



Università Mediterranea di Reggio Calabria
Dipartimento DIGIES

IPSAS 1 – Presentazione del bilancio

Giuseppe Valenza

Assegnista di Ricerca

Email: giuseppe.valenza@unirc.it

Insegnamento di Contabilità e bilancio – Modulo 3 CFU

IPSAS 1 – Presentazione del bilancio: cenni introduttivi

Finalità dell'IPSAS 1

L'IPSAS 1 definisce i **criteri per la redazione e la predisposizione dell'informativa di bilancio delle entità pubbliche**

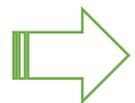
Ambito di applicazione

L'IPSAS 1 si applica a *tutti i bilanci delle entità pubbliche che si avvalgono del principio della competenza economica*

Le disposizioni dell'IPSAS 1 si applicano per aziende del settore pubblico, ad eccezione delle c.d. "Imprese a controllo pubblico" [*Government Business Enterprises*]

Le *imprese a controllo pubblico* sono entità aventi le seguenti caratteristiche:

- sono controllate da entità pubbliche
- possiedono autonomia contrattuale, finanziaria e gestionale
- vendono beni e servizi, conseguendo utili
- generalmente non fanno affidamento su continui finanziamenti pubblici



In linea teorica, le imprese a controllo pubblico *agiscono come quelle private*, e in quanto tali non adottano gli IPSAS, bensì gli IFRS (IPSAS 23: potenziale conflitto con le c.d. partecipate come ad esempio le ATO?)

IPSAS 1 – Presentazione del bilancio: cenni introduttivi (*segue*)

IPSAS 1: informazioni del bilancio

- a. Attività
- b. Passività
- c. Patrimonio netto (o “attivo netto”)
- d. Proventi
- e. Oneri
- f. Altre variazioni nel patrimonio netto
- g. Flussi finanziari

IPSAS 1: composizione del bilancio

- a. **Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria** [*statement of financial position*]
- b. **Prospetto del risultato economico** [*statement of financial performance*]
- c. **Prospetto delle variazioni dell’attivo netto/del patrimonio netto** [*statement of changes in net assets/equity*]
- d. **Rendiconto finanziario** [*cash flow statement*]
- e. **Comparazione tra gli importi contenuti nel bilancio preventivo e quelli effettivi** (tramite un prospetto separato o all’interno di una colonna aggiunta al bilancio)
- f. **Note** [*notes*], che contengano un elenco dei principi contabili rilevanti e altre note esplicative

c.d. “informativa contabile”

IPSAS 1 – Presentazione del bilancio: composizione dell'informativa di bilancio



➔ Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria

Classificazione delle attività e passività: criterio del ciclo operativo

Prospetto della
situazione
patrimoniale-finanziaria

Cosa si intende per ciclo operativo?

Il **ciclo operativo** rappresenta il tempo che intercorre fra l'*acquisizione* degli input che servono per alimentare il processo di produzione di un bene o servizio e la *realizzazione* di tale bene o servizio (si tratta di un concetto «relativo» che non è legato al limite dei 12 mesi: es. produzione di tessuti; produzione di prodotti soggetti a stagionatura)

Con il criterio del ciclo operativo, si ha la seguente classificazione della attività e delle passività:

- **attività correnti**: sono *realizzate* nel normale svolgimento di *un ciclo operativo*
- **attività non correnti**: sono *realizzate* attraverso *più cicli operativi*
- **passività correnti**: sono *estinte* nel normale svolgimento di *un ciclo operativo*
- **passività non correnti**: sono *estinte* nell'ambito di *più cicli operativi*

Es. Società che svolge il servizio di raccolta dei rifiuti: gli automezzi per la raccolta sono attività non correnti in quanto partecipano a più cicli operativi; carburanti: sono attività correnti in quanto esauriscono la propria utilità nell'ambito di un ciclo di produzione del servizio (materiali di consumo)

➔ Il ciclo operativo dipende dalla specifica attività aziendale svolta (es. rivenditore professionale di automezzi: in questo caso gli automezzi sono attività correnti)

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria

Dopo aver adottato il criterio del ciclo operativo, L'IPSAS 1 ribadisce l'utilità di adottare anche il **criterio temporale** come ulteriore classificazione delle attività e passività correnti e non correnti

Come si classificano attività e passività in base al criterio temporale?

- **attività realizzabili** entro 12 mesi
- **attività realizzabili** oltre 12 mesi

- **passività estinguibili** entro 12 mesi
- **passività estinguibili** oltre 12 mesi

Questa classificazione è utile soprattutto con riferimento ai:

- *crediti*, per quanto riguarda le attività
- *debiti*, per quanto riguarda le passività



La soluzione di accostare il criterio temporale al criterio del ciclo operativo sembra ricalcare la *scelta del legislatore italiano* (vedere schema di S/P civilistico), in quanto si prevede una prima classificazione secondo il ciclo operativo e successivamente secondo il criterio temporale

[ulteriore conferma dello "spirito" privatistico degli IPSAS]

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (*segue*)

... l'IPSAS infatti fornisce una serie di indicazioni specifiche per stabilire quando le attività e le passività possono essere considerate correnti oppure non correnti

Quando un'attività può essere considerata "corrente", secondo l'IPSAS 1?

Attività correnti

Un'attività deve essere classificata come corrente quando soddisfa uno dei seguenti criteri:

- si suppone che verrà realizzata/consumata/venduta nel *normale svolgimento del ciclo operativo* dell'entità pubblica (criterio-base)
- è posseduta principalmente *per essere negoziata* (es. titoli detenuti per essere negoziati a breve)
- si suppone che verrà *realizzata entro 12 mesi* dalla data di riferimento del bilancio (es. crediti che verranno riscossi entro 12 mesi, rimanenze in senso stretto, impianti in fase di dismissione)
- si tratta di *disponibilità liquide o mezzi equivalenti*

Quando un'attività può essere considerata "non corrente", secondo l'IPSAS 1?

Attività non correnti

Tutte le attività non rientranti nella precedente categoria (approccio residuale)

[in generale, si tratta di attività materiali, immateriali e finanziarie che "rilasciano" la propria utilità economica nel *medio-lungo termine*]

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (*segue*)

Passività correnti

Quando una passività può essere considerata “corrente”, secondo l’IPSAS 1?

Una passività deve essere classificata come corrente quando soddisfa uno dei seguenti criteri:

- si suppone che verrà estinta nel *normale svolgimento del ciclo operativo* dell’entità pubblica (criterio-base)
- deve essere estinta *entro 12 mesi* dalla data di riferimento del bilancio

Passività non correnti

Quando una passività può essere considerata “non corrente”, secondo l’IPSAS 1?

Tutte le passività non rientranti nella precedente categoria (approccio residuale)

[in generale, si tratta di passività aventi scadenza nel medio-lungo termine]

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (segue)

Attività

contenuto minimo obbligatorio

- immobili, impianti e macchinari
- attività immateriali
- attività finanziarie (partecipazioni)
- partecipazioni contabilizzate con il metodo del patrimonio netto
- rimanenze
- crediti da trasferimenti concessi ad altre entità
- crediti derivanti da tassazione
- crediti derivanti da operazioni di scambio (es. per vendita di beni/servizi)
- disponibilità liquide e mezzi equivalenti

Passività

contenuto minimo obbligatorio

- debiti da trasferimenti ricevuti
- debiti per imposte e tassazioni subite (es. caso degli enti pubblici economici)
- debiti derivanti da operazioni di scambio (es. per acquisti di beni/servizi)
- accantonamenti (es. fondi rischi)
- passività finanziarie (es. mutui, obbligazioni emesse)

Patrimonio netto contenuto minimo obbligatorio

- capitali conferiti
- riserve
- avanzi/disavanzi di esercizio
- interessi delle minoranze

Terminologia dell'IPSAS 1
(il CF usa il termine "situazione patrimoniale-finanziaria netta")

Patrimonio netto dei soggetti che detengono il controllo

Parte di Patrimonio netto detenuta da soggetti che non detengono il controllo

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (*segue*)

Considerazioni

- contenuto obbligatorio di **orientamento privatistico** [sono evidenti le *influenze anglosassoni*, in cui le “analogie” fra settore pubblico e privato sono più marcate con riferimento alle logiche gestionali e contabili]
- si percepisce una **certa distanza dalla realtà italiana** (tendenzialmente ancora piuttosto ancorata ad una *contabilità pubblica “tradizionale”*)

Cosa si intende per contenuto minimo obbligatorio?

Almeno le voci analiticamente indicate dall'IPSAS 1 devono essere obbligatoriamente rilevate in bilancio

Possono quindi essere rilevate ulteriori voci, ma è specificato che ciò può avvenire *solo se migliorano la significatività dell'informativa di bilancio*

Ulteriori sotto-classificazioni

Le attività e le passività devono essere sottoposte ad ulteriori sotto-classificazioni per conferire alle voci di bilancio *un maggior grado di analiticità* (disposte dai singoli IPSAS)

[es. sotto-classificazione delle rimanenze (IPSAS 12): merci, materiali di consumo, materie prime, prodotti in corso di lavorazione, prodotti finiti]

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (*segue*)

Composizione e rappresentazione del patrimonio netto

L'IPSAS 1 individua la seguente composizione interna delle voci:

- **capitale conferito** [dotazione o capitale sociale] (totale complessivo delle contribuzioni proprietarie alla data di riferimento del bilancio, al netto dei rimborsi ai proprietari)
- **riserve**
- **avanzi/disavanzi di esercizio**
- **partecipazioni di minoranza**

Ad oggi possono esservi entità pubbliche con un patrimonio netto così composto, nel settore pubblico italiano?

Società partecipate: operanti in *regime di diritto privato* e strutturate come *società per azioni*, **possono presentare un capitale sociale ed eventuali interessi di minoranza**

es. ATO per la raccolta dei rifiuti: può essere partecipata da più comuni che ne possiedono il controllo, ma il capitale potrebbe essere aperto anche ad altri soggetti privati che rappresenterebbero la minoranza) [in realtà si tratta di un “caso di scuola”]

es. imprese a controllo pubblico che sono state privatizzate (vi possono essere azionisti privati che detengono una partecipazione in tale imprese) [es. Poste Italiane spa]

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (segue)

Al 31 dicembre 20X2

(in migliaia di unità di moneta)

	20X2	20X1
ATTIVITÀ		
Attività correnti		
Disponibilità liquide e mezzi equivalenti	X	X
Crediti	X	X
Rimanenze	X	X
Risconti attivi	X	
Altre attività correnti	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Attività non correnti		
Crediti	X	X
Partecipazioni in collegate	X	X
Altre attività finanziarie	X	X
Immobili, impianti e macchinari	X	X
Terreni e fabbricati	X	X
Attività immateriali	X	X
Altre attività non finanziarie	X	X
	<hr/>	<hr/>
	X	X
Totale attività	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>
	X	X

IPSAS 1 – Esempio di prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria - **Attività** (guida applicativa tradotta dal CNDCEC)

- **Attività correnti**
- **Attività non correnti**
- **Totale attività (correnti + non correnti)**

Il prospetto propone un raffronto tra:

- importi cons. alla fine dell'esercizio di riferimento
- importi cons. alla fine dell'esercizio precedente

(... continua)

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (segue)

IPSAS 1 – Esempio di prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria - Passività (guida applicativa tradotta dal CNDCEC)

- Passività correnti
- Passività non correnti
- Totale passività (correnti + non correnti)

Il prospetto propone un raffronto tra:

- importi cons. alla fine dell'esercizio di riferimento
- importi cons. alla fine dell'esercizio precedente

PASSIVITÀ	20x2	20x1
Passività correnti		
Debiti	X	X
Finanziamenti a breve termine	X	X
Quota corrente di finanziamenti a lungo termine	X	X
Fondi a breve termine	X	X
Benefici a favore dei dipendenti	X	X
Trattamento di Fine Rapporto	X	X
	X	X
Passività non correnti		
Debiti	X	X
Finanziamenti a lungo termine	X	X
Fondi a lungo termine	X	X
Benefici a favore dei dipendenti	X	X
Trattamento di Fine Rapporto	X	X
	X	X
Totale passività	X	X

(... continua)

Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria (segue)

IPSAS 1 – Esempio di prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria – Patrimonio netto (guida applicativa tradotta dal CNDCEC)

- Capitale conferito
 - Riserve
 - Avanzi/Disavanzi di esercizio
 - Interessi di minoranza
 - **Totale patrimonio netto**
-
- Altre entità pubbliche
 - Riserve
 - Avanzo (disavanzo) portato a nuovo
 - Partecipazioni di minoranza
 - Totale attivo netto/patrimonio netto**

ATTIVO NETTO/PATRIMONIO NETTO

	20x2	20x1
Capitale conferito da:		
Altre entità pubbliche	X	X
Riserve	X	X
Avanzo (disavanzo) portato a nuovo	X	X
Partecipazioni di minoranza	X	X
Totale attivo netto/patrimonio netto	X	X

Il prospetto propone un raffronto tra:

- importi cons. alla fine dell'esercizio di riferimento
- Importi cons. alla fine dell'esercizio precedente



Prospetto del risultato economico

Il prospetto del risultato economico accoglie:

- **proventi**
- **oneri**

Prospetto del risultato economico

Proventi e oneri *concorrono alla formazione dell'avanzo/disavanzo dell'esercizio*

Di norma è vietata la compensazione fra proventi e oneri (salvo i casi espressamente previsti dagli IPSAS: es. quando si rilevano proventi da vendite di beni/servizi, è possibile rilevarli al netto degli sconti commerciali [IPSAS 9])

Contenuto minimo obbligatorio

- proventi
- oneri finanziari
- plusvalenze o minusvalenze
- avanzo/disavanzo di esercizio

Si tratta di un contenuto minimo piuttosto «scarno» se paragonato al contenuto minimo del prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria

Prospetto del risultato economico (*segue*)

Precisazioni dell'IPSAS 1

- con riferimento ai Proventi, vi deve essere una *sotto-classificazione più analitica per fornire agli utilizzatori del bilancio informazioni rilevanti e significative*
- con riferimento agli Oneri, sono previsti due criteri di classificazione:
 1. classificazione **in base alla natura**
 2. classificazione **in base alla destinazione**

Classificazione in base alla natura o in base alla destinazione? Quale dei due?

L'IPSAS 1 ribadisce che si deve scegliere il criterio più "rilevante", quindi quello che più si adatta alla *natura dell'attività svolta* dall'entità pubblica nonché quello in grado di fornire *informazioni più utili sugli oneri*

Tuttavia...



... poiché il criterio basato sulla natura degli oneri rappresenta la classificazione "base" o "tradizionale", l'IPSAS 1 stabilisce che **se l'entità pubblica adotta la classificazione per destinazione, dovrà comunque fornire informazioni sulla natura degli oneri (nelle note)**

Prospetto del risultato economico (*segue*)

Classificazione degli oneri per natura

La classificazione è basata sulle **caratteristiche “intrinseche” degli oneri**

- Vantaggi: relativa *semplicità ed immediatezza* nell'individuazione della natura degli oneri
- Svantaggi: informazioni *meno utili e significative* rispetto alla classificazione dei costi per destinazione

Classificazione degli oneri per destinazione

La classificazione non prende in considerazione le caratteristiche intrinseche dell'onere, ma considera la **finalità/destinazione che ne giustifica il sostenimento** (es. oggetto di imputazione, finalità dell'onere, programma per il quale l'onere è sostenuto)

- Vantaggi: informazioni *più significative* per gli utilizzatori
- Svantaggi: maggiori *difficoltà applicative* (arbitrarietà nell'individuazione della destinazione di alcuni costi; es. ripartizione di un costo indiretto di affitto da parte di un'Amministrazione centrale per un immobile condiviso da più Ministeri: numero di metri quadri utilizzati? Personale impiegato? Attività svolte?)

Prospetto del risultato economico (segue)

(esemplificativo della classificazione dei costi per natura)

(in migliaia di unità di moneta)

IPSAS 1 – Esempio di prospetto del risultato economico
 - **Classificazione degli oneri per natura**
 (guida applicativa tradotta dal CNDCEC)

- **Proventi**
- **Costi per natura**
- **Avanzo/disavanzo (proventi – costi)**

	20X2	20X1
Proventi		
Imposte	X	X
Diritti, sanzioni amministrative e licenze	X	X
Proventi generati da operazioni di scambio	X	X
Trasferimenti da altre entità statali	X	X
Altri proventi	X	X
Totale proventi	<u>X</u>	<u>X</u>
Costi		
Salari, stipendi e benefici per i dipendenti	(X)	(X)
Contributi e altri trasferimenti	(X)	(X)
Approvvigionamenti ed altri beni di consumo utilizzati	(X)	(X)
Quote ammortamenti	(X)	(X)
Riduzione di valore di immobili, impianti e macchinari	(X)	(X)
Altri costi	(X)	(X)
Oneri finanziari	(X)	(X)
Totale costi	<u>(X)</u>	<u>(X)</u>
Quote di avanzi di società collegate	X	X
Avanzo / (disavanzo) dell'esercizio.	<u>X</u>	<u>X</u>
Di pertinenza di:		
Proprietà della controllante	X	X
Partecipazioni di minoranza	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

Il prospetto propone un raffronto tra:

- importi consuntivi alla fine dell'esercizio di riferimento
- importi consuntivi alla fine dell'esercizio precedente

Prospetto del risultato economico (segue)

(esemplificativo della classificazione dei costi per destinazione)

(in migliaia di unità di moneta)

IPSAS 1 – Esempio di prospetto del risultato economico - Classificazione per destinazione (guida applicativa tradotta dal CNDCEC)

- **Proventi**
- **Costi per destinazione**
- **Avanzo/disavanzo (proventi – costi)**

	20X2	20X1
Proventi		
Imposte	X	X
Diritti, sanzioni amministrative, penali e licenze	X	X
Proventi generati da operazioni di scambio	X	X
Trasferimenti da altre entità statali	X	X
Altri proventi	X	X
Totale proventi	X	X
Costi		
Servizi generali delle amministrazioni pubbliche	(X)	(X)
Difesa	(X)	(X)
Ordine pubblico e sicurezza	(X)	(X)
Istruzione	(X)	(X)
Salute	(X)	(X)
Protezione sociale	(X)	(X)
Abitazioni e assetto territoriale	(X)	(X)
Servizi ricreativi, cultura e religione	(X)	(X)
Affari economici	(X)	(X)
Tutela ambientale	(X)	(X)
Altri costi	(X)	(X)
Oneri finanziari	(X)	(X)
Totale costi	(X)	(X)
Quota parte dell'avanzo di collegate	X	X
Avanzo /(disavanzo) di esercizio.	X	X
Di pertinenza di:		
Proprietà della controllante	X	X
Partecipazioni di minoranza	X	X
	X	X

Il prospetto propone un raffronto tra:

- importi consuntivi alla fine dell'esercizio di riferimento
- importi consuntivi alla fine dell'esercizio precedente

➔ Prospetto delle variazioni del patrimonio netto

Qual è la funzione del prospetto delle variazioni del patrimonio netto?

Il prospetto delle variazioni del patrimonio netto rileva tutte le variazioni che ha subito il patrimonio netto durante l'esercizio finanziario

Prospetto delle
variazioni del
patrimonio netto

Il prospetto deve mettere in evidenza:

- patrimonio netto *all'inizio dell'esercizio*
- *variazioni in aumento e in diminuzione* verificatesi durante l'esercizio
- patrimonio netto *alla fine dell'esercizio*

Tipiche variazioni *in aumento*

- avanzo di esercizio (derivato dal prospetto del risultato economico)
- proventi che determinano un aumento diretto del patrimonio netto (non transitano dal prospetto del risultato economico, es. alcune rivalutazioni)
- conferimenti proprietari (assimilabili agli apporti dei soci)

Tipiche variazioni *in diminuzione*

- disavanzo di esercizio (derivato dal prospetto del risultato economico)
- oneri che determinano una diminuzione diretta del patrimonio netto (non transitano dal prospetto del risultato economico, es. alcune specifiche perdite su cambi o svalutazioni)
- distribuzioni proprietarie (assimilabili alla distribuzione di dividendi o alla restituzione di capitali versati dai soci)

Prospetto delle variazioni del patrimonio netto (*segue*)

Perché è importante il contenuto informativo del prospetto delle variazioni del patrimonio netto?

Perché fornisce informazioni su tutte le modifiche del patrimonio netto intercorse durante l'esercizio:

- modificazioni **indirette** (rilevate nel prospetto del risultato economico)
- modificazioni **dirette** (non rilevate nel prospetto del risultato economico)

Pertanto, un'informativa di bilancio senza tale prospetto rileverebbe soltanto le modificazioni indirette del patrimonio

Qual è la differenza fra modificazioni indirette e modificazioni dirette? Due esempi:

- modificazioni indirette: es. ATO: acquisto di abbigliamento da lavoro per gli operatori ecologici
- modificazioni dirette: es. ATO: contribuzioni proprietarie da parte del Comune X

Prospetto delle variazioni del patrimonio netto (segue)

Patrimonio netto iniziale

+/-

Variazioni di patrimonio netto derivanti cambiamenti nei principi contabili che hanno effetto retroattivo

=

Patrimonio netto iniziale “aggiornato” con le modifiche dei principi contabili

+/-

Variazioni dirette del PN durante l’anno (proventi e oneri che non transitano da prospetto del risultato economico)

+/-

Variazione indiretta del PN derivante da Avanzo/Disavanzo (proventi e oneri che transitano dal prospetto del risultato economico)

= **Patrimonio netto finale**

Nb. l’esempio non comprende contribuzioni e distribuzioni proprietarie

(in migliaia di unità di moneta)

Saldo al 31 dicembre 20X0
Cambiamenti di principi contabili
Saldi rettificati
Variazioni nell’attivo netto/patrimonio netto nel 20X1
Plusvalenze da rivalutazione immobili
Minusvalenze da rivalutazione di investimenti
Differenze di cambio su conversione di operazioni in valuta
Proventi netti imputati direttamente nell’attivo netto/patrimonio netto
Avanzo di esercizio.
Totale costi e proventi rilevati nell’esercizio
Saldo al 31 dicembre 20X1 da portare a nuovo

Variazioni del patrimonio controllato dai soggetti che detengono il controllo

Variazioni del patrimonio delle minoranze

Variazioni totali

Attribuibile alla proprietà della controllante					Partecipazioni di minoranza	Totale attivo netto/patrimonio netto
Capitale conferito	Altre riserve ⁴	Riserva di conversione	Avanzo/(disavanzo) di esercizio portato a nuovo	Totale		
X	X	(X)	X	X	X	X
			(X)	(X)	(X)	(X)
X	X	(X)	X	X	X	X
	X			X	X	X
	(X)			(X)	(X)	(X)
		(X)		(X)	(X)	(X)
	X	(X)		X	X	X
	X	(X)	X	X	X	X
X	X	(X)	X	X	X	X

IPSAS 1 – Esempio di prospetto delle variazioni del patrimonio netto
(guida applicativa tradotta dal CNDCEC)



Rendiconto finanziario

**Rendiconto
finanziario**

Il rendiconto finanziario accoglie le **informazioni sui flussi finanziari**

Queste informazioni vengono utilizzate per *valutare la capacità dell'entità di generare disponibilità liquide*

Il Rendiconto finanziario non viene trattato in questa sede, in quanto:

- è disciplinato dell'IPSAS 2
- i contenuti dell'IPSAS 2 sono sostanzialmente identici a quelli relativi all'analogo principio per settore privato (IAS 7)

Comparazione tra gli importi contenuti nel bilancio preventivo e quelli effettivi

Comparazione fra preventivo e consuntivo

La comparazione si pone l'obiettivo di confrontare:

- importi **preventivi**
- importi **effettivi** (o consuntivi)



le disposizioni sulla comparazione sono oggetto dell'IPSAS 24 (*rinvio*)



Note

Le note contengono informazioni utili per una migliore comprensione del contenuto degli altri prospetti



rappresentano la “chiave di lettura” dell’intera informativa di bilancio

Le note al bilancio devono:

- presentare informazioni sui criteri di preparazione del bilancio
- indicare i principi contabili IPSAS specifici adottati
- indicare i criteri adottati per la valutazione delle attività e passività (es. costo storico, valore di mercato, etc.)
- presentare informazioni integrative rispetto agli altri prospetti
- contenere una dichiarazione di conformità agli IPSAS
- evidenziare eventuali passività potenziali (es. violazione di norme ambientali da cui potrebbero derivare sanzioni)

Le note possono contenere informazioni aggiuntive, es:

- strategie aziendali adottate
- altre informazioni pertinenti

Fonti per lo studio degli argomenti

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