

NORME PER LA PRIMA ADOZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

PREMESSA

La Regione Umbria, al fine di pervenire alla definizione di regole contabili e di controllo interno omogenee, in grado di produrre risultati confrontabili e di garantire la massima trasparenza, ha avviato un Progetto denominato “*Potenziamento e sviluppo di sistemi amministrativo contabili e di controllo nelle Aziende Sanitarie umbre e toscane*”. Nell’ambito di tale Progetto è stato costituito un Gruppo di Lavoro Tecnico Operativo composto da rappresentanti delle Aziende Sanitarie regionali, dell’Istituto Zooprofilattico Sperimentale dell’Umbria e delle Marche, dell’A.R.P.A., da tecnici regionali e da rappresentanti dell’Università degli Studi di Firenze che, ispirandosi ai Principi Contabili formulati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, ha elaborato Principi Contabili Comuni per la redazione del Bilancio di esercizio e Procedure Minime di Controllo Interno condivise. Tali norme, cui le Aziende Sanitarie regionali devono conformare la propria gestione contabile dal 1.1.2008, in via sperimentale, e dal 1.1.2009, in via definitiva, sono state adottate con Deliberazioni di Giunta Regionale n. 1575 del 1/10/2007 e n. 433 del 30/03/2009.

PRINCIPI GENERALI DELL’ADEGUAMENTO AI NUOVI PRINCIPI CONTABILI

I bilanci ad oggi predisposti dalle Aziende Sanitarie possono contenere valori disomogenei scaturenti dalla diversa applicazione delle linee impartite al momento dell’avvio della contabilità economico-patrimoniale, si ritiene opportuno, in sede di introduzione, l’adeguamento dei valori storici presenti nelle situazioni patrimoniali ai criteri indicati come preferenziali dai Nuovi Principi ed il recepimento della casistica contabile in essi contenuta.

Tale adeguamento dovrà avvenire tramite alcune scritture da effettuarsi in data 1/1/2009 finalizzate a riportare tutti i valori dello Stato Patrimoniale al criterio valutativo o alla specifica casistica di nuova adozione.

In sostanza, si richiede alle Aziende la predisposizione di un nuovo bilancio di apertura. La definizione delle norme per l’adeguamento ai nuovi principi contabili risulta, come comprensibile, di notevole importanza soprattutto per la necessità di uniformare sia i comportamenti sia i dati contabili sino ad oggi presenti nei bilanci delle Aziende.

Le rettifiche per l’adeguamento ai nuovi principi contabili sono infatti un sistema di scritture per uniformare tutti i bilanci dell’Aziende e favorire il passaggio al nuovo sistema.

Ricordiamo che i cambiamenti di principi contabili sono ad oggi regolamentati nei principi contabili nazionali (di fatto recepiti dal corpo di principi contabili regionali) nel seguente modo:

- 1) Principio contabile 29 OIC. Esso regola i cambiamenti di principio contabile e le correzioni di errori che un’azienda effettui tra un bilancio e l’altro. In particolare tale principio (cui rinviamo alla lettura per gli aspetti specifici) richiede che vengano imputate a Conto Economico le rettifiche di errori o i cambiamenti di principio contabile che l’Azienda si trovi a effettuare in un bilancio di esercizio.

2) Transizione da un corpo di principi contabili ad un altro. Il caso più significativo è quello effettuato recentemente (nel 2005) dalle società quotate in borsa per la transizione ai principi IAS. Le norme regolamentanti tale transizione sono individuate nella guida operativa per la transizione ai principi contabili, emanata dall'Organismo italiano di contabilità OIC nel 2005.

Tale guida richiama esplicitamente il principio IFRS 1 che propone un complesso modello di transizione finalizzato ad evitare che il cambio di regole su numerose poste di bilancio contemporaneamente infici la comprensibilità dei bilanci.

Pur recependo il principio 29 OIC nel suo ordinamento (e quindi la metodica di imputazione del cambiamento di principio contabile al conto economico) la Regione Umbria ha ritenuto utile fare propri e proporre alle Aziende anche la regolamentazione della transizione ai principi (c.d. first time adoption) proposta dall'OIC.

Il processo di adeguamento del valore contabile dei patrimoni delle Aziende prevede che gli effetti dell'omogeneizzazione in oggetto debbano essere effettuati in sede di bilancio di apertura (nella specie al 1/1/2009) allo scopo di non interferire con i risultati di bilancio delle Aziende.

I cambiamenti di principio dovranno essere determinati mediante la cosiddetta applicazione retrospettica, vale a dire come se i nuovi principi fossero sempre stati utilizzati anche negli esercizi precedenti.

Le scritture di adeguamento al Principio non devono costituire rivalutazione delle poste, ma solamente **adeguamento** dei valori ai Nuovi Principi Contabili.

L'operazione di adeguamento dei valori dovrà essere effettuata su tutte le poste che lo richiedano, non essendo consentito l'adeguamento parziale.

Dell'adeguamento effettuato dovrà essere data chiara e precisa informativa nella Nota Integrativa del bilancio di esercizio al 31/12/2009.

In particolare, in osservanza a quanto indicato nei Principi Contabili, si ritiene opportuno che al bilancio di esercizio 2009 sia allegato un bilancio pro-forma che *“evidenzi gli effetti del cambiamento di principio contabile ove tali effetti siano rilevanti e/o si ripercuotono su una pluralità di voci interessate”*.

L'adeguamento dovrà avvenire tramite l'utilizzo di un conto denominato *“Rettifiche per adeguamento ai nuovi principi contabili”* (da ora denominato conto RANPC) movimentato sia in Dare che in Avere a rettifica delle singole poste.

Il conto assume natura di conto di capitale e accoglie le rettifiche attive e passive relative al diverso valore ottenuto applicando alle poste le indicazioni contenute nelle presenti linee guida.

Per quanto riguarda le modalità di rilevazione contabile delle variazioni dei valori patrimoniali derivanti dall'applicazione dei Nuovi Principi Contabili, dalla correzione di eventuali errori di precedenti esercizi o dalla variazione delle stime adottate in precedenti bilanci di esercizio, dovranno essere seguite le seguenti indicazioni:

1. Cambiamento di principio contabile (IAS 8.14 e segg.): l'effetto del cambiamento di principio contabile è da contabilizzare a rettifica del patrimonio netto iniziale al 1 gennaio 2009 (conto RANPC);
2. Correzione d'errore (IAS 8.41 e segg.): l'effetto della correzione di un errore effettuato in esercizi precedenti è da contabilizzare a rettifica del patrimonio netto iniziale al 1 gennaio 2009 (conto RANPC).
3. Cambiamento di stime (IAS 8.32 e segg.): l'effetto del cambiamento di stime contabili è da contabilizzare prospetticamente includendolo nel risultato economico del periodo in cui avviene tale cambiamento. Nel caso di specie, nel conto economico del bilancio al 31 dicembre 2009.

Il saldo del conto RANPC dovrà essere stornato o sommato al fondo di dotazione.
Per lo spostamento delle voci da una posta ad un'altra non dovrà essere movimentato il suddetto conto RANPC.

RIEPILOGO DELLE RETTIFICHE PER SPECIFICHE POSTE

Il risultato che si dovrà ottenere dalle suddette scritture è una rappresentazione al 1/1/2009 del patrimonio dell'Azienda calcolato come se i principi contabili fossero stati applicati sin dal 1/1/2000.

I conti presenti nelle situazioni patrimoniali delle Aziende dovranno essere rettificati nelle modalità di seguito riportate. Si specifica che le casistiche di seguito evidenziate sono a titolo esemplificativo e non si pongono come esaustive delle diverse tipologie di rettifiche che ciascun Azienda dovrà adottare.

Immobilizzazioni

- 1) Gli immobili pervenuti alle Aziende Sanitarie Regionali tramite conferimento da parte delle ex-UU.SS.LL., dei Comuni e della Regione ed ancora di proprietà delle Aziende al 1/1/2009 dovranno essere valutati nel seguente modo:
 - Applicazione alla data del 1/1/2000 dei criteri contenuti nella circolare n. 13781 del 21 ottobre 1998, ovvero del criterio di perizia.
 - Qualora la perizia non fosse rinvenibile o si presentasse insoddisfacente, lacunosa od in contrasto con i Principi Contabili dovrà essere predisposta una nuova valutazione utilizzando i seguenti criteri:
 - a) rendita catastale rivalutata alla data del trasferimento;
 - b) in assenza di tale rendita, si dovrà attribuire quella assegnata successivamente;
 - c) in assenza di rendite catastali, si dovrà procedere tramite la stima della rendita.
- 2) Dal valore degli immobili dovrà essere scorporato il valore dei terreni su cui l'immobile insiste, e su tale valore non si dovrà procedere ad ammortamento.

Il terreno dovrà essere valutato secondo i seguenti criteri:

- a) costo di acquisto del terreno risultante da atto di acquisto e/o fattura;
- b) valore di esproprio risultante da atto;
- c) qualora non sia possibile reperire specifica documentazione sul valore del terreno si deve fare riferimento alla percentuale del 20% del valore di costo storico inserito in bilancio al netto di eventuali incrementi successivi all'acquisto del fabbricato.

Qualora il cespite che insiste sul terreno sia stato valutato tenendo conto della rendita catastale, stante il fatto che il valore della rendita catastale altro non è che il valore attribuito ai fabbricati dato dal Catasto sulla base della categoria e classe assegnata al fabbricato, si deve ritenere che il valore di prima iscrizione degli immobili di proprietà delle Aziende Sanitarie di fatto include un valore del terreno pari a € 0.

Pertanto, ai fini dell'individuazione del valore di scorporo, si ritiene che esso, non essendo ipotizzabili rivalutazioni dei soli terreni, debba essere pari a zero. Analogo comportamento dovrà essere tenuto qualora il valore dell'immobile derivi da una

perizia in cui la componente di valore derivante dalla presenza di terreni sia considerata 0 o irrilevante: anche in questo caso lo scorporo dovrà avvenire a questo valore.

- 3) Qualora il valore del bene si debba ritenere significativamente inferiore rispetto a quello ottenuto applicando le norme suindicate, l'Azienda dovrà prudenzialmente indicare il valore inferiore, motivandolo in Nota Integrativa.
- 4) Gli immobili acquisiti dall'Azienda successivamente al 1/1/2000 tramite acquisto, esproprio o costruzione dovranno essere determinati al costo, mentre quelli trasferiti ai sensi del Decreto 502/1992 dovranno essere determinati con le modalità di cui al punto 1).
- 5) Gli incrementi di valore dei cespiti realizzati in data successiva alla costituzione dovranno essere valutati al costo storico.
- 6) Gli immobili dovranno essere ammortizzati secondo le aliquote indicate nei Principi Contabili dalla data di carico alla data del 31/12/2008. Eventuali differenze tra il fondo ammortamento così calcolato e quello ad oggi presente in contabilità dovrà essere rettificato tramite il conto RANPC.
Per i beni destinati alla vendita non si dovrà procedere all'ammortamento dal momento della delibera che ne cambia la destinazione, salvo quanto evidenziato dai Principi Contabili regionali.
- 7) L'azienda dovrà ricostruire i contributi in conto capitale presenti alla data del 1/1/2000 secondo le modalità previste dalla Circolare prot. n. 13781/9 del 21/10/1998 e, per gli anni successivi, procedere alle sterilizzazioni degli ammortamenti secondo il metodo proporzionale.
- 8) Gli ammortamenti successivi al 1/1/2000 relativi ai beni i cui i contributi non sono stati indicati separatamente nel patrimonio netto dovranno essere sterilizzati direttamente al fondo di dotazione.
- 9) Qualora un bene dimostri di non avere vita utile esso dovrà essere per prudenza svalutato.
- 10) I beni che per il completamento del processo di ammortamento o per l'assenza di una residua vita utile saranno valutati a 0 dovranno essere riportati nel registro cespiti.
- 11) Per le 'Attrezzature sanitarie alta tecnologia' e per gli 'Altri Beni', qualora dall'applicazione delle nuove aliquote risulti una differenza non significativa, le aliquote di ammortamento previste dai Nuovi Principi Contabili dovranno essere applicate a valere dal 1/1/2009.
- 12) L'ammortamento delle Manutenzioni Straordinarie dovrà effettuarsi secondo la residua vita utile del bene.
- 13) Le universalità di beni potranno essere ricostituite nell'attivo della situazione patrimoniale secondo le modalità indicate dai Nuovi Principi.
- 14) Le tipologie di costi capitalizzabili definite nei Nuovi Principi Contabili dovranno essere, secondo il prudente apprezzamento dei redattori del bilancio, rivedute nel nuovo bilancio di apertura. Su di essi dovrà essere calcolato l'ammortamento dalla data di capitalizzazione.

Crediti

- 1) Il valore dei crediti dovrà essere rettificato tramite il conto “Fondo Svalutazione Crediti”, appositamente stanziato o ricostituito per far fronte alle perdite per inesigibilità secondo le norme indicate dai Nuovi Principi Contabili.

BILANCIO PRO-FORMA

Al fine di fornire adeguata informativa al fruitore dei bilanci d’esercizio nell’anno di transizione, gli stessi Principi Contabili internazionali richiedono la redazione di prospetti di riconciliazione e relative note illustrative che spieghino tali effetti.

In particolare, il c.d. bilancio pro-forma dovrà essere corredato da note esplicative che dovranno contenere:

- 1) Le variazioni intercorse per ogni posta di Stato Patrimoniale al cambiamento di principio contabile;
- 2) L’illustrazione della natura della variazione avvenuta;
- 3) La comparazione tra il vecchio principio adottato ed il nuovo;
- 4) Gli spostamenti di voci più significative tra una posta di Stato Patrimoniale e l’altra;
- 5) L’effetto cumulativo sul Patrimonio Netto del cambiamento di Principi Contabili;
- 6) L’effetto sulle componenti ordinarie dell’esercizio per aver adottato i nuovi criteri;
- 7) Ogni altra informazione ritenuta necessaria a fornire una chiara e fedele rappresentazione economica, finanziaria e patrimoniale delle variazioni intercorse.

In particolare, ai fini della più ampia informativa, dovrà essere presentato apposito prospetto di ricalcolo del risultato di esercizio rappresentato in bilancio, che evidenzi l’utile o la perdita che si sarebbero avuti qualora gli oneri di competenza degli esercizi precedenti, che hanno avuto manifestazione finanziaria nel 2008, e che, ai fini della ricostruzione retrospettiva delle voci contabili, sono stati imputati al conto RANPC avessero gravato nell’esercizio tra i costi straordinari.

Al fine di fornire la più precisa e trasparente informazione ai lettori del bilancio ed al fine di rendere comparabili i dati dei diversi esercizi si sottolinea che il bilancio pro-forma dovrà essere considerato parte integrante della Nota Integrativa e pertanto sottoposto alla procedura, alla tempistica ed ai controlli propri del bilancio di esercizio.

DATI COMPARATIVI

Infine, in merito ai dati comparativi degli schemi di Stato Patrimoniale e Conto Economico del bilancio d’esercizio al 31 dicembre 2009, si ricorda che i dati relativi all’esercizio precedente devono essere quelli approvati dalla Regione e pertanto quelli relativi al bilancio chiuso al 31 dicembre 2008.

In ossequio alla regola generale della chiarezza del bilancio d’esercizio, il bilancio al 31 dicembre 2009 dovrà pertanto contenere una nota che evidenzi la non comparabilità di tali prospetti conseguente ai diversi principi contabili utilizzati nonché un prospetto di confronto fra bilancio d’esercizio al 31/12/2009 e bilancio pro-forma al 1/1/2009.