *CESifo DICE REPORT – Journal for Institutional Comparisons*, Vol. 5, No. 3 [43-45].
- Paolone G. (2014), *La Ragioneria nei suoi principi e nelle sue applicazioni*, Franco Angeli, Milano.
- Paulsson G. (2006), Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden, *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, No. 1 [47-62].
- Pavan A., Reginato E. (2005), *Prospettive di accountability ed efficienza nello Stato italiano*, Giuffrè, Milano.
- Pezzani F. (eds.) (2005), *L’accountability delle Amministrazioni Pubbliche*, Egea, Milano.
- Pina V., Torres L. (2003), Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20, No. 4 [334-350].
- Pollini M. (2007), Le potenzialità del leasing nel finanziamento degli investimenti pubblici, *Azienditalia*, Vol. 7 [501-512].
- Pollini M. (2009), Il leasing pubblico. Aspetti contabili e finanziari negli Enti Locali, in AA.VV., *Leasing in Costruendo*, UTET, Torino.
- Pozzoli M., Ranucci S. (2013), L’applicazione del principio della competenza economica, in Mulazzani M. (eds.), *L’armonizzazione contabile delle Regioni, degli Enti Locali e dei loro organismi*, Maggioli Editore, Rimini [299-320].
- Pozzoli S. (2008), The International Public Sector Accounting Standards between “Convergence” and Conceptual Framework, in D’Amore M. (eds.), *The*

Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS, McGraw-Hill, Milano [3-18].

Provasoli A. (2003), I Sistemi Informativo-Contabili delle Amministrazioni Pubbliche Italiane e il Ruolo dell'OIC, *Relazione* presentata al *Convegno Internazionale "I Principi Contabili per le Pubbliche Amministrazioni: Statuizione, Riconoscimento e Applicazione nel contesto italiano ed internazionale"*, Ferrara, 12-13 Dicembre.

PricewaterhouseCoopers (2013), *Towards a new era in government accounting and reporting*: <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>.

Ranucci S. (2012), Le caratteristiche del sistema di contabilità economico patrimoniale previsto dal D.Lgs. n. 118/2011, *Azienditalia*, Vol. 19, No. 3 [227-232].

Solomons D. (1988), *Guidelines for Financial Reporting Standards*, ICAEW, London.

Sorrentino M. (2012), La contabilizzazione dell'operazione di leasing nel 'nuovo' bilancio economico-patrimoniale delle Pubbliche Amministrazioni: le indicazioni dell'IPSAS 13, *Rivista dei Dottori Commercialisti*, Vol. 4 [763-786].

Sorrentino M., Smarra M. (2013), I principi contabili internazionali "specifici" per il settore pubblico: una disamina degli IPSAS 22 e 23, *Economia, Azienda e Sviluppo*, Vol. 1 [43-66].

Steccolini I. (2003), Alla ricerca dell'accountability dall'Italia agli antipodi, in Pezzani F. (eds.),

L'accountability delle amministrazioni pubbliche, Egea, Milano.

Strocchia F., Strocchia F. (2007), Dalle novità della Finanziaria 2007 all'inserimento nel Codice degli appalti, *Azienditalia Finanza e tributi*, Vol. 19 [1004-1009].

Sutton T. (2000), *Corporate Financial Accounting and Reporting*, Prentice Hall, Englewood Cliffs.

Ter Bogt H. J., Van Helden G. J. (2000), Accounting Change in Dutch Government: Exploring the Gap Between Expectations and Realizations, *Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 2 [263-279].

Tickell G. (2010), Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma, *International Business and Economics Research Journal*, Vol. 9, No. 11 [71-78].

Tiron-Todor A., Mutiu A. (1990), Cash versus accrual accounting in public sector, *Working Paper of Studia Universitatis Babeş Bolyai – Oeconomica*: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906813.

Vecchi V. (2011), Il leasing per il finanziamento delle opere pubbliche: prospettive di sviluppo, *Economia & Management*, No. 5, [9-20].

Walker R. (1988), *Accrual Accounting, Report of the Proceedings of the Accrual Accounting Seminar, NSW PAC Report 38*, Government Printer, Sydney.

Wynne A. (2003), Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts?, *Paper* presentato all'European Group of Public Administration Annual Conference, Oeiras (Portogallo), 3-6 Settembre.