

I nuovi Principi Contabili “emiliano romagnoli”

1. Introduzione

In un periodo come l'attuale, nel quale si parla espressamente di *rivoluzione contabile*¹, non desta più sorpresa la disinvoltura con la quale i più svariati soggetti pubblici e privati affrontano il tema della redazione del bilancio aziendale, né preoccupano i continui interventi del legislatore comunitario e di quello nazionale.

Non ha suscitato scalpore, o - quanto meno - preoccupate perplessità, la normativa, in parte già adottata ed in parte in via d'adozione, secondo la quale viene demandata ad un organismo privato indipendente (il *Financial Accounting Standard Board*) la capacità di disporre, eventualmente con effetto immediato, variazioni ed integrazioni a regole aventi valore coercitivo in tema di redazione, valutazione ed interpretazione dei bilanci, alle quali tutti (evidentemente magistrati compresi) dovranno scrupolosamente attenersi.

Ci stiamo abituando alla coesistenza di due serie di regole, l'una contenuta nel codice civile ed integrata dai principi contabili redatti dagli ordini professionali nazionali, l'altra costituita dagli *IAS – IFRS*, di matrice anglo americana, spesso adottabili da parte del medesimo soggetto economico.

Tutto ciò – abbiamo detto – ormai non ci colpisce più di tanto, ma che una regione, nell'euforia della normazione in tema di bilanci, promulghi propri principi contabili davvero non ce lo aspettavamo. Eppure, è accaduto proprio così alla Giunta della Regione Emilia Romagna, con delibera 559/2006 in data 19 aprile 2006.

2. La fattispecie esaminata alla luce del quadro normativo di riferimento.

La questione riguarda i bilanci delle aziende del servizio sanitario regionale; essi sono regolati dalla legge regionale 20 dicembre 1994, n. 50, che, all'art. 12 stabilisce che «*la gestione economica, patrimoniale e finanziaria delle Aziende è informata ai principi previsti dal codice civile in materia di contabilità e bilancio*». Il successivo art. 13 rinvia all'art. 2427 c.c. per quanto riguarda la nota integrativa. L'art. 50, nel considerare talune poste dello stato patrimoniale, si riferisce espressamente agli articoli 2424 bis e 2426 del codice civile.

¹ A titolo di esempio, sono stati recentemente pubblicati da Franco Angeli gli atti di un convegno tenuto a Paestum (Sa), su *Le “rivoluzioni” contabili di inizio millennio*.

Dal contesto normativo vigente si deduce che al bilancio delle aziende del servizio sanitario regionale si applicano tutte le norme contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile e, pertanto, le valutazioni devono rispondere al disposto degli art. 2423 bis e 2426.

Ciò posto, è però considerata situazione del tutto ordinaria la presenza di considerevoli perdite nei bilanci di talune delle aziende in oggetto; tali perdite vengono comunemente ripianate in tutto od in gran parte da successivi stanziamenti della regione competente. Si comprende agevolmente l'interesse delle regioni acché i bilanci delle rispettive aziende presentino le minori perdite possibili; inoltre, si deve tener conto del fatto che la volontà espressa negli anni novanta dal legislatore nazionale e da quelli regionali di trasformare la gestione e l'amministrazione di molte entità soggette al controllo pubblico, improntandole ad una concezione "aziendalistica", con conseguente introduzione dei bilanci c.d. "economico patrimoniali", mal si concilia con la necessità di "assemblare" tali bilanci all'interno di quelli delle regioni e dello Stato, rigidamente informati ad una logica finanziaria.

Dalle suesposte considerazioni si può comprendere come la redazione del bilancio preventivo e di quello consuntivo sia fortemente influenzata da due esigenze che appaiono contrapposte: da un lato il redattore ed i controllori devono applicare i principi di prudenza e di competenza economica sanciti dall'art. 2423 bis, evitando di rinviare al futuro costi che dovrebbero essere imputati a quello in chiusura, indipendentemente da quando si presume che si dovranno sostenere finanziariamente le relative uscite; dall'altro le regioni, dovendo ripianare le perdite delle aziende attraverso stanziamento di fondi che figurano nei propri bilanci fra le poste negative, hanno la necessità di rendere tali stanziamenti compatibili con le proprie politiche finanziarie.

Già in passato² abbiamo avuto modo di segnalare rilevanti anomalie delle prassi contabili di talune aziende ospedaliere, anomalie espressamente autorizzate ed addirittura incentivate sia dalla Regione, sia dalla Ragioneria generale dello Stato. Questa volta, però, abbiamo riscontrato una vera e propria elaborazione di uno *standard* relativo al trattamento contabile delle ferie maturate e non godute dal personale dipendente, in aperta difformità con quanto stabilito dai principi contabili nazionali ed internazionali.

² Cfr. G. CAPODAGLIO, *Come viene contabilizzato un "equivoco"*, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n. 3 e 4 del 2002; in esso viene segnalata l'impropria e fuorviante procedura nota come "sterilizzazione degli ammortamenti", nella versione "personalizzata" adottata da talune aziende sanitarie italiane.

3. La delibera regionale

La Regione Emilia Romagna, con la delibera precedentemente citata, considerati gli impegni assunti in termini di contenimento della dinamica dei costi, per il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, nonché l'obbligo di garantire l'equilibrio economico-finanziario delle proprie aziende sanitarie, allo scopo di fornire alle aziende sanitarie alcune indicazioni per una corretta ed omogenea redazione del bilancio d'esercizio 2005, ha disposto, fra l'altro, che le aziende sanitarie, in sede di redazione del bilancio d'esercizio 2005 «*procedano ad una ridefinizione dei debiti per ferie maturate e non godute dal personale dipendente*» secondo specifiche modalità illustrate nella premessa della delibera.

Prima di passare ad un attento ed analitico esame del testo della delibera, è interessante notare come le suddette modalità di esposizione in bilancio non riguardino soltanto il costo da inserire nel conto economico del 2005, ma si presentino come criterio permanente di riferimento, tanto che sulla base di esse devono essere ricalcolati i debiti iscritti in bilancio relativamente a costi considerati di competenza economica nei precedenti esercizi e, logicamente, ad esse dovranno uniformarsi le determinazioni dei costi negli anni successivi.

Il passo della delibera regionale più rilevante ai nostri fini è individuato con la lettera d) nella premessa ed è «*integralmente richiamato*» nel punto 2, ultimo capoverso del testo di delibera.

In esso si legge che «*è stata svolta una specifica rilevazione in ordine all'entità economica degli stessi (i debiti per ferie non godute: n.d.r.) alla data del 31/12/2004, e ai relativi utilizzi reali (ovvero la relativa monetizzazione nell'arco dell'ultimo triennio), che ha evidenziato una generalizzata sovrastima rispetto all'utilizzo reale*».

Viene qui introdotto il concetto ("nuovo" in ragioneria) di *utilizzo reale di un debito*: trattasi evidentemente della confusione da noi precedentemente indicata fra competenza economica e competenza finanziaria, aggravata dalla convinzione che il c.d. "utilizzo reale" non sia più da considerare tale se avviene oltre un triennio dalla data in cui è sorto il debito.

Per meglio spiegare le possibili cause dell'equivoco, occorre sottolineare quale sia la prassi concretamente adottata per la liquidazione delle ferie non godute: ad una parte non indifferente dei lavoratori dipendenti delle aziende sanitarie non vengono pagate le indennità in oggetto; alcuni usufruiscono di esse in periodi successivi a quelli di maturazione, mentre per altri (in percentuale elevata) è previsto il cumulo di tutte le ferie maturate e non godute alla fine del rapporto di lavoro, in modo tale da consentire al lavoratore di interrompere di fatto il rapporto in anticipo sulla naturale scadenza, continuando a percepire lo stipendio ordinario.

Una volta individuata la sproporzione tra debiti iscritti e loro "utilizzo reale", la Giunta prevede «*che, in occasione delle rilevazioni contabili di assestamento al 31/12/2005, le singole Aziende determinino, sulla base della media degli effettivi esborsi monetari verificatisi nell'arco dell'ultimo triennio, la consistenza di detta posta debitoria e procedano ad una sua contabilizzazione ad apposito fondo rischi, rilevando contemporaneamente nell'area straordinaria del bilancio la relativa insussistenza di passività*».

Il contenuto della disposizione³ può svolgersi nei seguenti punti:

- le ferie maturate in un esercizio possono provocare il pagamento del relativo controvalore al dipendente entro i tre anni successivi a quello di maturazione: qualora ci si attenda che ciò avvenga, sulla base di medie statistiche elaborate con riferimento agli anni precedenti, il relativo importo verrà considerato costo dell'esercizio di maturazione, ma non quale ordinario componente del costo del lavoro con contropartita ad una voce di debito, ma come quota a fondo rischi;
- qualora, invece, ci si attenda, sempre sulla base delle suddette medie statistiche, che delle ferie non godute nell'esercizio di maturazione il dipendente usufruisca in uno degli esercizi successivi, ovvero che esse provochino il pagamento della relativa indennità oltre la scadenza del terzo esercizio successivo, nessun costo a tale titolo dovrà essere inserito nell'esercizio di maturazione;
- considerando questo un criterio di carattere generale, applicabile con effetto "retroattivo", si dispone di rettificare i calcoli eseguiti negli anni precedenti (senza un limite temporale) relativamente al debito per ferie non godute, in base al "nuovo principio" e di considerare la differenza rilevata come componente positivo straordinario di reddito, del tipo «insussistenze del passivo».

A motivazione/justificazione di quanto deliberato, si precisa: «*si è ritenuto infatti che il mantenimento dell'attuale consistenza del debito per ferie avrebbe generato una sovrastima delle posizioni debitorie delle singole aziende, determinando un eccesso al principio di prudenza prescritto dalla normativa civilistica*».

Quest'ultimo passaggio dimostra, anche se riteniamo che non ve ne sia bisogno, che le regole dettate dalla Regione vorrebbero rimanere entro i principi di redazione dettati dal codice nell'art. 2423 bis, prescindendo però dal contenuto del n.3)⁴. Risulta evidente, infatti, che le modalità con le quali l'azienda sanitaria a-

³ Si tratta di indicazioni che, in quanto rivolte ad enti subordinati, possono essere considerate per essi obbligatori.

⁴ 3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.

dempie ai propri obblighi maturati nei confronti dei dipendenti è del tutto irrilevante rispetto all'individuazione dell'esercizio di competenza economica.

Trattasi di un principio di base (veramente elementare) della ragioneria, per il quale l'individuazione dell'esercizio di competenza va effettuata con riferimento al periodo nel quale l'azienda ha usufruito dei servizi per lo svolgimento della produzione. E' appena il caso di rilevare che, se il dipendente gode in un esercizio delle ferie maturate in un periodo precedente, nell'esercizio "di godimento" avviene semplicemente il pagamento di quanto dovuto per servizi prestati in precedenza, così come può avvenire per qualsiasi altro componente negativo di reddito⁵.

Non si capisce a questo punto la differenza di trattamento contabile nei bilanci delle aziende sanitarie delle somme maturate a favore del dipendente per trattamento di fine rapporto e quelle dovute per ferie non godute.

Per quanto riguarda, poi, le conseguenze della rilevazione del componente positivo straordinario di reddito per «insussistenza del passivo» suggerita dalla delibera regionale, esse a nostro avviso risultano molto gravi in relazione alla rappresentazione veritiera e corretta prescritta dall'art. 2423: crediamo che risulti ormai chiaro che trattasi di componente reddituale del tutto inesistente.

4. Conclusioni

A conclusione di queste brevi note, ci riesce difficile esimerci da un'amara considerazione: ci sembra che, in taluni ambienti del settore pubblico, alberghi una profonda ipocrisia; si è affascinati da parole quali "aziendalizzazione, mercato, efficienza, efficacia, competitività, valutazione, certificazione", ecc., prese a prestito dal mondo delle imprese, ma ci si rifiuta di accettare le inevitabili conseguenze dell'applicazione di tali concetti. Non si può pretendere di adottare le norme previste dal codice civile per le società commerciali, ma disconoscere le norme stesse

⁵ Come precedentemente accennato la delibera regionale appare in evidente contrasto tanto con i principi contabili nazionali, quanto con quelli internazionali, si confronti, a questo proposito, il documento n. 7 della Commissione dei Consigli nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri, che, al paragrafo D V. b. "Ferie maturate da dipendenti", precisa in modo inequivocabile che «il principio della competenza che impone la correlazione dei costi e dei ricavi dell'esercizio richiede che il costo del personale, inteso nella sua globalità e quindi inclusivo del periodo di ferie retribuito, debba essere correlato al beneficio che l'impresa ottiene dal sostenimento di detto costo, cioè debba essere determinato in funzione del periodo durante il quale il personale ha prestato la propria opera concorrendo alla formazione dei ricavi aziendali. Ciò comporta, a fine periodo, l'iscrizione in bilancio dell'ammontare corrispondente al costo per le ferie maturate in favore dei dipendenti e non ancora liquidate o fruite». Lo I.A.S. n. 19, intitolato "Benefici per i dipendenti", prevede regole analoghe a quanto stabilito dai principi contabili italiani per quanto riguarda la contabilizzazione e valutazione degli oneri per ferie non godute.

non appena esse portano a risultati incompatibili con gli obiettivi che i politici assegnano ai soggetti che tali regole devono applicare.

Se il potere politico ha interesse affinché le aziende sanitarie pubbliche adottino per i propri bilanci le stesse regole che ispirano i bilanci, ad esempio, delle cliniche private, allo scopo di meglio governarle attraverso opportuni confronti e leale competizione, ebbene i risultati di bilancio delle aziende sanitarie pubbliche devono rappresentare impietosamente le conseguenze della fissazione di obiettivi talora irraggiungibili, dell'eventuale esistenza di prassi non raccomandabili, ma ormai consolidate e difficilmente rimovibili, di obblighi burocratici che penalizzano l'efficienza della gestione. In caso contrario il bilancio servirà soltanto a fornire informazioni errate e fuorvianti, ottenendo l'effetto opposto a quello che, forse, costituiva l'obiettivo dei legislatori degli anni novanta.