

PARTE 1

IL QUADRO DI RIFERIMENTO: NORME E PRINCIPI

PAGINA BIANCA

LA NORMATIVA

La normativa di riferimento è:

- Il Decreto del Presidente della Repubblica numero 617 del 31 luglio 1980: “Ordinamento, controllo e finanziamento degli Istituti di Ricovero e cura a Carattere Scientifico (art. 42, settimo comma della Legge 23 Dicembre 1978, n. 833)”;
- Decreto Legislativo n. 269 del 30 giugno 1993: “Riordinamento degli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico, a norma dell’articolo 1, comma 1 lettera H) della legge 23 ottobre 1992, numero 421”;
- Decreto Legislativo n. 502 del 30 dicembre 1992: “Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell’articolo 1 della legge 23 ottobre 1992, numero 421”;
- Decreto Legislativo n. 517 del 7 dicembre 1993: “Modificazioni al Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, recante riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell’articolo 1 della Legge 23 ottobre 1992, n. 421”;
- Documento congiunto del Ministero per la Salute e del Ministero per l'Economica del 1996: “Percorso metodologico per l'introduzione della contabilità economico- patrimoniale degli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico di diritto pubblico”, redatto dal Gruppo di Lavoro Interministeriale costituito con Decreto Dirigenziale del 05/01/1996 registrato alla Ragioneria Centrale c/o il Ministero della Sanità il 19/01/1996;

- Il Decreto Interministeriale del 3 Settembre 1997: “Approvazione dello schema di Bilancio degli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico”;
- Circolare n. 73 del 25 ottobre 1998 del Ministero della Salute;
- Legge n. 258 del 31 Luglio 1997: “Conversione in Legge del Decreto Legge 19 Giugno 1997, n. 171, recante disposizioni urgenti per assicurare la gestione degli Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico”;
- Decreto Legislativo n. 312 del 19/07/1998: “Disposizioni per l’introduzione dell’Euro nell’ordinamento nazionale, a norma dell’articolo 1, comma 1, della legge 17 dicembre 1997, n. 433”;
- Decreto Legislativo 229 del 19/06/1999: “Norme per la razionalizzazione del Servizio Sanitario Nazionale, a norma dell’art. 1 della legge 30 novembre 1998, n. 419”;
- Decreto Legislativo n. 286 del 30 luglio 1999: “Riordino e potenziamento dei meccanismi e strumenti di monitoraggio e valutazione dei costi, dei rendimenti e dei risultati dell’attività svolta dalle amministrazioni pubbliche a norma dell’art. 11 della legge 15.03.97, n. 59”.

IL BILANCIO: DEFINIZIONE

Il Bilancio dell'Ente IFO, inteso come rendiconto delle operazioni di gestione relative ad un definito periodo amministrativo, è riferito all'esercizio 2005, e coincide con l'anno solare.

Il suo scopo è di rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Ente ed il risultato economico dell'esercizio. È uno strumento informativo di dati patrimoniali, finanziari ed economici dell'Ente in condizioni di normale funzionamento e non in situazioni particolare quali ad esempio la cessione o la liquidazione.

È redatto e reso pubblico in conformità alle disposizioni di legge; è il documento che permette anche una valutazione dell'operato della Direzione che, attraverso di esso, rende conto dei propri risultati.

PRINCIPI FONDAMENTALI (O CLAUSOLE GENERALI)

I principi fondamentali, o clausole generali, sono indicati dall'articolo 2423, ove si stabilisce che il bilancio deve esser redatto con *chiarezza* e deve rappresentare in modo *veritiero* e

corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Ente e il risultato economico dell'esercizio.

Al 2423 si può ricondurre anche l'articolo 2217 ove si dispone che il bilancio deve “*dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti e le perdite subite*”.

Gli altri principi generali di redazione del bilancio vengono enunciati all'articolo 2423bis. Esso stabilisce l'osservanza dei seguenti principi:

1. la valutazione delle voci deve essere fatta secondo *prudenza* e nella prospettiva della *continuazione* dell'attività;
2. si possono indicare esclusivamente gli *utili realizzati* alla data di chiusura dell'esercizio;
3. si deve tener conto dei *proventi e degli oneri di competenza* dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
4. si deve tener conto dei *rischi e delle perdite di competenza* dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
5. gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere *valutati separatamente*;
6. i *criteri di valutazione* non possono essere modificati da un esercizio all'altro

FINALITA' DEL BILANCIO DI ESERCIZIO

Secondo la normativa civile, il bilancio di esercizio è costituito dallo Stato Patrimoniale, dal Conto Economico e dalla Nota Integrativa. La sua *finalità* è quella di *rappresentare in*

modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria dell'Ente ed il suo risultato economico .

Tale principio fondamentale, o clausola generale, è indicata dall'articolo 2423 C.C., e può essere perseguita solo se i bilanci vengono redatti secondo logiche puramente conoscitive e con funzioni di oggettiva informazione.

A tale fondamentale principio si è uniformata, infatti, la redazione del bilancio 2005 degli I.F.O.

Il medesimo principio, è espresso sia nella Relazione Ministeriale al Decreto Legislativo 127/91 (di recepimento della IV Direttiva CEE), sia nel Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements degli IAS quali basi per la misurazione degli elementi del bilancio nonché nel documento 11 dei Principi Contabili dei Dottori Commercialisti e Ragionieri.

PRINCIPIO DI UTILITA' DEL BILANCIO

Dalle definizioni del bilancio e delle sue finalità espresse nel Documento n. 11 dei Principi contabili nazionali discende il postulato del principio di *utilità* del bilancio di esercizio per i destinatari. Esso stabilisce che il bilancio di esercizio deve essere predisposto con l'intento di essere *concretamente utile* per i vari destinatari, i quali, nell'attendibilità ed imparzialità dei dati in esso esposti, debbono trovare la base comune per la composizione degli interessi contrapposti.

E' necessario, inoltre, che tali dati siano, oltre che attendibili, anche analitici ed intelligenti affinché i diversi destinatari del bilancio possano utilizzare i dati in esso esposti

per effettuare le opportune verifiche e le previsioni sugli andamenti operativi futuri.

L'informazione patrimoniale, finanziaria ed economia esposta nel bilancio di esercizio per essere *utile* deve essere, quindi, completa e deve scaturire da un insieme unitario ed organico di documenti.

PRINCIPIO DI PROSPETTIVA DI FUNZIONAMENTO DELL'ENTE (CONTINUITA' DELL'IMPRESA)

Nei Principi contabili nazionali (documento n. 11) il Bilancio d'esercizio viene definito come uno strumento informativo sui dati patrimoniali, finanziari ed economici dell'impresa intesa come entità distinta e separata dalle singole situazioni dei suoi azionisti e/o proprietari. Pertanto il bilancio di funzionamento o bilancio di esercizio, o bilancio ordinario, è teso a fornire *informazioni patrimoniali, finanziarie ed economiche sull'attività dell'Ente durante il suo funzionamento dato che, in situazioni particolari, quali la cessione o la liquidazione, vengono utilizzati altri criteri.*

Il Bilancio viene redatto e reso pubblico in conformità alle disposizioni di legge ed ha per destinatario *chiunque abbia legittimo interesse a leggerlo.*

PRINCIPIO DI PREVALENZA DELLA SOSTANZA SULLA FORMA

Secondo i principi contabili internazionali e nazionali, il rispetto del principio di attendibilità richiede anche che, nella

rappresentazione dei fatti di gestione, sia data *prevalenza alla sostanza delle operazioni rispetto alla loro forma* ed in senso analogo si pronunciano i Principi Contabili laddove esprimono la necessità di determinare e comprendere gli aspetti sostanziali di ognuno di tali eventi e non solo i suoi aspetti formali.

~~Tale indirizzo richiede una necessaria specificazione per gli~~ Istituti Fisioterapici Ospitalieri poiché, sin dal Decreto Legislativo n. 29/93, si è statuito il principio della responsabilità dei risultati sia per la Dirigenza che per le Direzioni Aziendali (ciascuno con i relativi ambiti di competenza). Non v'è dubbio che la Pubblica Amministrazione sia ancor oggi soggetta alle molteplici regole del diritto amministrativo, tra cui il rilievo fondamentale che viene dato alla "forma" nella costituzione degli atti amministrativi.

Ciò mal si concilia col principio contabile enunciato, soprattutto laddove si pensi che gli IAS (ma il concetto è ripreso anche dai Dottori Commercialisti e Ragionieri), espressamente specificano la necessità di aver riguardo alla sostanza e realtà economica dei fatti aziendali e non soltanto alla loro forma legale.

Il principio di correttezza e trasparenza dell'azione amministrativa (ivi compresa l'attività contabile) è salvaguardato dal Servizio Risorse Economiche tramite la conservazione agli atti dell'Ente di tutta la documentazione afferente le scritture contabili registrate ai fini della redazione del bilancio d'esercizio.

PRINCIPIO DI ATTENDIBILITA', PRINCIPIO DI CONFORMITA' AI
PRINCIPI CONTABILI E RAPPRESENTAZIONE FEDELE,
PRINCIPIO DELLA VERIFICABILITA'

Il *principio della attendibilità (reliability)* è espresso dagli IAS, ma è rinvenibile negli articoli 2217 c.2 e 2423 c.2 del C. C. sotto la forma della *veridicità*.

L'informazione di bilancio ha la caratteristica dell'*attendibilità* quando non risente di errori materiali e influenze particolari e gli utilizzatori possono far affidamento sulla sua capacità di rappresentare fedelmente ciò che essa dichiara di rappresentare.

Il comportamento degli Istituti Fisioterapici Ospitalieri nei procedimenti contabili si è basato sul principio di *verificabilità* dell'informazione (documento 11 principi contabili nazionali), anche in virtù del fatto che l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, fornita dal bilancio, debba essere verificabile attraverso un'indipendente ricostruzione del procedimento che ha originato la registrazione.

La *verificabilità* dell'informazione, infine, contiene anche il controllo della *conformità* delle scritture *ai principi contabili*.

PRINCIPIO della FUNZIONE INFORMATIVA E COMPLETEZZA
DELLA NOTA INTEGRATIVA

Non va trascurato il fondamentale compito della presente nota integrativa che è quello di fornire completezza allo Stato Patrimoniale ed al Conto Economico.

La redazione della presente nota integrativa è finalizzata a garantire una migliore rappresentazione veritiera e corretta del Bilancio di esercizio, non soltanto per quanto previsto espressamente dal comma 1 dell'articolo 2423 e dall'articolo 2427 del Codice Civile, ma anche per assolvere all'ulteriore ~~precetto di obbligatorietà delle informazioni complementari,~~ ove necessario, di cui al comma 3 del medesimo art. 2423.

PRINCIPIO DI NEUTRALITA'

Per una corretta informazione dell'andamento aziendale, di cui il bilancio è lo strumento, è necessario che i dati in esso contenuti, rispecchino la situazione reale senza che alcuna interpretazione dei fatti aziendali si traduca in scritture contabili tali da influenzare artatamente i prospetti di bilancio.

Il principio della *neutralità* non è espresso nel Codice Civile, ma è un presupposto indispensabile per il rispetto della clausola generale di rappresentazione veritiera e corretta, cosicché gli IAS lo presentano come una derivazione del principio di attendibilità, mentre i Principi Contabili (documento 11) lo definiscono approfonditamente come *imparzialità*: "il bilancio di esercizio deve essere preparato per una moltitudine di destinatari e deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi".

Questo principio negli IAS viene anche esplicitato in maniera più articolata e completa attraverso i principi della

prudenza, competenza, significatività e rilevanza della valutazione separata delle poste in bilancio.

Null'altro si ritiene di aggiungere circa la posizione dell'Ente che, in quanto pubblico, uniforma ogni suo comportamento, tra gli altri, al principio di imparzialità, ivi compreso ~~il quello contabile.~~

PRINCIPIO DELLA PRUDENZA

Costituisce il postulato di fondamentale importanza per la salvaguardia della funzione informativa del bilancio di esercizio. È richiamato dal punto 1 del comma 1 dell'articolo 2423-bis nonché dai successivi punti 2 e 4, ma anche i principi contabili, nel concordare pienamente con la normativa, affermano che i profitti non realizzati non debbono essere contabilizzati, mentre tutte le perdite anche se non definitivamente realizzate devono essere riflesse in bilancio.

PRINCIPIO DI COMPETENZA

È il principio cardine, poiché sulla *competenza* economica (o semplicemente *competenza*) si basa l'attribuzione delle componenti di reddito ai diversi esercizi cui esse spettano, indispensabile punto di partenza per la predisposizione di un corretto documento programmatico pluriennale.

È la guida principale per determinare il reddito di esercizio, per determinare cioè la variazione del capitale di bilancio attribuibile alla gestione svolta in ciascun periodo amministrativo in cui si suddivide la vita complessiva dell'Ente.

Il Codice Civile richiama specificatamente il criterio della *competenza* tra i principi da osservare nella redazione del bilancio, statuendo all'art. 2423-bis, punti 3 e 4, che "occorre tener conto dei proventi e degli oneri di *competenza* dell'esercizio...", nonché "dei rischi e delle perdite di *competenza* dell'esercizio".

Anche negli IAS, analogamente a quanto previsto dal Codice Civile, alla *competenza* è assegnato un ruolo primario: "al fine di conseguire le proprie finalità, i bilanci vengono redatti sulla base della *competenza* economica"; e ugualmente avviene nei Principi Contabili (Documento 11): "L'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti)."

Ad oggi, questo è il criterio guida nella redazione del Bilancio dell'Ente, e sta diventando (quale opportuna e auspicabile conseguenza) il principio di comportamento anche per le registrazioni extracontabili e per le comunicazioni tra i Servizi che abbiano rilevanza contabile.

PRINCIPIO DELLA SIGNIFICATIVITA' E RILEVANZA

È il principio che svolge una funzione di "filtro" delle informazioni da esporre in bilancio, in modo da rendere questo strumento atto a soddisfare le finalità di rappresentazione che la legge ha ad esso assegnato.

I Principi Contabili precisano infatti che “il bilancio d’esercizio deve esporre solo quelle informazioni che hanno un effetto *significativo e rilevante* sui dati di bilancio o sul processo decisionale dei destinatari”; analogamente gli IAS evidenziano che: “le informazioni hanno la caratteristica della *rilevanza* se — influenzano le decisioni economiche dei destinatari”.

Si pronunzia, in tal senso, anche il 2° comma dell’articolo 2423-ter, ma indiretti richiami sono contenuti anche nell’articolo 2427 ed in particolare nei numeri 7, 10 e 13.

PRINCIPIO DELLA VALUTAZIONE SEPARATA DELLE POSTE IN BILANCIO

L’articolo 2423-bis Codice Civile, punto 5 così enuncia : “gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente”

Particolare menzione, infatti, merita il criterio utilizzato per il calcolo delle quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni, poiché la concomitanza della normativa civilistica e di quella tributaria talvolta può generare difformità di applicazione.

Nello specifico, si rileva come il criterio di calcolo degli ammortamenti utilizzato è stato quello di adottare in modo sistematico e costante, nell’applicazione del principio di continuità dell’Ente, le aliquote ritenute rappresentative della vita utile (economico – tecnica) stimata per i cespiti.

Pertanto, in osservanza alla normativa tributaria (D.M. 31 dicembre 1988) che fornisce aliquote di ammortamento

suddivise per categorie di beni e per tipologie di aziende, si è ritenuto di poterle adottare in prima applicazione nel solo caso in cui i Servizi amministrativi interessati (ed in particolare il Servizio Tecnico e di Ingegneria Clinica) non dessero notizia di diversa utilizzazione del cespite rispetto alla generalità dei casi prevista dal citato Decreto.

PRINCIPIO DELLA PERIODICITA'

Espressa statuizione esiste nel Codice Civile, dove l'articolo 2217, comma 1, prevede l'obbligatoria redazione del bilancio ogni anno.

Tuttavia il principio è insito nel concetto di bilancio di esercizio (si veda sopra) ed è anche richiamato dai Principi Contabili laddove si legge che "il bilancio di esercizio o di funzionamento si riferisce a un *periodo amministrativo (o esercizio)* e non all'intera vita aziendale".

PRINCIPIO DELLA COMPARABILITA'

Tale principio permea l'intera normativa civilistica in tema di bilancio; in particolare, l'articolo 2423-ter, comma 5, del Codice Civile, dispone che "per ogni voce dello Stato Patrimoniale e del Conto Economico deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente. Se le voci non sono

comparabili, quelle relative all'esercizio precedente devono essere adattate..."