

(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.

Bisogna assolutamente sottolineare che, benché commissariati, gli I.F.O. non hanno mai

interrotto la propria attività che consiste nel perseguimento della missione istituzionale di istituto di assistenza e ricerca nel campo oncologico e dermatologico.

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 numero 29/93 si è statuito il principio della responsabilità dei risultati sia per la Dirigenza che per le Direzioni aziendali (ovviamente ciascuno con i relativi abiti di competenza), non v'è dubbio che la Pubblica Amministrazione soggiaccia ancor oggi alle molteplici regole del diritto amministrativo: infatti tra gli elementi essenziali dell'atto amministrativo, perché esso venga ad esistenza, spicca la forma (Sandulli, Virga, Guarino).

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.

Per garantire il principio di correttezza e trasparenza dell' azione amministrativa (ivi compresa l'attività contabile) e mantenere ossequio al principio contabile, che è proteso a garantire massima verità e correttezza del bilancio, il Servizio Ragioneria degli Istituti Fisioterapici Ospitalieri laddove abbia verificato la mancanza dei contemporanei requisiti pubblicistici e contabili ha provveduto ad allegare al Bilancio e/o alla Nota integrativa la documentazione atta a garantire, appunto, la trasparenza e la rintracciabilità del documento che ha originato la scrittura contabile.

PRINCIPIO DELL'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 Codice Civile 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.

In tal senso gli Istituti Fisioterapici Ospitalieri, sia con la riclassificazione del bilancio ai fini della redazione del Piano di Risanamento, sia con la

perizia contabile che ha portato alla rideterminazione del bilancio 2001, oramai da tre anni hanno iniziato un percorso approfondito di verifica e controllo delle poste contabili; ha escluso, infatti, da ogni e qualsiasi iscrizione contabile, qualunque informazione, pur apparentemente rilevante, ma con caratteri di inattendibilità nella natura e nella modalità di rappresentazione.

Da tale comportamento, auspicato anche dagli IAS, deriva il *principio di conformità del complessivo procedimento di formazione del bilancio ai corretti principi contabili* (documento n. 11 del principi contabili nazionali) ed il *principio della rappresentazione fedele*.

Come già anticipato, 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 si deve trascurare il fondamentale compito della presente nota integrativa che è quello di

fornire completezza allo Stato Patrimoniale ed al Conto Economico.

Il presente documento, infatti, viene redatto per garantire la migliore rappresentazione veritiera e corretta del Bilancio di esercizio non soltanto per la precisa previsione del comma 1 dell'articolo 2423 e dell'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 2423.

PRINCIPIO DI NEUTRALITA'

Per una corretta informazione dell'andamento aziendale, di cui il bilancio è lo strumento, è necessario che i dati espressi 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 comportamento 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 2423bis 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 che ha costituito oggetto delle maggiori attenzioni nella revisione contabile sin dal bilancio 2001, poiché sulla *competenza* economica (o semplicemente *competenza*) si basa la guida dell'attribuzione delle componenti di reddito ai diversi esercizi e a cui esse spettano, indispensabili per porre le basi 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 due volte il principio di *competenza* nell'esposizione dei principi da osservare nella redazione del bilancio:

1. art. 2423 punto 3: occorre tener conto dei proventi e degli oneri di *competenza* dell'esercizio
2. successivo punto 4: obbliga a tener conto dei rischi e delle perdite di *competenza* dell'esercizio.

Analogamente al Codice Civile negli IAS alla *competenza* è assegnato un ruolo primario: “al fine di conseguire le proprie finalità, i bilanci vengono redatti sulla base della *competenza* economica” ed 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).”

Negli Istituti Fisioterapici Ospitalieri, come è oramai noto, questo fondamentale principio ha costituito oggetto di così attenta analisi per una sua corretta e puntuale applicazione che si è reso necessario il processo di rideterminazione del bilancio 2001 per poter addivenire, nel 2002, ad una sua più serena adozione senza che questo comportasse variazione *tout court* dell'applicazione dei principi contabili. Il 2003 prosegue in tale direzione.

Ad oggi è il criterio guida nella redazione del Bilancio dell'Ente, ed è utile sottolineare sta

diventando, per immaginabile ed 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 gli ha 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