

UNIVERSITÁ DEGLI STUDI “ROMA TRE”



Scuola Dottorale Internazionale in Diritto ed Economia “Tullio Ascarelli”

Sezione di Economia Aziendale

XX ciclo

**«L’INTRODUZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI:
RIFLESSI SULLA VALUTAZIONE DEI BENI PATRIMONIALI»**

Dottoranda:

Dott.ssa Lucia Biondi

Tutor:

Prof.ssa Lidia D’Alessio

Anno Accademico 2006/2007

Indice

INTRODUZIONE – IL DESIGN DELLA RICERCA	3
CAPITOLO 1	5
L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELL'UNIONE EUROPEA: DALLE DIRETTIVE	5
AI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI	5
1. Il processo di armonizzazione contabile a livello europeo basato sulle direttive comunitarie	7
2. Una nuova strategia di armonizzazione: i principi contabili riconosciuti a livello internazionale	14
2.1. I limiti manifestati dalle direttive comunitarie	14
2.2. La nuova strategia comunitaria in tema di armonizzazione contabile	16
3. Lo standard setter internazionale: International Accounting Standard Board (IASB)	22
3.1. Le origini: l'International Accounting Standard Committee (IASC)	22
3.2. L'International Accounting Standard Board (IASB)	25
4. Lo European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)	32
5. L'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) e gli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	37
BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 1	41
CAPITOLO 2	42
I BENI DEL PATRIMONIO	42
1. Il concetto di patrimonio	42
2. Il patrimonio nelle aziende pubbliche	45
3. Il patrimonio dello Stato	51
3.1. Beni demaniali	55
3.2. Beni patrimoniali	59
4. La gestione istituzionale ed economica dei beni patrimoniali	63
BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 2	72
CAPITOLO 3	77
LA VALUTAZIONE DEI BENI DI INTERESSE	77
STORICO, ARTISTICO E ARCHEOLOGICO	77
1. I beni del patrimonio culturale: <i>excursus</i> storico ed evoluzione del concetto	77
2. <i>Heritage Asset</i> : definizioni	87
3. Metodi tradizionali di valutazione dei beni patrimoniali	90
3.1. International Accounting Standard (IAS) n. 16: Property, plant and equipment	90
3.2. Principio Contabile Nazionale dell'OIC (PC) n. 16: Le immobilizzazioni materiali	95
3.3. Financial Reporting Standard (FRS) n. 15: Tangible Fixed Asset	106
3.4. International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) n. 17: Property, plant and equipment	120
BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 3	128
CAPITOLO 4	133
TENTATIVI DI VALUTAZIONE DEI BENI CULTURALI NEL MONDO ANGLOSASSONE: VERSO L'EMANAZIONE DI UN <i>FINANCIAL REPORTING STANDARD ON HERITAGE ASSETS</i> ?	133
1. Il dibattito dottrinale sul corretto metodo di valutazione dei <i>public heritage asset</i>	133
2. Tentativi di valutazione dei beni culturali nel mondo anglosassone	141
2.1. Discussion Paper "Heritage Assets: can accounting do better?"	141
2.2. Financial Reporting Exposure Draft 40 "Accounting for heritage assets"	154
3. Analisi delle risposte all' <i>Invitation to comment</i> del FRED 40	161
BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 4	177
Conclusioni	179
BIBLIOGRAFIA GENERALE	181

INTRODUZIONE – IL DESIGN DELLA RICERCA

L'introduzione dei principi contabili internazionali nei Paesi appartenenti all'Unione Europea ha prodotto diversi riflessi ed importanti cambiamenti tanto nel settore privato quanto nel settore pubblico.

Questo lavoro ha l'obiettivo di analizzare come i principi contabili internazionali IAS/IFRS (*International Accounting Standards/Internazionali Financial Reporting Standards*) ed IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) siano applicati per la valutazione dei beni patrimoniali e, in particolare, come tali principi possano essere utilizzati per la valutazione di una particolare tipologia di beni: i beni del patrimonio storico, artistico, archeologico (*heritage assets* nel mondo anglosassone).

Il presente studio tenta di dare risposta alle seguenti domande:

- Cosa sono i beni patrimoniali? Come è possibile definire ed individuare i beni del patrimonio storico, artistico ed archeologico?
- Come sono valutati i beni del patrimonio storico artistico ed archeologico secondo i principi IAS/IFRS ed IPSAS? Come sono valutati in Italia e nel Regno Unito secondo i principi nazionali? Esistono delle differenze tra i diversi approcci?
- Quale dovrebbe essere il corretto metodo di valutazione economico-finanziaria dei beni patrimoniali culturali ed ambientali, secondo lo standard setter internazionale? Si andrà verso l'emanazione di un principio contabile internazionale per questa particolare tipologia di beni?

Per trovare una risposta a queste domande, è stata utilizzata una metodologia di ricerca su due livelli:

1. Un'analisi teorica:

- 1.1 Un breve excursus storico dell'evoluzione dell'armonizzazione contabile in Europa, che ha condotto all'emanazione dei principi IAS/IFRS ed IPSAS;
- 1.2 Una panoramica sui "beni patrimoniali", fino a giungere ad una possibile definizione dei beni del patrimonio culturale ed ambientale (*heritage asset*);
- 1.3 Un'analisi comparativa internazionale e nazionale con riferimento alla valutazione dei beni patrimoniali attraverso i principi IAS/IFRS, IPSAS,

UK GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) e PC italiani dell'OIC;

2. Un'analisi empirica di tipo qualitativo a due fasi:

2.1 Fase 1:

- Indagine sulle tesi sostenute dall'*Accounting Standard Board*
- Analisi di documenti pubblici disponibili

2.2 Fase 2: Interviste esplorative a soggetti a vario titolo interessati dalla problematica della valutazione degli *heritage asset*

Lo scopo di questo progetto di ricerca è di esprimere delle ipotesi sulla possibilità di valutare i beni di interesse storico, artistico, archeologico, attraverso una metodologia contabile che tenga conto della loro peculiarità e tale da far emergere un valore il più possibile significativo ed affidabile. L'articolazione dei capitoli del presente lavoro è coerente con l'impostazione del design della ricerca.

CAPITOLO 1

L'ARMONIZZAZIONE CONTABILE NELL'UNIONE EUROPEA: DALLE DIRETTIVE AI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

A partire dagli anni Settanta la Comunità europea, allo scopo di creare un mercato economico-finanziario concorrenziale ed efficiente, ossia un mercato caratterizzato dall'eliminazione fra Stati membri degli ostacoli alla libera circolazione delle merci e dei capitali, ha avvertito l'esigenza di attuare un processo di armonizzazione contabile, vale a dire l'emanazione di una serie di regole contabili, riconosciute a livello comunitario, la cui applicazione permettesse la redazione di bilanci uniformi e confrontabili all'interno del mercato unico. L'uniformità e la comparabilità dei bilanci ha rappresentato, dunque, un obiettivo imprescindibile per favorire la circolazione dei capitali e delle merci, e conseguentemente il processo di internazionalizzazione delle imprese UE.

Sino ad allora, i bilanci erano redatti secondo regole nazionali, differenti da Paese a Paese, che rendevano particolarmente difficile una loro comparazione e dunque costituiva un ostacolo alla libera circolazione dei capitali e più in generale alla creazione di un mercato unico efficiente e concorrenziale.

Inoltre, l'esigenza di armonizzare le regole contabili europee è stata avvertita in particolare dalle società operanti in contesti internazionali (*cd "global player"*), le quali, sotto la spinta di un seppur embrionale processo di globalizzazione dei mercati¹, iniziano a richiedere la quotazione dei loro titoli mobiliare su diversi mercati sia comunitari che internazionali. Tale fenomeno, definito anche "*multilisting*", prevede la quotazione contemporanea dei titoli in mercati diversi, richiedendo una maggiore trasparenza informativa e comparabilità dei bilanci a tutela degli investitori.

Dagli anni Settanta ad oggi, il processo di armonizzazione contabile è stato perseguito dall'Unione Europea prima attraverso l'emanazione di una serie di direttive

¹ Cfr. VERNA G., *Le nuove frontiere dell'informazione contabile in Europa*, in Rivista dei Dottori commercialisti, n. 3/2002, pag. 421

contabili per la generalità delle società europee e successivamente mediante l'adozione tramite regolamento comunitario a partire 2005 di un *set* di principi contabili riconosciuti a livello internazionale per talune tipologie di società. Gli approcci richiamati (direttive contabili e principi contabili internazionali) sono sostanzialmente diversi e attualmente entrambi validi per tipologie societarie differenti.

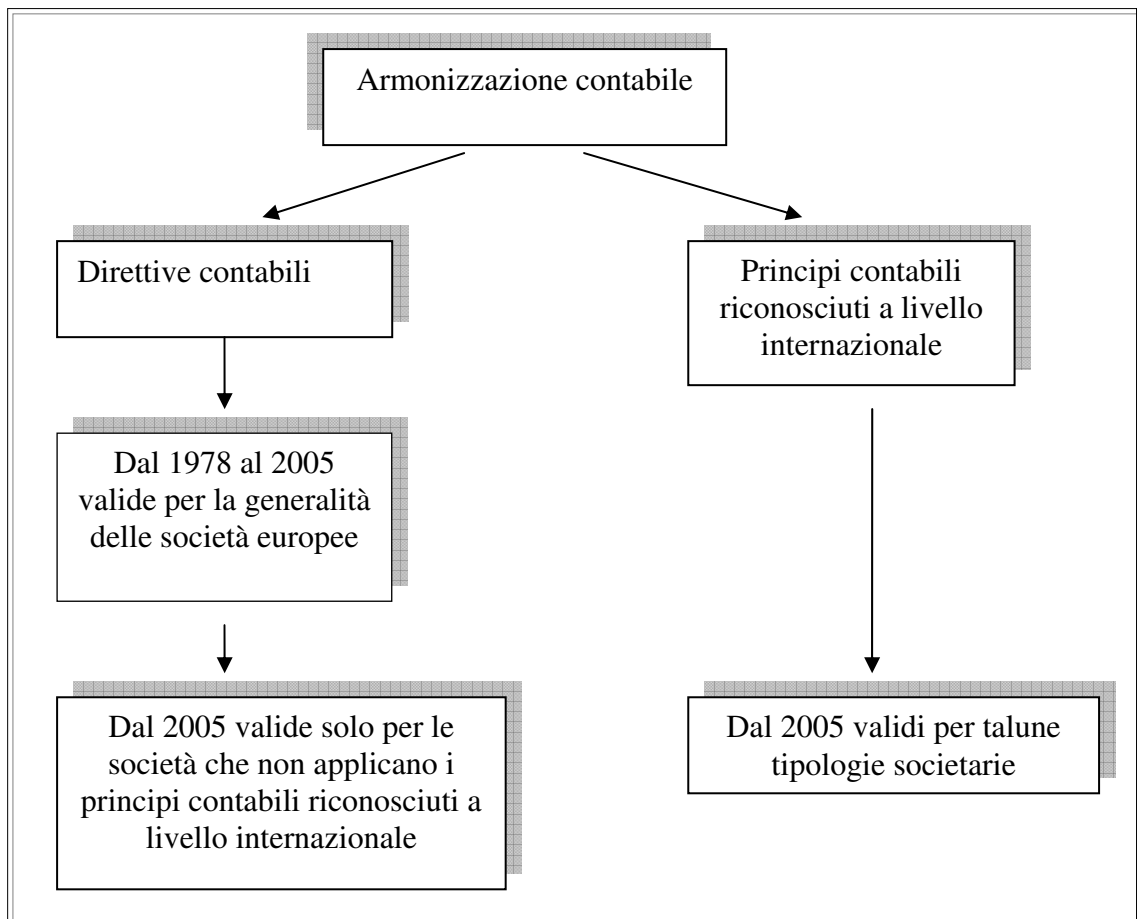


Figura 1 – Il processo di formazione contabile
Fonte: nostra elaborazione

Nel presente capitolo si analizzerà l'*excursus* storico (e le relative motivazioni) delle strategie adottate dall'Unione europea in tema di armonizzazione contabile, che si è manifestato nel passaggio dalla direttive contabili ai principi contabili internazionali. Saranno presentati inoltre i provvedimenti legislativi, comunitari e nazionali, che hanno determinato l'applicazione dei principi contabili internazionali in Italia.

1. Il processo di armonizzazione contabile a livello europeo basato sulle direttive comunitarie

Il processo di armonizzazione contabile si fonda su un costante impegno alla mediazione tra posizioni talora molto diverse, il cui contemperamento richiede necessariamente un lungo arco di tempo. Tale impegno è coerente con l'obiettivo di favorire il processo di internazionalizzazione delle imprese perseguendo un comune quadro di riferimento giuridico, fiscale e finanziario². Il primo tentativo di creare un "linguaggio contabile comune" che permettesse di uniformare i bilanci delle imprese appartenenti all'Unione Europea è avvenuto con l'emanazione di una serie di direttive comunitarie.

Le direttive sono atti giuridici emanati dalle istituzioni comunitarie nell'ambito di quelle materie e di quelle competenze espressamente conferite dagli Stati membri alla Comunità con i Trattati istitutivi e secondo le procedure indicate³.

L'art. 249 dell'attuale Trattato consolidato (nella formulazione originaria era l'art. 189 Trattato CEE) del Trattato CE, prevede che *«Per l'assolvimento dei loro compiti e alle condizioni contemplate dal presente trattato il Parlamento europeo congiuntamente con il Consiglio e la Commissione adottano regolamenti e direttive, prendono decisioni e formulano raccomandazioni o pareri.*

Il regolamento ha portata generale. Esso è obbligatorio in tutti i suoi elementi e direttamente applicabile in ciascuno degli Stati membri.

La direttiva vincola lo Stato membro cui è rivolta per quanto riguarda il risultato da raggiungere, salva restando la competenza degli organi nazionali in merito alla forma e ai mezzi.

La decisione è obbligatoria in tutti i suoi elementi per i destinatari da essa designati.

² DI TOMA P., *L'armonizzazione contabile internazionale e le prospettive di evoluzione europea*, Rivista dei dottori commercialisti, Giuffrè editore, Milano, n. 6/2001, pag. 944.

³ Circa le competenze affidate alla Comunità Europea occorre altresì tenere conto di quelle che la stessa può esercitare in virtù del *principio di sussidiarietà*. E' un principio introdotto dal Trattato di Maastricht che rende mobile la linea di demarcazione tra le competenze attribuite alla Comunità Europea e quelle che restano agli Stati membri. In base all'art. 5 del testo coordinato del trattato di Maastricht e del Trattato CE, infatti, *«la Comunità Europea è legittimata ad agire nei settori che non sono di sua esclusiva competenza soltanto nella misura in cui gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere sufficientemente realizzati dagli Stati membri e possono dunque, a motivo delle dimensioni e degli effetti dell'azione in questione, essere realizzati meglio a livello comunitario»*

Le raccomandazioni e i pareri non sono vincolanti».

In base a tale disposizione, *le fonti di diritto derivate* si distinguono, a seconda della loro obbligatorietà nei confronti degli Stati membri.

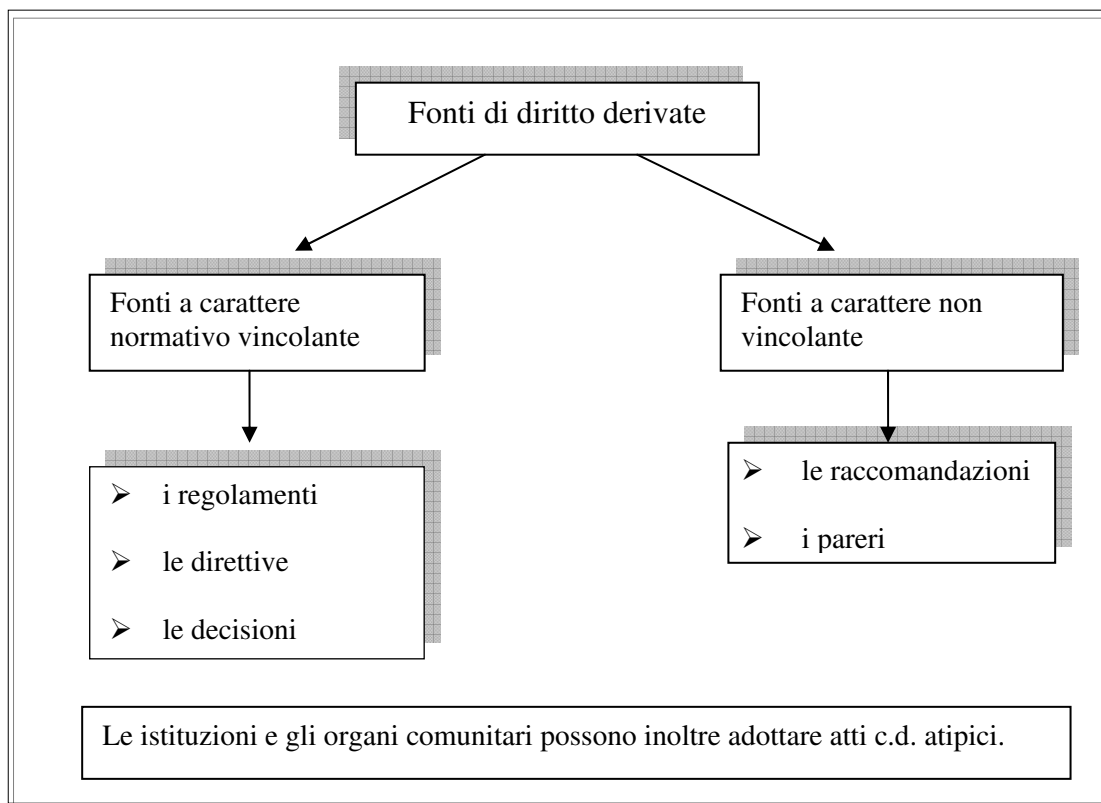


Figura 2 – Le fonti di diritto derivate

Fonte: nostra elaborazione

La direttiva costituisce dunque, con il regolamento, lo strumento di intervento più importante della Comunità. Le direttive:

- sono vincolanti per gli Stati Membri solo per quanto riguarda gli obiettivi da conseguire;
- sono strumenti ad azione indiretta che, similmente alle cosiddette leggi-quadro, indicano il risultato da raggiungere, ma, quanto a forma e mezzi, richiedono un completamento del quadro normativo da parte dei singoli Stati membri;
- non sono direttamente applicabili in ogni Stato membro, in quanto per produrre diritti e doveri negli ordinamenti nazionali devono essere recepite attraverso appositi provvedimenti nazionali di recepimento. Di solito viene

assegnato un termine entro il quale gli Stati membri sono tenuti a recepire e a dare attuazione alle direttive.

I regolamenti sono gli strumenti più completi ed efficaci a disposizione delle istituzioni comunitarie in quanto sono:

- di portata generale, cioè applicabili a categorie di destinatari astrattamente determinate;
- obbligatori in tutti i loro elementi, nel senso che gli Stati membri hanno l'obbligo della loro integrale applicazione;
- direttamente applicabili in ogni Stato membro, nel senso che esplicano tutti i loro effetti negli Stati membri, nei confronti delle loro istituzioni e rispetto ai privati, senza che sia necessario un atto di recepimento da parte degli Stati membri stessi.

I regolamenti vengono pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale della Comunità europea ed in linea di principio entrano in vigore decorsi 20 giorni dalla loro pubblicazione.

Obiettivo principale della direttiva non è, come per il regolamento, l'unificazione del diritto, bensì il ravvicinamento delle legislazioni nazionali. Le disposizioni di una direttiva infatti, non sostituiscono automaticamente le normative nazionali, tuttavia gli Stati membri sono obbligati, in forza del Trattato CE, ad adeguare la propria legislazione a quella comunitaria.

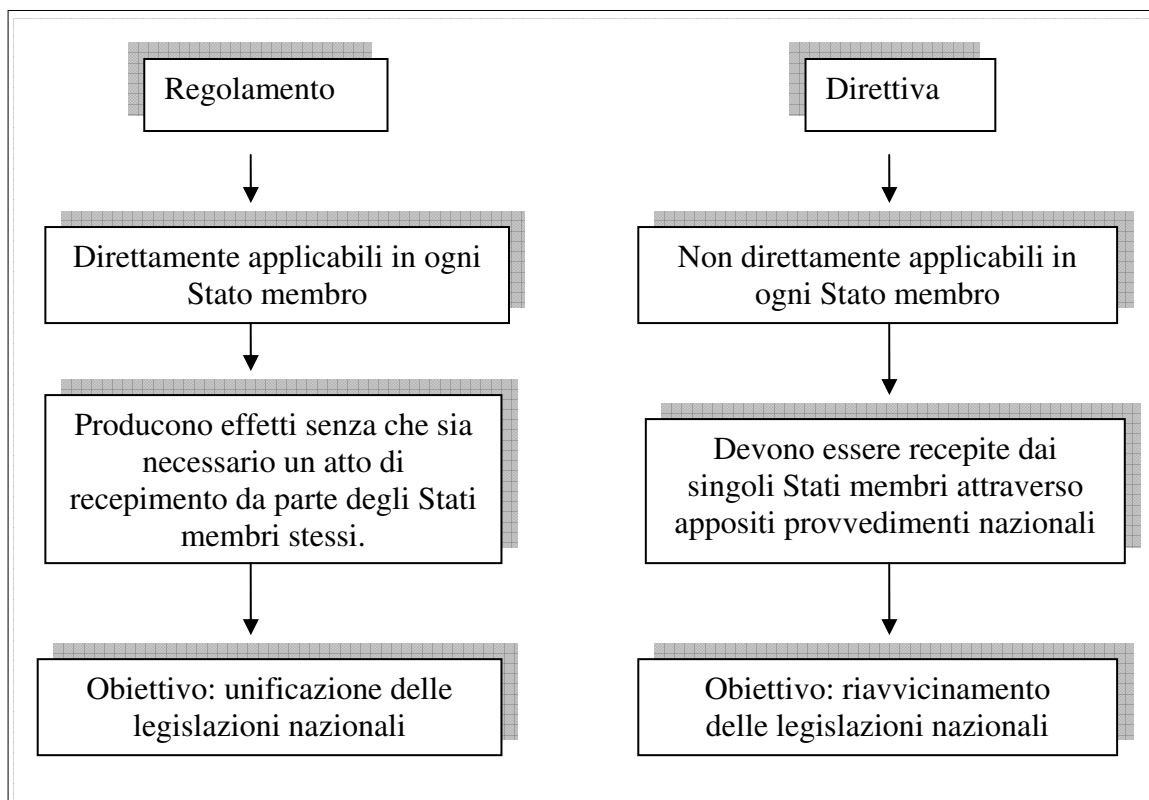


Figura 3 – Regolamento e direttiva a confronto
Fonte: nostra elaborazione

Fin dagli anni Settanta, come già accennato, l'obiettivo di creare una maggiore armonizzazione contabile negli Stati membri dell'Unione è stato perseguito mediante l'emanazione di una serie di direttive. Tra queste vale la pena ricordare:

- la direttiva 78/66/CEE (IV direttiva);
- la direttiva 83/349/CEE (VII direttiva);
- la direttiva 86/635/CEE;
- la direttiva 91/674/CEE;
- la direttiva 84/253/CEE (VIII direttiva).

L'obiettivo delle direttive emanate era quello di pervenire ad un'uniformità delle informazioni contenute all'interno dei bilanci delle imprese residenti nel territorio dell'Unione Europea, attraverso la modifica, ed il conseguente coordinamento, delle disposizioni nazionali riguardanti la preparazione e la presentazione dei bilanci.

In particolare le disposizioni contenute nelle direttive comunitarie hanno riguardato:

- la struttura ed il contenuto dei bilanci;
- il contenuto della nota integrativa e della relazione sulla gestione;
- i criteri di valutazione delle attività e delle passività;
- la pubblicità dei bilanci.

Inoltre, le direttive erano rivolte ad una pluralità di soggetti. In Italia, ad esempio:

- la IV direttiva CEE stabiliva le regole per la redazione del bilancio d'esercizio delle società di capitali, ed in particolare alle società per azioni (S.p.a.) e alla società a responsabilità limitata (S.r.l.);
- la VII direttiva CEE stabiliva le regole per la redazione dei bilanci consolidati delle società di capitali obbligate a redigere tali bilanci;
- la direttiva 86/635/CEE ha previsto le regole per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati di banche e altri istituti finanziari;
- la direttiva 91/674/CEE ha previsto le regole per la redazione dei bilanci d'esercizio e consolidati delle imprese di assicurazione;
- l'VIII direttiva CEE ha stabilito le regole relative all'abilitazione delle persone incaricate al controllo documenti contabili.

Le direttive hanno cercato di definire le condizioni giuridiche equivalenti minime quanto all'estensione delle informazioni finanziarie che devono essere fornite ai molteplici destinatari del bilancio. Come detto, lo scopo era quello di migliorare e uniformare quanto più possibile, le informazioni dei bilanci delle imprese dell'Unione europea, sulla base di regole contabili di generale accettazione tra i Paesi membri.

Se da un lato infatti, la trasparenza e la qualità delle informazioni contabili costituisce una garanzia nei confronti tanto dei soci quanto dei terzi, dall'altro l'uniformità di tali informazioni rappresentava il presupposto essenziale, non solo della confrontabilità di tali bilanci, ma del miglioramento quali-quantitativo del mercato finanziario europeo.

Inoltre, uno dei grandi meriti che hanno avuto le direttive emanate è stato quello di aver recepito per la prima volta alcuni "postulati di bilancio" o "principi generali di redazione". Tali principi, pur essendo stati elaborati da tempo dalla dottrina contabile internazionale, non erano stati implementati nella gran parte degli ordinamenti giuridici dei Paesi europei. Tra i postulati occorre ricordare:

- la rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, di quella finanziaria nonché del risultato economico della società (*true and fair view*);
- la continuità aziendale (*going concern*), in base la redazione del bilancio deve avvenire assumendo che l'impresa sia un complesso dinamico la cui attività continuerà nel prevedibile futuro;
- la competenza economica (*accrual basis*), in base alla quale gli effetti contabili di un'operazione aziendale devono essere rilevati al momento della loro maturazione economica e non nel momento della manifestazione numeraria;
- la costanza della struttura del bilancio e dei criteri di valutazione negli esercizi, mediante la quale assume particolare rilievo il confronto spazio-temporale tra le informazioni contabili. Essa costituisce infatti uno strumento essenziale per valutare l'elemento della gestione aziendale e la conseguente assunzione delle opportune decisioni da parte dei destinatari di tali informazione (investitori, creditori, finanziatori, ecc...);
- il divieto di compensazione tra le singole voci del bilancio.

Per quanto l'Italia, il legislatore nazionale ha recepito le direttive sopracitate secondo lo schema che segue:

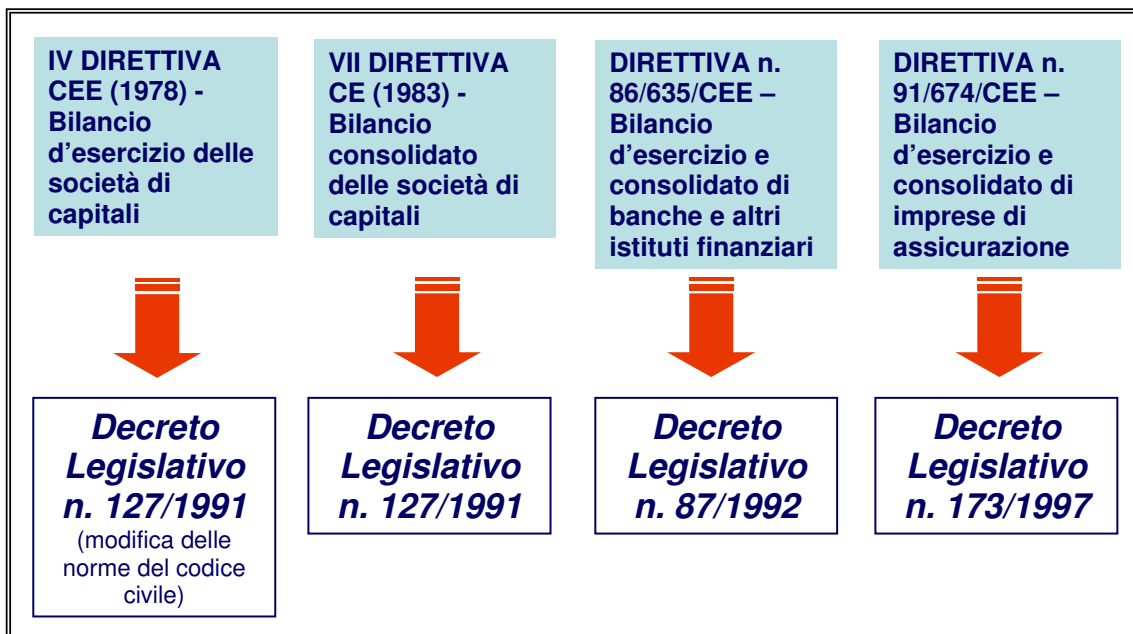


Figura 4 – Il recepimento delle direttive comunitarie da parte del legislatore italiano

Fonte: nostra elaborazione

La normativa contabile introdotta nell'ordinamento nazionale, mediante il recepimento delle direttive, è stata successivamente oggetto di interpretazione e integrazione mediante l'elaborazione dei principi contabili nazionali da parte degli organismi preposti.

In conclusione, è importante sottolineare come l'emanazione delle direttive (ed il loro successivo recepimento negli ordinamenti nazionali) ha rappresentato il primo tentativo a livello comunitario di rendere uniformi e comparabili i bilanci delle imprese europee, sia sotto l'aspetto della redazione, ovvero della rilevazione e della valutazione delle attività e delle passività, sia sotto quello della presentazione di tali poste negli schemi di stato patrimoniale e di conto economico⁴.



Figura 5 – L'importanza delle direttive contabili
Fonte: nostra elaborazione

⁴ FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *L'armonizzazione contabile nell'Unione europea*, documento n. 13 del 22 maggio 2002, pag. 5

2. Una nuova strategia di armonizzazione: i principi contabili riconosciuti a livello internazionale

Se da un lato le direttive emanate ed i provvedimenti nazionali di recepimento hanno garantito una maggiore qualità, sia in termini di chiarezza che di confrontabilità, delle informazioni contenute nei bilanci delle imprese UE, dall'altro hanno manifestato nel corso degli anni numerosi limiti in relazione al processo di armonizzazione contabile.

2.1. I limiti manifestati dalle direttive comunitarie

Nel corso degli anni, le direttive comunitarie hanno manifestato una serie di limiti riconducibili alle seguenti situazioni:

- a) tardivo recepimento da parte degli Stati membri;
- b) alcune opzioni contabili presenti nelle direttive recepite diversamente da parte degli Stati membri;
- c) alcune operazioni non disciplinate dalle direttive;
- d) differente interpretazione da parte degli *standard setter* nazionali.

In merito al punto a), è opportuno sottolineare come in Italia la IV direttiva CEE sia stata recepita dopo ben 13 anni. La direttiva è stata emanata infatti nel 1978 e recepita nel nostro paese solo nel 1991 con il Decreto legislativo n. 127. Il tardivo recepimento della direttiva comporta tra l'altro due tipologie di problemi: 1) alcune disposizioni contenute nella direttiva possono non essere più attuali al momento del recepimento e dunque divenute obsolete; 2) il mancato rispetto dei termini di recepimento (previsti dalla stessa direttiva ma non rispettati dalla Stato membro) incide in modo negativo sulla uniformità e confrontabilità delle informazioni contabili presenti nei bilanci delle imprese UE.

In merito al punto b), la presenza nelle direttive di una serie di opzioni contabili (relative sia alla presentazione che alla valutazione delle poste di bilancio), se da un lato ha facilitato l'emanazione delle direttive, dall'altro non ha permesso un'armonizzazione completa delle regole contabili, in quanto le opzioni sono state diversamente recepite dai Paesi membri, a seconda della prassi contabile più attinente alla realtà giuridico-economica del Paese membro.

In merito al punto c), è da notare che le direttive, con il passare del tempo e con l'evoluzione dei mercati finanziari nazionali e internazionali, si sono dimostrate lacunose con riferimento alla disciplina contabile di alcune operazioni che al momento della loro emanazione non erano ancora praticate.

In merito al punto d), è importante sottolineare che, sebbene talune opzioni contabili sia state recepite dai Paesi membri nello stesso modo, gli *standard setter* nazionali hanno successivamente fornito interpretazioni diverse in merito al trattamento contabile connesso a tali opzioni.

Alla luce dei limiti sopra riportati, l'armonizzazione contabile ottenuta mediante l'emanazione delle direttive è stata solo parziale.



Figura 6 – I limiti delle direttive comunitarie
Fonte: nostra elaborazione

Inoltre, le lacune e i limiti delle direttive sono stati accentuati dall'evoluzione dello scenario finanziario internazionale. Negli ultimi anni i mercati mobiliari internazionali, così come quelli europei, hanno attraversato profondi cambiamenti dovuti soprattutto al crescente utilizzo delle nuove tecnologie informatiche, alla globalizzazione dei mercati e all'introduzione dell'euro. Tali cambiamenti hanno imposto alle società UE, intenzionate a quotarsi in contesti extra-nazionali (c.d. *global player*), una confrontabilità e completezza

delle informazioni di bilancio che le direttive comunitarie, differentemente applicate nei diversi Paesi membri, non sono in grado di offrire.

Le direttive comunitarie, infatti, se da un lato costituiscono la base delle regole contabili applicabili nell'Unione europea alle società di capitali, dall'altro non rispondono più alle esigenze delle società europee che intendono quotarsi nei mercati mobiliari internazionali (c.d. *global player*), a causa del fatto che le autorità di vigilanza di tali Paesi richiedono una maggiore completezza e chiarezza delle informazioni contabili presenti nei bilanci di tali società. Questi bilanci, redatti in conformità alle direttive e alle leggi nazionali di recepimento, non soddisfano, infatti, le norme più particolareggiate prescritte in ambito internazionale (si pensi alla SEC - *Security Exchange Commission* negli Stati Uniti), per cui tali imprese sono costrette a rielaborare i loro bilanci in conformità a principi contabili internazionalmente riconosciuti⁵.

2.2. La nuova strategia comunitaria in tema di armonizzazione contabile

Alla luce delle considerazioni fin qui svolte, le direttive contabili emanate hanno determinato un livello di armonizzazione contabile solo parziale in quanto:

- differentemente applicate negli Stati membri, a causa delle opzioni differentemente recepite, dei differenti tempi di recepimento e delle diverse interpretazioni fornite dagli *standard setter* nazionali;
- non più in grado, a distanza di molto tempo dalla loro emanazione, di assicurare un adeguato livello di confrontabilità e completezza informativa.

L'armonizzazione contabile solo parziale raggiunta con le direttive ha indotto l'Unione europea, a partire dalla metà degli anni Novanta, a ripensare profondamente la strategia in tema di armonizzazione contabile.

La nuova strategia poteva essere perseguita attraverso due soluzioni:

⁵ Sul punto si veda anche, Paolo Di Toma, op. cit., pag. 947, in cui si legge «Il grado di armonizzazione e livello qualitativo dell'informativa ottenuti attraverso le direttive emanate nell'Unione europea, non sono tuttavia ancora idonei ad essere riconosciuti al di fuori dei suoi confini. Permangono infatti consistenti differenze tra i principi contabili accolti nei mercati finanziari statunitensi e la regolamentazione contabile delle imprese europee, in particolare di quelle che fanno riferimento al modello continentale in cui è più diffuso l'approccio legalistico, lasciando irrisolti i problemi di utilità dell'informativa contabile presentata per le varie categorie di utilizzatori extra-europei [...] Inoltre i requisiti dell'informativa contabile introdotti dalle direttive comunitarie, se risultano non ancora adeguati per le imprese di vocazione internazionale, si rilevano talora eccessivamente onerose per quelle di minori dimensioni».

- a) una profonda revisione delle direttive contabili fino ad allora emanate;
- b) l'adozione di un unico *set* di principi contabili riconosciuti a livello internazionale.

I limiti manifestati dalle direttive hanno fatto propendere l'Unione europea per la seconda soluzione.

Per quanto riguarda la scelta dei principi contabili riconosciuti a livello internazionale, l'Unione poteva optare tra:

- i principi contabili internazionali emanati dall'*International Accounting Standard Committee* (IASC), denominati IAS (*International Accounting Standards*)⁶;
- i principi contabili americani emanati dal *Financial Accounting Standards Board* (FASB), denominati US GAAP⁷.

Con la comunicazione n. 508/95/CEE della Commissione europea "*Armonizzazione contabile: una nuova strategia nei confronti del processo di armonizzazione internazionale*", la scelta comunitaria ricadde sui principi contabili internazionali IAS emanati dallo IASC, in considerazione del loro elevato livello qualitativo e delle difficoltà insita nell'adozione dei principi contabili americani nel contesto europeo.

⁶ A partire dall'aprile 2001, lo IASC (*International Accounting Standard Committee*) ha subito una profonda riorganizzazione della propria struttura. In seguito a tali cambiamenti, l'organismo è identificato con l'acronimo IASB (*International Accounting Standard Board*). I principi contabili internazionali sono identificati sia con l'acronimo IAS (*International Accounting Standards*) sia con l'acronimo IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Più in particolare, IFRS identifica i principi contabili internazionali adottati a partire dal 1° aprile 2001 mentre IAS identifica i principi contabili internazionali adottati prima del 1° aprile 2001. Per ulteriori approfondimenti sulla nuova organizzazione dello IASC.

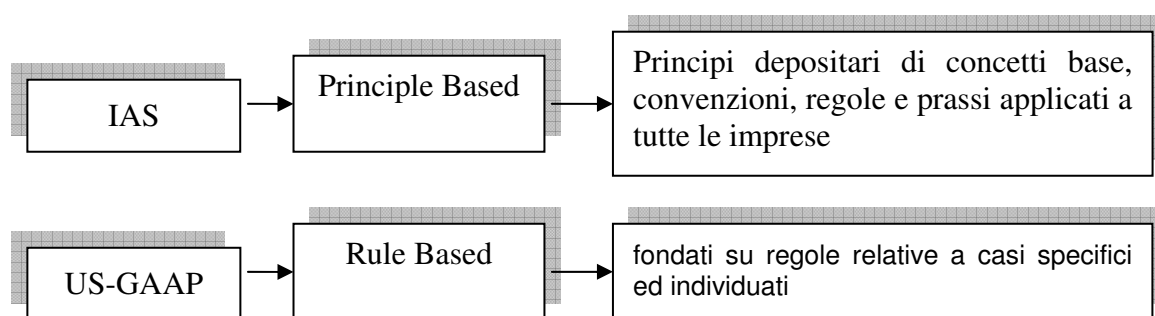
⁷ Gli US GAAP sono emanati dal FASB (*Financial Accounting Standards Board*), ma il complesso dei principi contabili statunitensi comprende non solo i suddetti principi contabili, ma anche quelle redatti ed emanati dagli organismi che hanno preceduto il FASB, ovvero l'APE (*Accounting Principles Board*) e il GAP (*Committee on Accounting Procedure*), nonché dai principi elaborati da altri organismi dotati del potere di emanare regole contabili quali la SEC (*Security Exchange Commission*) e l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*). Cfr. M. Pozzoli, *Lo schema di conto economico negli US GAAP e le nuove tendenze evolutive in materia di rappresentazione del risultato economico*, in *Revisione Contabile* n. 41 del 2001.

International Accounting Standard (IAS) e Us Gaap a confronto

L'Unione Europea, nel decidere quali principi contabili riconosciuti a livello internazionale utilizzare nel contesto delle imprese UE, ha optato per gli *International Accounting Standards* (IAS) emanati dallo IASC, preferendoli agli US GAAP, in quanto ha riscontrato nei primi una maggiore vocazione internazionale ed una elevata versatilità nella loro applicazione.

Il limite principale che ha ostacolato l'adozione dei principi contabili statunitensi è la loro forte connessione con la realtà finanziaria americana e la loro validità ed efficacia è dovuta ai forti poteri di regolazione della SEC, l'organismo di controllo della Borsa americana, che non sono esercitabili invece dalle Autorità di vigilanza dei paesi dell'Unione europea⁸.

Infine i documenti emanati dallo IASC adottano un approccio "*principle based*" basato sui principi, inteso come depositario di concetti base, convenzioni, regole e prassi applicate dalla collettività delle imprese nella preparazione e nella presentazione del bilancio d'esercizio e consolidato; al contrario gli US GAAP sono "*rule based*", ovvero fondati su regole relative a casi specifici ed individuati⁹.



Da queste diverse visioni emerge la profonda divergenza tra i due orientamenti contabili e si comprende meglio la ragione che ha portato l'Unione Europea ad optare per gli IAS. Infatti un sistema basato su regole dettagliate e stringenti è più facilmente aggirabile e sicuramente maggiormente soggetto ad una rappresentazione formalmente corretta, ma non corrispondente alla realtà; al contrario un sistema basato su principi generali responsabilizza sia i redattori sia i revisori del bilancio, costringendoli ad esaminare a seconda del singolo caso concreto i vari principi a disposizione e a scegliere e verificare quello più idoneo, consentendo loro anche di farsi promotori dell'evoluzione dei suddetti principi qualora si dovessero applicare ad operazioni economiche nuove.

A partire dall'emanazione della comunicazione n. 508/95/CEE della Commissione europea, l'orientamento comunitario fu quello di:

- adottare i principi contabili internazionali IAS per talune tipologie societarie (c.d. società IAS) a partire dal 2005;
- continuare ad applicare le direttive contabili già emanate per le società che non applicano i principi contabili internazionali (c.d. società non IAS). Tale direttive

⁸ZURZOLO A., *I tempi e i protagonisti dell'applicazione dei principi contabili IAS/IFRS*, in Rivista dei Dottori Commercialisti", n. 3/2003, pag. 470, nota 5.

⁹GALEOTTO M., BERTOLI P., *Preparare un atterraggio morbido degli Ias su contabilità e bilanci*, in Amministrazione & Finanza, n. 13/2004.

devono essere in ogni caso modificate o aggiornate per eliminare le differenze e/o le incompatibilità con i principi contabili internazionali, in modo tale da creare uniformità tra i bilanci delle società IAS e quelli delle società non IAS.

Tale orientamento è stato formalizzato con l'importante comunicazione della Commissione n. 359 del 13 giugno 2000 intitolata "*La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire*" nella quale si propone che tutte le società dell'UE quotate siano obbligate al più tardi dal 2005 ad elaborare i bilanci consolidati conformemente ai principi contabili internazionali i cosiddetti "*International Accounting Standards*" (IAS). Il Consiglio Ecofin del 17 luglio 2000 ha accolto favorevolmente la comunicazione della Commissione, sottolineando che la comparabilità dei bilanci delle società quotate, degli istituti finanziari e delle imprese d'assicurazione costituisce un fattore essenziale d'integrazione dei mercati finanziari. Tale comunicazione ha dato seguito sia al Piano d'azione per i servizi finanziari elaborato nel maggio 1999¹⁰ sia alle necessità emerse nel Consiglio Europeo di Lisbona svoltosi nel marzo 2000¹¹.

Le società interessate sono favorevoli all'adozione dei principi IAS in quanto ciò faciliterebbe la commercializzazione dei valori mobiliari, le fusioni e acquisizioni transfrontaliere nonché le operazioni di finanziamento. La legislazione contabile comunitaria degli anni Settanta deve essere riaggiornata perché il sistema di informativa finanziaria delle società quotate deve soddisfare le richieste degli attuali investitori. I titoli di una società infatti sono spesso detenuti da più investitori di nazionalità diverse. Sembra logico obbligare le società quotate a pubblicare i loro bilanci conformemente a dei principi internazionalmente accettati.

¹⁰ Nel maggio 1999, la Commissione Europea tramite l'adozione del *Piano d'Azione per i servizi finanziari* (COM 232/99/CEE), sottolineando l'importanza del settore dei servizi finanziari come motore della crescita e della occupazione europea, definisce le iniziative comunitarie da intraprendere con riguardo alla raccolta dei capitali nell'Unione e all'informativa finanziaria. Su quest'ultimo punto, il documento identifica nella trasparenza, nella comparabilità e nell'attendibilità dei bilanci UE, i presupposti fondamentali per la creazione di unico mercato finanziario in Europa. Nel Piano d'Azione si ribadì come la mancanza di confrontabilità tra i bilanci delle imprese europee, dovuta ai differenti criteri utilizzati nella loro redazione, scoraggiava gli investimenti di tipo finanziario in ambito UE ponendo, di fatto, un limite al già ricordato principio della libera circolazione dei capitali. Si sottolineò, quindi, l'urgenza di individuare un *corpus* di principi generalmente accettati sulla base dei quali redigere i bilanci delle imprese UE in sostituzione dei principi contabili adottati a livello dei singoli Stati membri. La Commissione individuò tali principi in quelli dello IASC e ipotizzò per le imprese UE la possibilità di utilizzarli in alternativa alle regole dettate dai principi nazionali.

¹¹ Nel Consiglio Europeo di Lisbona (23 e 24 marzo 2000) venne sottolineata "*l'esigenza di accelerare il completamento del mercato interno dei servizi finanziari*", venne stabilita "*la scadenza del 2005 per la messa in atto del Piano d'adozione per i servizi finanziari della Commissione*" ed infine venne formalizzato l'invito "*a prendere misure per migliorare la comparabilità dell'informativa finanziaria pubblicata dalle società i cui titoli sono negoziati in mercati pubblici*".

Tipologia provvedimento	Anno	Oggetto del provvedimento
Comunicazione n. 508/95/CEE della Commissione europea	1995	<ul style="list-style-type: none"> • Gli IAS sono scelti rispetto agli Us Gaap (principi contabili americani) come principi contabili internazionali da applicarsi alle società UE
Comunicazione n. 232/99/CEE - Piano d'azione per i servizi finanziari)	1999	<ul style="list-style-type: none"> • Si sottolinea la mancanza di confrontabilità tra i bilanci delle imprese europee, dovuta ai differenti criteri utilizzati nella loro redazione che scoraggiava gli investimenti di tipo finanziario in ambito UE ponendo, di fatto, un limite al principio della libera circolazione dei capitali. • Si sottolinea l'urgenza di individuare un <i>corpus</i> di principi generalmente accettati sulla base dei quali redigere i bilanci delle imprese UE in sostituzione dei principi contabili adottati a livello dei singoli Stati membri. La Commissione individuò tali principi in quelli dello IASC.
Consiglio Europeo di Lisbona	2000	<ul style="list-style-type: none"> • Si stabilisce la scadenza del 2005 per la messa in atto del Piano d'adozione per i servizi finanziari della Commissione
Commissione n. 359/00/CEE della Commissione Europea	2000	<ul style="list-style-type: none"> • Stabilisce che tutte le società dell'UE quotate (che fanno appello pubblico al risparmio) siano obbligate al più tardi dal 2005 ad elaborare i bilanci consolidati conformemente ai principi contabili internazionali IAS
Consiglio Ecofin	Luglio 2000	<ul style="list-style-type: none"> • Accoglie favorevolmente la comunicazione della Commissione n. 359 del giugno 2000 • Sottolinea che la comparabilità dei bilanci delle società quotate, degli istituti finanziari e delle imprese d'assicurazione costituisce un fattore essenziale d'integrazione dei mercati finanziari.

Tabella 1 - Le tappe dell'Unione europea verso i principi contabili internazionali IAS

Fonte: nostra elaborazione

In conclusione, l'attuazione della nuova strategia di armonizzazione contabile ha previsto:

- l'adozione mediante regolamento comunitario dei principi contabili internazionali nella redazione dei bilanci consolidati o d'esercizio di talune tipologie societarie (cd. società IAS)¹² a partire dal 2005;

- l'aggiornamento delle direttive contabili già emanate per le società che non applicano i principi contabili internazionali a partire dal 2005 (cd società non IAS), con lo scopo di eliminare le incompatibilità con i principi contabili internazionali. Tali società continuano dunque ad applicare le direttive contabili comunitarie già emanate (oggetto di aggiornamento) da recepirsi attraverso provvedimenti legislativi nazionali.

Per attuare la nuova strategia UE di armonizzazione contabile

SOCIETA' IAS



*Regolamento comunitario che **obblighi talune società UE** ad utilizzare gli IAS a partire dal 2005*

**SOCIETA'
NON IAS**



***Aggiornamento delle direttive contabili europee** per le società che non sono obbligate ad utilizzare gli IAS*

¹² Società quotate, banche e intermediari finanziari e imprese di assicurazione

Per meglio comprendere le problematiche connesse alla svolta epocale cui stiamo assistendo in materia di armonizzazione contabile, è opportuno soffermarci sui soggetti principalmente coinvolti in questo cambiamento e su come la loro struttura organizzativa sia stata modificata e resa più flessibile per facilitare il processo di adozione dei principi contabili internazionali (IAS/IFRS)¹³. Protagonista principale è senz'altro lo standard setter nazionale l'*International Accounting Standards Board* (IASB), già *International Accounting Standards Committee* (IASC).

3. Lo standard setter internazionale: International Accounting Standard Board (IASB)

L'autorità preposta all'emanazione dei principi contabili internazionali è l'*International Accounting Standards Board* (IASB), organismo costituito il 1° aprile 2001. Esso raccoglie l'eredità dell'*International Accounting Standards Committee* (IASC). Lo IASC fu costituito nel 1973 dall'*International Federation of Accountants* (IFAC), l'organizzazione che rappresenta la professione contabile internazionale, allo scopo di promuovere l'armonizzazione delle regole per la predisposizione dei bilanci delle società. Lo IASC era affiancato dall'*International Auditing Practices Committee* (IAPC), organismo preposto alla promozione dell'armonizzazione contabile in materia di revisione dei bilanci.

3.1. Le origini: l'International Accounting Standard Committee (IASC)

Storicamente, a partire dai primi anni Settanta affiorò negli ambienti operativi la presa di coscienza che non era più possibile creare una miriade di diversi sistemi contabili, incompatibili gli uni con gli altri. Da più parti apparve, perciò, palese la necessità di dover creare norme sopranazionali, applicabili in contesti più ampi di quelli locali.

¹³ I principi contabili internazionali adottati dall'*International Accounting Standard Board* (IASB) comprendono:

- gli *International Financial Reporting Standard* (IFRS) e gli *International Accounting Standard* (IAS);
- le interpretazioni fornite dall'*International Financial Reporting Interpretation Committee* (IFRIC) o dal precedente *Standing Interpretation Committee* (SIC).

E' opportuno precisare che, la sigla IFRS identifica i principi contabili internazionali adottati a partire dal 1° aprile 2001 mentre la sigla IAS identifica i principi contabili internazionali adottati prima del 1° aprile 2001. In caso di revisione di tali principi, permane la denominazione IAS e la precedente numerazione.

Si ricorda inoltre che i principi contabili internazionali hanno valenza giuridica nell'ambito dell'ordinamento nazionale solo nel testo approvato dalla Commissione Europea mediante apposito Regolamento. A partire dal capitolo II, i principi contabili internazionali dello IASB sono identificati con l'acronimo IAS/IFRS.

E', infatti, proprio nel 1973 che viene creato l'*International Accounting Standards Committee* (IASC), per iniziativa dell'*International Federation of Accountants* (IFAC), l'organizzazione che rappresenta la professione contabile a livello mondiale. Nelle intenzioni dell'IFAC, l'obiettivo dell'armonizzazione doveva essere perseguito attraverso la pubblicazione di principi contabili, denominati *International Accounting Standards* (IAS) e di principi di revisione, denominati *International Standards on Auditing* (ISA) e *International Auditing Practise Statements* (IAPS), che fossero utilizzati, dalle commissioni preposte all'emanazione dei principi contabili e di revisione dei paesi membri dell'IFAC, quale riferimento nell'emissione e l'aggiornamento dei principi contabili nazionali.

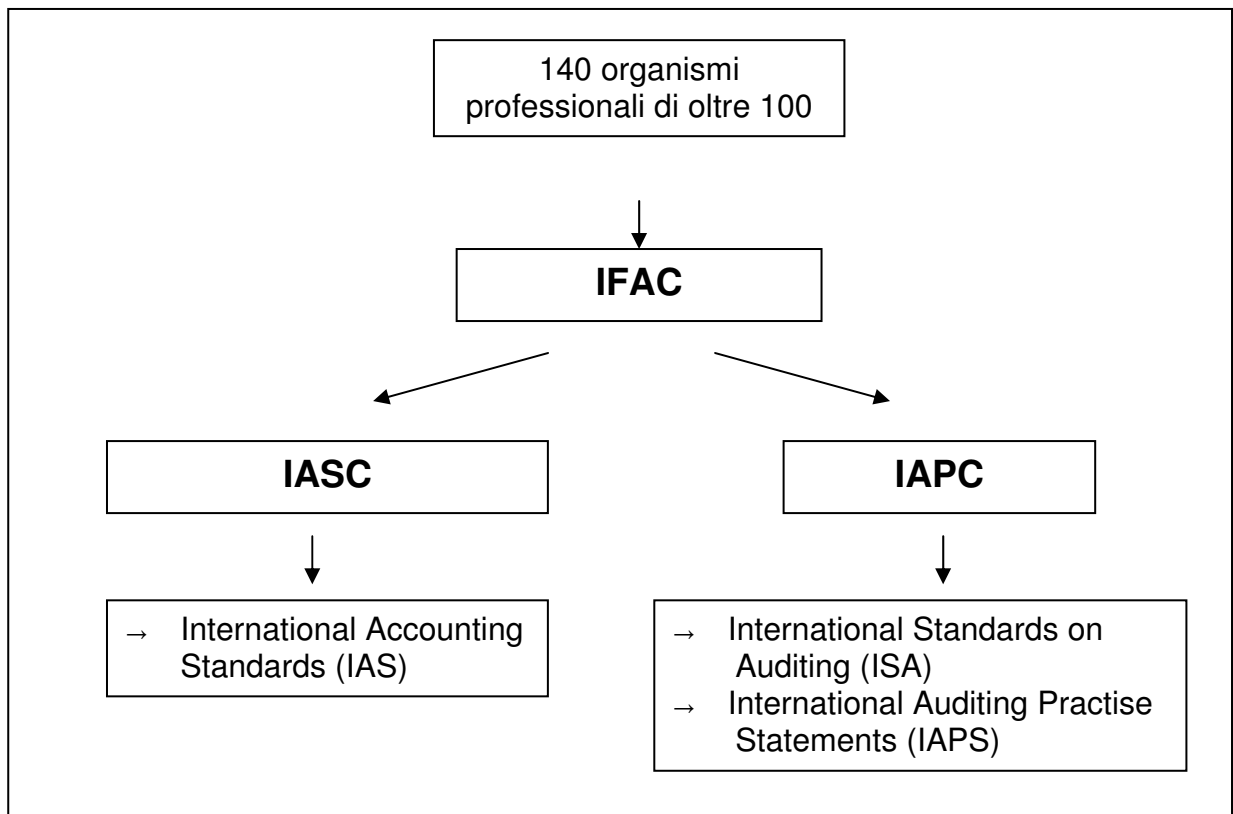


Figura 7 - La struttura dell'IFAC prima della riforma dello IASC

Fonte: LOLI G., CASÒ M., *International Accounting Standards Board*, in "Rivista dei dottori commercialisti" n. 1/2002

I principi contabili elaborati dall'allora IASC, essendo (almeno formalmente) slegati dall'influenza culturale di una singola organizzazione professionale, intendevano conseguire la generale accettazione a livello internazionale, divenendo un punto di

riferimento per l'emanazione delle norme contabili nazionali o per la diretta utilizzazione da parte dei redattori dei bilanci di aziende dall'orientamento internazionale¹⁴.

Tuttavia, con riferimento all'attività svolta dallo IASC, soprattutto nei primi anni di attività, è possibile affermare che i principi contabili emanati risentivano fortemente dell'impostazione contabile di matrice anglosassone (in particolare Stati Uniti e Regno Unito) e di conseguenza contenevano principi e regole non sempre di semplice accettazione. Tali principi non costituivano dunque un *corpus* di principi autonomo che potesse essere adottato in luogo delle regole contabili statuite in tutti paesi aderenti all'IFAC. Per questo motivo, tra il 1989 e il 2000, lo IASC intraprese un processo di aggiornamento dei principi contabili internazionali, allo scopo di creare un corpo di principi più completo e qualitativamente migliore.

Un significativo passo in avanti per il miglioramento dell'informazione contabile fu fatto con l'approvazione da parte dello IASC del *Framework* nel 1989 (documento tuttora vigente), ovvero del quadro sintetico per la preparazione e la presentazione dei bilanci secondo gli IAS: questo documento fornisce le basi concettuali e i principi di base di redazione dei bilanci secondo gli IAS¹⁵. Il documento definisce infatti gli obiettivi dell'informazione societaria, illustra le caratteristiche fondamentali di un bilancio ed elabora le definizioni di attività e passività patrimoniali, di componenti positivi e negativi di reddito, specificando i criteri che sottendono alla loro rilevazione in bilancio.

Dopo l'approvazione del *Framework*, lo IASC ha dato vita ad un processo di aggiornamento dei principi fino a quel momento emanati, cercando da un lato di migliorarne la qualità e dall'altro di eliminare le alternative contabili fino ad allora presenti, allo scopo di migliorare la comparabilità e l'uniformità dei bilanci.

Alla luce dell'emanazione del *Framework* e dell'aggiornamento dei principi contabili internazionali, lo IASC ottenne un importante riconoscimento del lavoro svolto nel 1995. In quell'anno infatti, lo IASC concordò con la IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*), l'organizzazione che raggruppa gli organi di vigilanza delle borse valori dei principali Paesi mondiali, le ulteriori integrazioni ai principi contabili internazionali, necessarie affinché tale organizzazione accettasse che i bilanci preparati in occasione del *cross border offerings* venissero redatti in base agli IAS.

¹⁴ Cfr. LOLI G., CASÒ M., *International Accounting Standards Board (IASB)*, in Rivista dei dottori commercialisti, n.- n. 1/2002, pag. 145.

¹⁵ Cfr. MAZZA G., FERRARINI M. (a cura di), *Principi contabili: il passaggio alle regole IASB*, Edizioni *IlSole24Ore* in cooperazione con KPMG, Milano, 2003.

Tale processo si concluse il 17 maggio 2000, allorché la IOSCO, terminando la valutazione degli IAS, raccomandò ai suoi membri di permettere agli emittenti multinazionali di utilizzare gli IAS per la redazione dei loro conti. Nell'aprile dello stesso anno anche il Comitato di Basilea, l'organizzazione internazionale che raggruppa gli organi di vigilanza delle banche, ha emesso un rapporto in cui esprime il proprio sostegno ai principi internazionali dello IASC con impatto significativo sugli enti creditizi.

Al processo di revisione ed integrazione dei principi contabili internazionali (IAS) seguì nel 2001 la riorganizzazione della struttura dello IASC, che si concluse definitivamente nel 2001 con la creazione dell'*International Accounting Standards Board* (IASB). Tale riorganizzazione trova la sua ragione di essere in una serie di motivazioni:

- la volontà di creare un organismo che non dipendesse esclusivamente dalla professione contabile internazionale e pertanto privo dell'apporto diretto delle altre parti interessate all'approvazione di principi contabili condivisi, che siano riconosciuti e accettati a livello internazionale; di conseguenza era necessaria una struttura che coinvolgesse nella preparazione dei principi contabili internazionali non solo la professione contabile internazionale;

- la volontà di creare un organismo che risultasse evidentemente slegato da qualsiasi altro istituto. Lo IASC, infatti, dipendeva economicamente dai membri stessi che lo componevano, che contribuivano in proporzione alla loro rappresentatività ed alla loro grandezza. I rischi di un conflitto di interessi potevano essere alti, soprattutto in un'ottica di imposizione sovranazionale degli IAS per la redazione dei bilanci negli Stati membri;

- la volontà di dare voce alla maggior parte dei Paesi coinvolti, anche ai più piccoli, in modo da costituire un organismo veramente mondiale;

- la volontà di dare vita ad una struttura composta da componenti tecnici operanti full time al proprio interno.

3.2. L'International Accounting Standard Board (IASB)

Come detto in precedenza, a seguito di tale rivoluzione organizzativa, nel 2001 è stata sostituita la *IASC Foundation* (IASCF), al cui interno opera, in qualità di massimo organismo tecnico, l'*International Accounting Standards Board* (IASB). La *IASC Foundation* (IASCF) è stata costituita nel marzo 2001 come organizzazione *no-profit* e

indipendente con sede negli Stati Uniti nello stato del Delaware. La IASC Foundation è la società che controlla lo IASB, un organismo contabile indipendente con sede a Londra, Gran Bretagna. In data 1° aprile 2001, l'*International Accounting Standards Board* (IASB) si è assunto la responsabilità di emanare i principi contabili internazionali dal suo predecessore, lo IASC (*International Accounting Standards Committee*).

La struttura dello IASB ha le seguenti caratteristiche: la *IASC Foundation* (IASCF) è un'organizzazione indipendente con due principali enti: i *Trustees* e l'*International Accounting Standards Board* (IASB), così come lo *Standards Advisory Council* (SAC) and l'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC).



Figura 8 – La struttura della IASC foundation
Fonte: sito web: <http://www.iasb.org/Home.htm>

La *IASC Foundation* si compone di 22 *trustees*, nominati in modo da poter rappresentare tutte le differenti realtà nazionali. I *trustees*, pur avendo una natura tecnica, svolgono nell'economia dello IASB un ruolo prevalentemente organizzativo e rappresentativo, e sono paragonabili, per alcuni aspetti, agli amministratori delle società. I principali compiti svolti sono:

- nomina e revoca dei componenti degli organismi tecnici dello IASB, del SAC e dell'IFRIC;

- esercita attività di rappresentanza e coordinamento e di ricerca dei fondi finanziari;
- indirizza strategicamente l'attività dello IASB;
- monitora l'efficacia dello IASB e la sua osservanza delle procedure di consultazione;
- approva il budget ed eventuali modifiche allo statuto della IASC Foundation (IASCF).

I *trustees* sono costituiti da persone che, operando in gruppo, rappresentano un giusto equilibrio di diverse esperienze professionali, tra cui revisori, redattori del bilancio, utilizzatori, accademici e altri funzionari al servizio dell'interesse pubblico. Secondo lo statuto della *IASC Foundation* rivisto nella sostanza nel 2005, i 22 *trustees* sono nominati in modo tale che sei provengano dalla regione Asia/Oceania, sei dall'Europa, sei dall'America del Nord e quattro dalle altre aree, purché sia mantenuto un equilibrio geografico.

Di seguito sono descritti brevemente gli organismi tecnici che dipendono dalla *IASC Foundation*:

- l'*International Accounting Standards Board* (IASB);
- l'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC).
- lo *Standards Advisory Council* (SAC);

L'*International Accounting Standards Board* (IASB) è un organismo tecnico indipendente, privatamente finanziato, responsabile per l'emanazione dei principi contabili internazionali. Lo IASB, con sede nel Regno Unito a Londra, ha iniziato ad operare nel 2001 con lo scopo di sviluppare, nell'interesse pubblico, una singola serie di principi contabili di alta qualità che forniscano un'informativa trasparente e comparabile nei bilanci redatti per scopi di carattere generale. Per conseguire tale obiettivo, lo IASB coopera con organismi nazionali di normazione contabile per ottenere la convergenza dei principi contabile del mondo. Lo IASB selezionato, controllato e finanziato dalla *IASC Foundation*. Il sostegno finanziario proviene dalle principali società di revisione, da istituti finanziari

privati e società industriali di tutto il mondo, dalle banche centrali e per lo sviluppo e da altre organizzazioni internazionali e professionali¹⁶.

Lo IASB è composto da 14 membri, di cui 12 a tempo pieno e 2 a tempo parziale, altamente qualificati sotto l'aspetto tecnico e professionale. I *Trustees* che compongono la *IASC Foundation* devono selezionare i membri in modo tale che lo IASB, come gruppo, comprenda la migliore combinazione possibile di competenza tecnica e di esperienza dei mercati e degli affari internazionali, e in modo da garantire che nessun interesse elettorale o geografico particolare possa predominare all'interno dello IASB.

Nella costituzione della *IASC Foundation* è previsto espressamente al paragrafo 20 che i *Trustees* «select members of the IASB so that it will comprise a group of people representing, within that group, the best available combination of technical skills and background experience of relevant international business and market conditions in order to contribute to the development of high quality, global accounting standards». In altre parole, i membri dello IASB devono offrire una combinazione appropriata di recenti esperienze di revisori, redattori, utilizzatori e accademici.

I principi contabili internazionali sono elaborati secondo un sistema formale che comprenda una fase di consultazione e una vasta attività consultiva a livello internazionale¹⁷. Lo IASB ha completa discrezionalità per quanto riguarda:

- la preparazione e la pubblicazione dei principi contabili internazionali e delle *exposure draft* (principio in bozza);
- l'approvazione finale delle interpretazioni sviluppate dall'IFRIC;
- lo sviluppo e la messa in opera della sua agenda tecnica.

La procedura di consultazione formale per i progetti considera normalmente, ma non necessariamente, le seguenti fasi:

- 1) al personale dello IASB viene chiesto di identificare, rivedere e sollevare le questioni che possono richiedere l'attenzione del Board;
- 2) nell'aggiungere un argomento alla propria agenda, lo IASB decide se condurre il progetto da solo o congiuntamente ad un altro organismo di normazione contabile;

¹⁶ Cfr. AA.VV., *Memento Pratico Principi contabili internazionali*, Ipsoa-Francis Lefebvre, Milano, 2004

¹⁷ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2006*, Londra, 2006, pag. 5

3) dopo aver considerato la natura degli argomenti e il livello di interesse tra i componenti, lo IASB può predisporre un gruppo di lavoro;

4) sebbene non costituisca una fase obbligatoria della propria procedura di consultazione, di norma lo IASB pubblica un documento di discussione come prima pubblicazione su ogni nuovo argomento di rilevante interesse; in genere tale documento contiene una panoramica esaustiva dell'argomento, i possibili approcci nel trattare l'argomento, le opinioni preliminari dei suoi autori o dello IASB e un invito ai commenti;

5) la pubblicazione di un *exposure draft* costituisce una fase obbligatoria della procedura di consultazione; l'elaborazione di una *exposure draft* ha luogo durante le riunioni dello IASB che si svolgono pubblicamente; in tale processo lo IASB prende in considerazione e raggiunge delle decisioni in merito agli argomenti oggetto di discussione in base alle ricerche e alle raccomandazioni del personale, oltre che dei commenti derivanti da qualsiasi documento di discussione, ai suggerimenti da parte del SAC e dei gruppi di lavoro e degli organismi nazionali di normazione contabile. Un *exposure draft* deve essere approvata da almeno nove componenti dello IASB e deve essere accompagnata dalle motivazioni per le conclusioni e deve comprendere inoltre un parere alternativo sostenuto dai membri dello IASB dissenzienti;

6) lo IASB riesamina le lettere di commento ricevute e i risultati delle altre consultazioni;

7) l'elaborazione di un principio contabile internazionale ha luogo durante le riunioni dello IASB che si svolgono pubblicamente; dopo aver risolto le questioni rilevanti derivanti dall'*exposure draft*, lo IASB valuta se esporre qualsiasi proposta rivista nella sostanza per pubblici commenti; quando si ritiene soddisfatto della conclusione raggiunta sulle questioni derivanti dall'*exposure draft*, lo IASB instruisce il personale su come predisporre la bozza di un IFRS. Un principio contabile internazionale deve essere approvato da almeno nove membri dello IASB. Un principio contabile dovrà essere accompagnato dalle motivazioni per le conclusioni e

comprenderà qualsiasi opinione contraria sostenuta dai suoi componenti dello IASB che votano contro il principio¹⁸.

Altro organismo tecnico interno è l'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) composto da 12 componenti, il quale succede per scopo e attività svolta allo *Standard Interpretations Committee* (SIC). L'IFRIC è nominato dai *Trustees* della *IASC Foundation* per assistere lo IASB nel predisporre e migliorare la disciplina in materia di rilevazione e rappresentazione contabile affinché di ciò ne possano trarre beneficio gli utilizzatori, i redattori e i revisori del bilancio. In altre parole, il compito principale dell'IFRIC è quello di interpretare e, se necessario, chiarire alcune disposizioni o regole stabilite nei principi contabili internazionali che possono condurre ad ambiguità applicative o interpretative. Più in particolare, il ruolo dell'IFRIC è quello di fornire una guida tempestiva:

- per le problematiche emergenti che interessano gli aspetti del bilancio non espressamente considerati dai principi contabili internazionali; oppure
- per le problematiche che danno luogo a interpretazioni insoddisfacenti o controverse o che comunque, sembra probabile che daranno luogo a problemi simili in futuro.

Esso promuove dunque la rigorosa e uniforme applicazione dei principi contabili internazionali¹⁹.

L'IFRIC è composto di 12 componenti con diritto di voto oltre ad un presidente senza diritto di voto. I *Trustees*, se lo ritengono necessario, possono nominare come osservatori senza diritto di voto organismi di regolamentazione, i cui rappresentanti hanno il diritto di partecipare e parlare alle riunioni. Attualmente, l'Organizzazione internazionale delle autorità di controllo dei mercati finanziari (*IOSCO, International Organization of Securities Commissions*) e la Commissione europea sono osservatori senza diritto di voto.

¹⁸ Per ulteriori informazioni sul processo di formazione dei principi contabili internazionali si rinvia a IASC FOUNDATION, *Due process Handbook for the IASB*, Londra, marzo 2006.

¹⁹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2006*, Londra, 2006, pag. 4.

Si noti infine che, nel momento di passaggio dallo IASC allo IASB, che ha comportato alcuni “tempi morti” nell’emanazione dei principi contabili, l’IFRIC ha assunto anche l’importante ruolo di integrare gli IFRS, laddove questi risultavano carenti. Ciò ha portato ad un maggior numero di documenti emanati nei tempi recenti, i quali, tuttavia, verranno recepiti ed accolti nella prossima revisione dei principi contabili internazionali. I documenti emanati dall’IFRIC sono denominati *IFRIC Interpretations* e, per poter essere considerati definitivi, devono essere approvati dallo IASB²⁰.

Un altro importante organismo tecnico interno, che ha acquisito rilevante importanza nel passaggio a seguito della riorganizzazione, è lo *Standards Advisory Council* (SAC). Questo, di fatto, rappresenta ad oggi il più importante punto di incontro tra lo IASB e le realtà operative esterne a tale ente. Fanno, infatti, parte del SAC, i componenti dei Paesi che non partecipano direttamente ai lavori del Board e che, tuttavia, tramite tale forum, rappresentano una indispensabile “cassa di risonanza” sulle tematiche oggetto di futuri principi e, per i *trustees*, un importante feedback per i risultati dell’attività di convergenza a livello nazionale. Il SAC si presenta dunque come un forum al quale possono partecipare organizzazioni e singoli individui interessati alla disciplina del bilancio a livello internazionale e con provenienze geografiche e funzionali differenziate. Le finalità che si riconoscono al SAC sono quelle di:

- fornire allo IASB dei suggerimenti sulle decisioni in agenda e sulle priorità del suo lavoro;
- informare lo IASB delle opinioni dei componenti del SAC e sui principali progetti concernenti la statuizione dei principi contabili; e
- fornire altri suggerimenti allo IASB o ai *Trustees*.

Il SAC si riunisce almeno tre volte l’anno ed composto da circa 40 membri. Le sue riunioni sono aperte al pubblico. Il presidente del SAC è nominato dai Trustees e non può essere un membro dello IASB o del suo personale.

²⁰ Per ulteriori informazioni sul processo di formazione dei principi contabili internazionali si rinvia a IASC Foundation, *Due process Handbook for the IFRIC*, Londra, gennaio 2007.

Accanto ai suddetti organismi interni permanenti, previsti dallo statuto della *IASC Foundation*, esistono altri gruppi di lavoro temporanei, composti da esperti di specifiche materie. Particolarmente importante per il lavoro svolto dallo IASC, prima, e dallo IASB, oggi, si è rivelato il lavoro del *Financial Instruments Joint Working Group*, che ha seguito il complicato lavoro sulla esposizione (1995) e valutazione (1998 sino al 2003) degli strumenti finanziari. Tali lavori sono alla base di due dei principali principi contabili internazionali finora ad ora emessi dallo IASB: lo IAS 32 “*Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio*” e lo IAS 39 “*Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione*”.

4. Lo European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)

Nell’analisi dei soggetti coinvolti nel processo di elaborazione dei principi contabili internazionali, non è possibile dimenticare il ruolo svolto dall’Unione Europea, come ente sovranazionale, nella convergenza verso gli IAS/IFRS. Come già esposto nel corso del primo capitolo, i principi contabili internazionali possono essere applicati dalle imprese europee (in Italia, il D.Lgs. n. 38/29005 individua le società che per obbligo o per esercizio della facoltà applicano gli IAS/IFRS) solo dopo la loro omologazione (approvazione) da parte della Commissione europea attraverso apposito regolamento comunitario.

Già la comunicazione n. 359 della Commissione europea del giugno 2000 affrontava, tra l’altro il tema delle modalità attraverso le quale valutare i principi contabili internazionali adottati dallo IASB e dare un’omologazione legale agli stessi in ambito UE. La Commissione ravvisò infatti l’impossibilità di delegare ad un organismo non governativo esterno, quale lo IASC (poi divenuto IASB dal 2001), la responsabilità di definire gli *standard* contabili per la redazione dei bilanci delle imprese UE. La stessa comunicazione delinea, quindi, una particolare procedura di omologazione (*Endorsement Mechanism*) attraverso il quale fornire ai principi internazionali dello IASC il necessario supporto giuridico per la loro applicazione nel contesto europeo. La procedura di omologazione, pur non avendo la finalità di riformulare o sostituire i principi contabili internazionali esistenti, ha lo scopo di valutarne la compatibilità di tali principi con le direttive CEE attualmente in vigore, di sovrintendere all’elaborazione di nuovi principi contabili internazionali (nonché alle interpretazioni) e, più in generale, di realizzare un coordinamento costante tra le diverse impostazioni, principi contabili e relativi modi di

applicazione esistenti nel contesto dell'Unione europea, al fine di ottenere una vera armonizzazione delle regole tecniche²¹.

L'impostazione prevista dalla Comunicazione sopracitata (e la relativa procedura di omologazione) è stata successivamente confermata dall'articolo 3 del Regolamento Ce n. 1606/02 in cui si legge «*la Commissione, secondo la procedura di cui all'articolo 6, paragrafo 2, decide in merito all'applicazione nella Comunità dei principi contabili internazionali esistenti al momento dell'entrata in vigore del presente regolamento*».

La procedura di omologazione dei principi contabili internazionali prevista a livello comunitario prevede una consultazione articolata su due livelli: uno di tipo politico mediante l'*Accounting Regulatory Committee* (ACR) e un altro di tipo esclusivamente tecnico attraverso lo *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG). Solo dopo aver ricevuto i pareri favorevoli dell'ACR e dell'EFRAG, un principio contabile internazionale elaborato dallo IASB può essere omologato dalla Commissione europea mediante apposito regolamento comunitario. Oggetto di approfondimento in questo paragrafo sono i compiti svolti dagli organismi sopra indicati, con particolare riguardo all'attività dell'EFRAG.

L'*Accounting Regulatory Committee* (ARC) rappresenta il livello politico del processo di approvazione degli IAS/IFRS nella Comunità Europea e ad esso spetta il compito di esprimere un giudizio sulla opportunità o meno di omologare un principio contabile internazionale ed, eventualmente, la data di entrata in vigore. Il Comitato è composto dai rappresentanti degli Stati membri ed è presieduto dalla Commissione.

Ben più articolate sono l'attività, la responsabilità e la struttura dello *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), che come detto, rappresenta il livello tecnico nel processo di approvazione degli IAS/IFRS.

I compiti assegnati all'EFRAG sono di quattro tipi:

- a) fornire una partecipazione attiva (*proactive contribution*) ai lavori dello IASB, intervenendo nel processo di elaborazione dei principi contabili internazionali e delle relative interpretazioni. Grazie ad un costante coordinamento con gli organismi contabili dei paesi membri, l'EFRAG deve influenzare in modo tempestivo ed efficiente i lavori dello IASB. Tale attività viene effettuata mediante

²¹ MARINELLI U., *Ruolo e compiti dell'EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group*, in Rivista dei dottori commercialisti n. 3/2003, Giuffrè Editore, Milano, pag. 489

la presentazione di lettere di commento sulle bozze dei nuovi principi (*exposure draft*) o nella preparazione dei documenti tecnici su questioni emergenti elaborati dallo IASB (*discussion paper*);

b) fornire alle istituzioni europee il supporto e la consulenza tecnica necessari per valutare la conformità delle direttive contabili con i principi IAS/IFRS e successivamente avviare il processo di modifica o aggiornamento di tali direttive. L'EFRAG deve in primo luogo individuare le differenze tra i principi contabili internazionali (e le relative interpretazioni) con le regole presenti nelle direttive comunitarie e successivamente proporre eventuali modifiche a quest'ultime. Esso svolge dunque un ruolo consultivo per la Commissione per le modifiche da apportare alle direttive. Tale attività è particolarmente significativa, considerato che, come già detto nel primo capitolo, le direttive contabili continueranno ad essere applicate dalle c.d. "società non IAS", ovvero quelle società che non saranno obbligate a redigere i propri bilanci secondo i principi contabili internazionali²²;

c) valutazione tecnica dei principi contabili internazionali e delle relative interpretazioni al fine di confermare o rigettare un principi contabili internazionali e le relative interpretazioni. In questo caso, la valutazione effettuata dall'EFRAG è un'attività svolta con finalità essenzialmente omologativa; lo scopo è quello di fornire il necessario "avvallo" legale a tali principi e di assicurare il rispetto delle regole e delle procedure. Qualora si riscontrino delle incompatibilità tra le direttive e i principi contabili internazionali (e le relative interpretazioni), tali incompatibilità dovrebbero essere segnalate nel corso del processo di elaborazione dei principi internazionali e presentate raccomandazioni per eventuali emendamenti delle direttive stesse, al fine di evitare il rigetto dei principi internazionali e delle relative interpretazioni;

d) fornire delle guide per l'applicazione;

Tale attività è finalizzata alla corretta applicazione dei principi contabili internazionali. Tenuto conto che i principi dello IASB sono "*principle-based*", ovvero non disciplinano tutte le fattispecie che possono emergere dalla redazione dei bilanci, è ipotizzabile il ricorso, in assenza di indicazioni fornite dallo stesso IASB, ad interpretazioni proveniente dagli organismi contabili nazionali. Tale situazione

²² ZURZOLO A., *I tempi e i protagonisti dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, in Rivista dei dottori commercialisti n. 3/2003, Giuffrè Editore, Milano, pag. 475

potrebbe costituire un ostacolo alla uniformità e alla confrontabilità dei bilanci redatti dalle imprese europee. Alla luce di tali considerazioni, l'EFRAG dovrebbe facilitare un dibattito a livello comunitario, nel quale discutere e coordinare le questioni inerenti all'applicazione dei principi contabili per evitare che emergano difformità all'interno dei Paesi membri. L'EFRAG costituisce dunque un collegamento tra i Paesi membri e lo IASB per le eventuali interpretazioni sulle norme tecniche. Si noti tuttavia che l'EFRAG non è chiamato ad emettere delle interpretazioni degli IAS/IFRS (compito questo svolto dall'IFRIC) ma si deve limitare ad alimentare il dibattito e la discussione su questioni contabili particolarmente significative e controverse²³.

Con riferimento alla sua struttura, lo *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) è stato costituito nel 2001 come organismo privato indipendente dalle organizzazioni che lo hanno proposto e che finanziamento lo sostengono²⁴. L'EFRAG opera con due diversi organi: il gruppo tecnico di esperti (TEG – *Technical Expert Group*) ed il *Supervisory Board*.

Il *Technical Expert Group* (TEG) svolge i compiti tecnici che sono richiesti all'EFRAG, ed in particolare svolge principalmente il compito di rappresentare una posizione europea unitaria sulla validità concettuale e tecnica dei documenti emessi dallo IASB e di esprimere un proprio parere sulla loro applicazione in Europa. Il TEG ha l'arduo compito di cercare di rappresentare contestualmente una serie di "stakeholders europei", portatori di interessi, spesso, contrapposti tra loro. Esso interagisce e svolge una funzione propositiva con lo IASB e con gli altri organismi tecnici regionali e sovranazionali, e, dall'altra, relaziona in base alle decisioni prese alla Comunità Europea. Il TEG è formato

²³ Per ulteriori approfondimenti cfr. MARINELLI U., *Ruolo e compiti dell'EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group*, op.cit., pag. 489.

²⁴ L'EFRAG è supportato dalle seguenti organizzazioni comunitarie:

- *i redattori dei bilanci:*
 - UNICE (Union of Industrial and Employers' Confederations of Europe); EACB (European Association of Co-operative Banks);
 - *ESBG (European Savings Banks Group)*;
 - *EBF* (European Banking Federation);
 - *CEA (Comité européen des assurances)*
- *organizzazioni delle piccole e medie imprese:*
 - *UEAPME (European Association of Craft, Small and Medium-sized Enterprises)*;
 - *EFAA* (European Federation of accountants and auditors for SMEs)
- *utilizzatori:*
 - *EFFAS* (The European Federation of Financial Analysts Societies);
 - *FESE* (Federation of European Securities Exchanges);
- *professione contabile:*
 - *FEE (Fédération des Experts Comptables Européens)*

da undici membri che hanno maturato esperienze professionali nel campo della normazione dei principi contabili o nell'applicazione degli stessi. Ai lavori del TEG partecipano come osservatori i rappresentanti della Commissione europea, dello IASB e della CESR (*The Committee of European Securities Regulators*). Il TEG organizza inoltre delle riunioni consultive periodiche con i rappresentanti degli organismi contabili nazionali allo scopo di definire meglio l'agenda dei lavori dell'EFRAG, di ottenere pareri o osservazioni sull'attività svolta dal TEG e di realizzare uno scambio periodico di informazioni su temi di comune interesse.

Il *Supervisory Board*, invece, svolge il ruolo di garantire la piena rappresentatività di tutte le parti interessate al processo di armonizzazione contabile, tra cui le imprese commerciali, gli istituti creditizi, le imprese di assicurazione, le *authority* e gli organismi preposti alla statuizione dei principi contabili. Esso controlla l'attività del TEG per verificare che siano debitamente presi in considerazione tutti i punti di vista in Europa e svolge una funzione di *Trustees*.

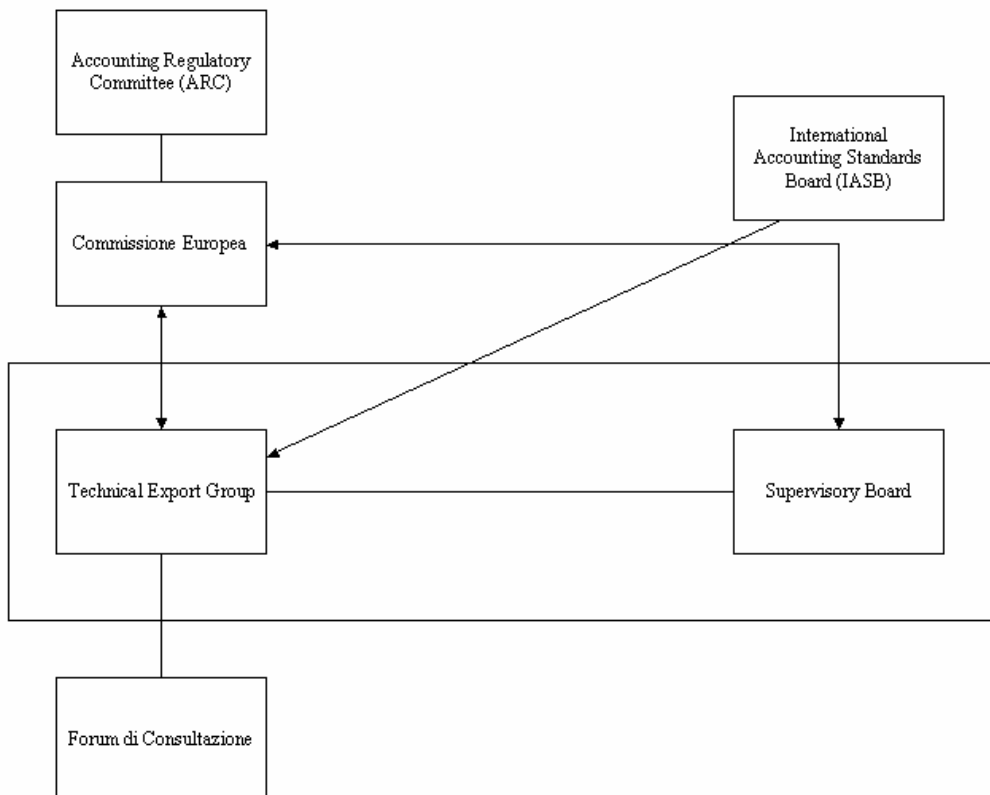


Figura 9 La struttura dello European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
Fonte: POZZOLI M., *I Principi Contabili*, ISEDI, Torino, 2004, pp.143

Infine, vale la pena ricordare quale sia il processo decisionale e deliberativo dell'EFRAG. Esso è organizzato in modo diverso a seconda dei compiti assegnati:

- contributo al processo decisionale dello IASB;
- attività consultiva alla Commissione Europea per l'omologazione dei principi contabili internazionali.

Nel primo caso, l'attività svolta dall'EFRAG si fonda su un ampio processo di consultazione rivolto principalmente alle organizzazioni che promuovono e sostengono l'EFRAG, agli organismi contabili nazionali e alle altre organizzazioni considerate utili ai fini del processo decisionale. Tale consultazione viene svolta mediante la pubblicazione di bozze di lettere di commento ai documenti emanati dallo IASB. I commenti ricevuti sono attentamente analizzati con lo scopo di predisporre una lettera di commento definitiva da inviare allo IASB.

Nel secondo caso, l'attività svolta dall'EFRAG è più veloce in quanto si limita ad esprimere il suo parere sulle interpretazioni dello IASB entro un mese dalla data di pubblicazione, mentre deve fornire la sua valutazione sui nuovi principi entro due mesi dalla loro pubblicazione. Il minor grado di consultazione con gli organismi esterni dipende semplicemente dal fatto che le parti interessate sono state già oggetto di ampia consultazione nella fase di normazione dei principi contabili.

5. L'International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) e gli International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

A livello internazionale, come si è detto, l'attore principale in materia di principi contabili l'IFAC, cioè l'Associazione Internazionale delle Professioni Contabili²⁵. L'IFAC nel 1986 ha istituito un Comitato permanente per la contabilità, il bilancio e la revisione nel settore pubblico, il *Public sector committee* (PSC), rinominato International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) nel 2004. Dal 2000 ad oggi quest'organo ha emanato ben 24 principi contabili internazionali per il settore pubblico (*International public sector accounting standard* IPSAS), gli ultimi dei quali a febbraio del 2007.

²⁵ Vi aderiscono 146 organizzazioni professionali di 116 Stati diversi. Ad essa sono associati, per l'Italia, il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e quello dei ragionieri.

Oggi, a pochi anni dalla pubblicazione dei primi IPSAS (*International public sector accounting standard*) e nonostante le prime e compressibili perplessità sulle possibilità di successo di tale iniziativa, si deve riconoscere che il livello di adesione al progetto è stato piuttosto elevato.

Gli IPSAS, principi internazionali per la contabilità ed il bilancio nel settore pubblico, distinguono fra la contabilità a base finanziaria (*cash basis*) e quella economico-patrimoniale (*accrual basis*), ma supportano in linea prevalente quest'ultima. Gli IPSAS si basano sui principi IAS /IFRS emanati dallo IASB nell'agosto del 1997 e successive modifiche.

Il confronto tra gli IAS e gli IPSAS mostra differenze poco sostanziali: dei commenti aggiuntivi, una diversa terminologia e definizioni..

I bilanci pubblicati per gli utilizzatori che non hanno la possibilità di ricevere informazioni contabili per soddisfare le specifiche esigenze informative sono ritenuti bilanci redatti per scopi generali (*general purpose*). Esempi di tali utilizzatori sono i cittadini, gli elettori, loro rappresentanti e altri esponenti del settore pubblico. Un'entità economica può redigere i bilanci particolari per altri soggetti (come organi di governo, l'assemblea legislativa ed altri soggetti che assolvono funzioni di controllo) che necessitano di bilanci redatti per scopi specifici (*special purpose*). Il comitato incoraggia, ove necessario, anche l'applicazione degli IPSAS nella redazione dei documenti contabili con scopi specifici, ma allo stato attuale l'IPSASB non ha il potere di richiederne il rispetto (*compliance*).

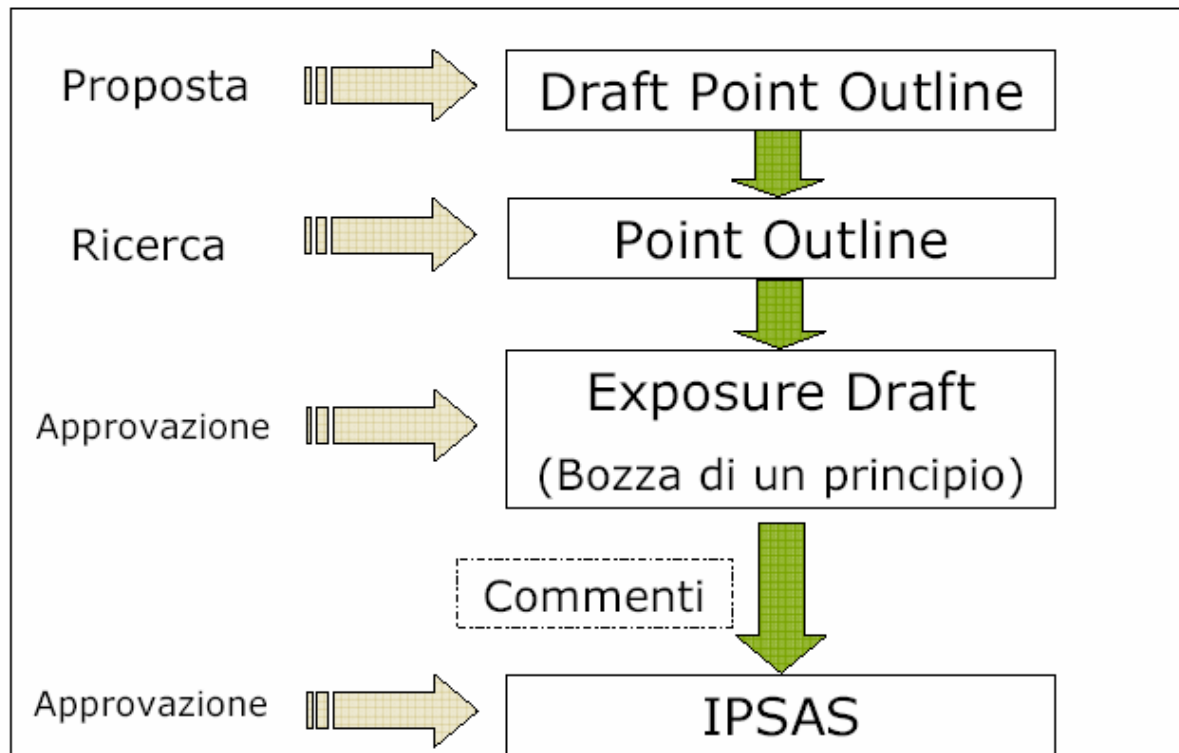
Obiettivo degli IPSASB è di migliorare la qualità (trasparenza e quindi accountability) e la comparabilità delle informazioni contabili ed assistere gli organismi nazionali che definiscono i principi al fine di creare un linguaggio contabile comune. Al fine di realizzare il proprio obiettivo, il Comitato sta sviluppando un insieme di principi contabili per le entità economiche del settore pubblico di tutto il mondo.

Nella stesura degli IPSAS il Comitato tiene conto ed utilizza i documenti elaborati:

- dallo IASB;
- da autorità nazionali preposte a disciplinare la materia;
- da organismi tecnico-professionali;

- da altre organizzazioni interessate alla comunicazione d'azienda, alla contabilità e alla revisione nell'ambito del settore pubblico.

Il processo di formazione dei principi IPSAS, definito *due process*, è simile a quello dei principi IAS.



Gli IPSAS si applicano a tutte le entità economiche del settore pubblico gli:

- Stati nazionali;
- Gli enti territoriali subordinati (ad esempio Stati Federali, Regioni, Circoscrizioni);
- Enti locali (ad esempio Comuni e Province) e le relative entità governative (ad esempio dipartimenti, agenzie, organi, commissioni).

Non si applicano invece alle imprese a controllo pubblico che devono applicare gli IAS/IFRS.

Gli IPSAS attualmente esistenti sono:

<i>IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements</i>
<i>IPSAS 2 - Cash Flow Statements</i>
<i>IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>
<i>IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
<i>IPSAS 5 - Borrowing Costs</i>
<i>IPSAS 6 - Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities</i>
<i>IPSAS 7 - Accounting for Investments in Associates</i>
<i>IPSAS 8 - Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>
<i>IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions</i>
<i>IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>
<i>IPSAS 11 - Construction Contracts</i>
<i>IPSAS 12 - Inventories</i>
<i>IPSAS 13 - Leases</i>
<i>IPSAS 14 - Events After the Reporting Date</i>
<i>IPSAS 15 - Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>
<i>IPSAS 16 - Investment Property</i>
<i>IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment</i>
<i>IPSAS 18 - Segment Reporting</i>
<i>IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
<i>IPSAS 20 - Related Party Disclosures</i>
<i>IPSAS 21 - Impairment of Non-Cashgenerating Assets</i>
<i>IPSAS 22 - Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i>
<i>IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>
<i>IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>

Allo stato attuale, i Governi nazionali che hanno intenzione di modificare il loro sistema contabile introducendo la contabilità a base economica (accrual basis) hanno espressamente consultato gli IPSAS, mentre altri Paesi già adottano un sistema contabile a base economica in linea con la maggior parte dei requisiti previsti da tali standard. Soltanto per restare nell'ambito europeo, è il caso di Gran Bretagna, Olanda, Svezia e Francia.

Soprattutto, però, il Consiglio europeo ha approvato alla unanimità una direttiva che prevede per la Commissione europea il passaggio ad una contabilità economica in linea con gli IPSAS. La Commissione realizzava una doppia contabilità: una previsionale, basata su criteri di cassa, ed una consuntiva, già parzialmente fondata su criteri di competenza economica. La nuova regolamentazione contabile, che pure prevede il mantenimento di un sistema duale, rende però obbligatoria l'adozione, per quanto riguarda la contabilità a consuntivo, di criteri aderenti ai principi IPSAS e, ove assenti, ai principi contabili internazionali emanati dallo IASB. Si tratta dunque di un impianto in cui sopravvive la contabilità finanziaria e questo sembra contraddire la scelta di campo, molto radicale, dell'IFAC per un approccio esclusivamente economico-patrimoniale, in tutto e per tutto allineato alla contabilità delle imprese. Nonostante ciò, la Commissione Europea già dal 2005 redige il proprio bilancio d'esercizio secondo i principi IPSAS.

Altri organismi che adottano tali principi sono l'OECD dal 2000 e la NATO dal 2006.

BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 1

Monografie e articoli apparsi in riviste

AA.VV., *Memento Pratico Principi contabili internazionali*, Ipsoa-Francis Lefebvre, Milano, 2004

FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *L'armonizzazione nell'Unione Europea*, documento n. 13 del 22 maggio 2002

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2006*, Londra, 2006

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF), *Due process Handbook for the IASB*, Londra, marzo 2006

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF), *Due process Handbook for the IFRIC*, Londra, gennaio 2007

LOLI G., CASO' M., *International Accounting Standard Board (IASB)*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 1/2002, Giuffrè Editore, Milano

MARINELLI U., *Ruolo e compiti dell'EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 3/2003, Giuffrè Editore, Milano

MAZZA G., FERRARINI M., a cura di *“Principi contabili: il passaggio alle regole IASB”*, Edizioni *IlSole24Ore* in cooperazione con KPMG, Milano, 2003

POZZOLI M., *I Principi Contabili*, in G. BRUNI, *Revisione Aziendale e di Bilancio*, ISEDI, Torino, 2004

VERNA G., *Le nuove frontiere dell'informazione contabile in Europa*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 3/2002, Giuffrè Editore, Milano

ZURZOLO A., *I tempi e i protagonisti dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 3/2003, Giuffrè Editore, Milano

Sitografia

Sito dell'IFAC: www.ifac.org

Sito della Fondazione Luca Pacioli: www.fondazioneilucapacioli.it

CAPITOLO 2

I BENI DEL PATRIMONIO

Il presente capitolo mira a definire il concetto di patrimonio in generale per poi passare ad evidenziarne le specificità all'interno della realtà pubblica. Il passo successivo sarà quello di individuare quali sono i c.d. beni del patrimonio dell'azienda Stato, al fine di comprendere l'importanza e le potenzialità di una loro corretta valutazione.

1. Il concetto di patrimonio

Una prima e significativa espressione del patrimonio aziendale pone in risalto l'insieme dei beni materiali e immateriali a disposizione del sistema produttivo in un determinato momento. L'identificazione dei beni costituenti il patrimonio dà origine ad una nozione di ricchezza del sistema aziendale in un certo momento della gestione.

Ma come si può riconoscere il patrimonio aziendale in un determinato istante se il processo gestionale è un continuo combinarsi di operazioni ed azioni nel tempo? Questo interrogativo pone in evidenza un aspetto caratteristico di tale grandezza, che durante la vita aziendale appare piuttosto indeterminata. Il patrimonio aziendale ha una sua effettiva identificazione solo al momento iniziale della costituzione di azienda (*patrimonio di costituzione*) ed al momento finale di cessione o di liquidazione (*patrimonio finale*). Quando un'azienda o impresa è in fase di costituzione, è facile conoscere, elencare e rappresentare l'insieme dei beni conferiti, che identifica il patrimonio di costituzione. Successivamente, il continuo e mutevole rappresentarsi delle attività aziendali rende difficile l'identificazione completa ed adeguata dei beni patrimoniali utilizzati in un determinato momento.

Il sistema dei beni materiali ed immateriali costituenti il patrimonio esprime una disponibilità dei beni di diritto e/o di fatto. In maniera sintetica, si può dire che una possibile definizione del patrimonio o capitale fa riferimento all'insieme dei beni materiali ed immateriali, attivi e passivi, di fatto e di diritto a disposizione del soggetto economico per il raggiungimento delle finalità aziendali. Le due espressioni di capitale e patrimonio sono indifferentemente impiegate nell'analisi teorica e nella prassi contabile.

In economia aziendale, il capitale (o patrimonio) viene studiato sotto due aspetti:

- a) qualitativo (quali investimenti lo compongono? In che modo quegli investimenti sono stati finanziati?);
- b) quantitativo (qual è il suo valore?).

Entrando maggiormente nel dettaglio, il patrimonio da un punto di vista *qualitativo* rappresenta un complesso eterogeneo di beni che è elencato, rappresentato ed opportunamente descritto ponendo in evidenza come i singoli elementi che lo compongono concorrono al raggiungimento delle finalità aziendali. La rappresentazione di questi elementi viene schematicamente rappresentata in un prospetto denominato inventario²⁶. Gli elementi del capitale inteso in senso qualitativo costituiscono, in sintesi, un complesso di investimenti in essere in un determinato istante. Gli investimenti vengono comunemente divisi in due gruppi:

- *immobilizzazioni*, ossia gli investimenti di capitali a lungo ciclo di utilizzo effettuati dall'azienda per la costituzione della propria struttura tecnico-organizzativa (ad esempio fabbricati, impianti, macchinari, attrezzature, brevetti, concessioni e licenze, ecc);
- *attivo circolante*, rappresentato dalle scorte liquide in attesa di impiego e dagli investimenti generici o specifici destinati a trasformarsi in denaro nel breve periodo, cioè entro l'anno (investimenti del singolo esercizio).

Sono inoltre possibili ulteriori distinzioni; secondo l'essenzialità o meno degli elementi del capitale ai fini del funzionamento dell'impresa, si possono individuare:

- *beni principali*, costituiti da investimenti che rivestono un'importanza fondamentale per il funzionamento dell'impresa (ad esempio, per un'impresa industriale sono principali gli impianti, i macchinari, le materie prime);
- *beni accessori*, costituiti da quegli elementi che non sono strettamente necessari allo svolgimento della tipica attività aziendale (ad esempio, per un'azienda commerciale sono accessori i titoli di Stato, le obbligazioni di società, le azioni).

Secondo la durata dell'impiego è possibile suddividere i beni costituenti il patrimonio di un'azienda in:

²⁶ L'*inventario* è un documento analitico che descrive gli elementi del patrimonio; normalmente contiene una qualitativa descrizione dei beni distinti per gruppi omogenei; può anche contenere le valutazioni degli stessi elementi ottenendo, così, un inventario c.d. *a valori*.

- *capitali fissi* (anche detti beni a fecondità ripetuta), ossia quegli elementi del patrimonio che cedono la loro utilità economica a favore di una serie di atti produttivi (ad esempio impianti, macchinari, attrezzature, etc.);
- *capitali circolanti* (anche detti beni a fecondità semplice), ossia quegli elementi del patrimoni che cedono la loro utilità economica a favore di un unico atto produttivo (ad esempio le materie prime e sussidiarie, i combustibili, i carburanti, etc.).

Secondo l'aspetto giuridico, un'ulteriore distinzione possibile è quella fra:

- *beni propri*, ossia di proprietà del soggetto giuridico dell'azienda;
- *beni di terzi*, ossia di proprietà altrui e che per cause connesse alla gestione si trovano temporaneamente presso l'azienda considerata (ad esempio depositi cauzionali di terzi, beni ricevuti in garanzia o in custodia, etc.).

L'analisi *quantitativa* del patrimonio è basata, invece, sulla valutazione dei beni, descrivendo così un complesso omogeneo ed astratto di valori monetari, la cui somma algebrica consente la determinazione del capitale netto. Attraverso la valutazione monetaria degli elementi aziendali si perviene ad una precisa distinzione tra i componenti attivi e passivi del patrimonio. Le *attività* sono i valori attribuiti ai beni, ai servizi ed ai diritti a disposizione del soggetto aziendale nel momento della determinazione del capitale (scorte liquide in attesa di impiego, impianti e macchinari, brevetti, concessioni e licenze, crediti verso clienti, cambiali attive, etc.). Le *passività* sono invece i valori attribuiti ai debiti liquidi, ai debiti in corso di formazione, ai debiti potenziali e alle partite rettificative dell'attivo (ad esempio debiti verso fornitori, cambiali passive, debiti per TFR, fondi per rischi ed oneri futuri, fondi di ammortamento, ecc).

Un'ulteriore distinzione è quella che vede i valori finanziari distinti dai valori economici. I *valori finanziari* sono gli elementi del capitale che possono essere espressi solo in moneta e che costituiscono mezzi di regolamento degli scambi o strumenti di finanziamento. Esempi di valori finanziari sono il denaro e i valori esistenti in cassa, i crediti verso la clientela, i debiti verso fornitori, i depositi bancari, i mutui passivi, etc. I *valori economici* sono, invece, quegli elementi del capitale che non sono naturalmente espressi in termini monetari e che necessitano di un processo di valutazione per essere tradotti in moneta. Esempi di valori economici sono i fabbricati, gli impianti, i macchinari,

2. Il patrimonio nelle aziende pubbliche

Passiamo ora a configurare la grandezza appena descritta all'intero della realtà pubblica. In riferimento ad un'azienda pubblica, il sistema dei beni patrimoniali è rappresentato dai seguenti raggruppamenti omogenei di elementi attivi e passivi; tra le *attività* sono evidenziate quattro principali categorie di componenti:

1. le *attività finanziarie*, che comprendono i valori numerari di cassa e banca, i crediti, i residui attivi²⁷ ed i ratei attivi che provengono da operazioni di competenza economica dell'esercizio la cui manifestazione finanziaria si verificherà in futuro;
2. i *beni da reddito*, che rappresentano l'insieme dei beni disponibili da cui scaturiscono proventi e rendite nel tempo. In questa categoria sono presenti, generalmente: terreni, fabbricati, immobili, mobili, altri beni che, nel rispetto della loro destinazione economica, concorrono ad accrescere le disponibilità finanziarie dell'azienda pubblica. L'alienazione dei beni da reddito accresce le disponibilità finanziarie immediate (alti proventi e, quindi, alte entrate) a fronte della contemporanea diminuzione del patrimonio da reddito futuro (fatti permutativi aziendali attivi);
3. i *beni di consumo durevole*, che rappresentano dei fattori produttivi durevolmente impiegati nel processo gestionale dell'azienda; trattasi di beni che partecipano direttamente ad una o più fasi gestionali ripetutamente nel tempo. I beni di consumo durevole costituiscono fattori pluriennali la cui utilità si protrae per diversi esercizi aziendali;
4. i *beni di consumo immediato*, i quali sono costituiti dalle materie prime e dai fattori produttivi che esauriscono la loro utilità in un unico ciclo produttivo; essi sono di immediata utilizzazione e contribuiscono, nel breve termine, al processo gestionale dell'azienda in cui sono disponibili.

Le *passività* comprendono tre raggruppamenti principali di elementi:

²⁷ I *residui attivi* rappresentano conti provenienti dalle rilevazioni in contabilità finanziaria. I residui attivi indicano la differenza residuale tra la voce finanziaria degli Accertamenti delle entrate ed il conto di cassa dei Versamenti:

$$\text{R.A.} = \text{Accertamenti} - \text{Versamenti}$$

1. le *passività di funzionamento* o *debiti finanziari a breve*, al cui interno sono classificati: i cosiddetti residui passivi²⁸, i debiti di breve termine che sorgono in diretta relazione alla gestione pubblica (debiti verso fornitori, debiti diversi, etc.); nelle passività a breve sono riportati i movimenti finanziari passivi scaturenti dagli scambi tra l'azienda ed il mercato;
2. le *passività di finanziamento* o *debiti a medio-lungo termine* (al cui interno sono classificati anche i residui passivi pluriennali), indicano i debiti contratti per ottenere fonti finanziarie da investire in modo duraturo in azienda; le principali voci di questo raggruppamento sono: i mutui passivi, i debiti pluriennali, le rendite passive ed altri prestiti a lunga scadenza;
3. i *fondi per rischi ed oneri* riguardano oneri e rischi di competenza economica dell'esercizio la cui manifestazione finanziaria è futura ed incerta nel *quantum* e nell'*an*.

La differenza tra il totale delle attività e delle passività esprime il valore complessivo del patrimonio netto nell'azienda pubblica. Il suo ammontare è determinato alla fine di ogni periodo amministrativo come somma algebrica del valore patrimoniale di inizio periodo (o patrimonio netto individuato alla fine del periodo precedente) e del risultato economico della gestione (avanzo, disavanzo o pareggio economico); tale misurazione evidenzia, quindi, l'incremento o il decremento del capitale o patrimonio per effetto della gestione dell'esercizio. Nel caso in cui la differenza tra le attività e passività sia negativa, si evidenzia un *deficit* patrimoniale o passivo patrimoniale netto; è facile riscontrare tale risultato in molte aziende pubbliche, ciò tuttavia non sempre identifica condizioni aziendali critiche²⁹.

Tra le componenti patrimoniali di un'azienda pubblica si possono ritrovare anche i

²⁸ I *residui passivi* (correnti ed in conto capitale) rappresentano conti provenienti dalle rilevazioni in contabilità finanziaria. Essi misurano le differenze finanziarie residuali che nascono tra le voci degli Impegni delle uscite meno i Pagamenti effettuati.

$$\text{R.P.} = \text{Impegni} - \text{Pagamenti}$$

I *residui passivi correnti* determinano le differenze ancora da pagare degli impegni finanziari assunti a breve termine. I *residui passivi in conto capitale* indicano le voci degli Impegni ancora da pagare assunti nel medio-lungo periodo.

²⁹ «Sovente nelle aziende pubbliche di erogazione il conto patrimoniale presenta un *deficit* netto. Ma questo non è di per sé sintomo di disfunzione, poiché queste gestioni si avvalgono precipuamente delle contribuzioni coattive, mentre gli altri redditi sono relativamente scarsi. Inoltre l'entità del *deficit* risente di criteri di valutazione dei beni patrimoniali che portano a valori non rispondenti a quelli della realtà economica attuale». M. MULAZZANI, *Ragioneria Pubblica: i moderni lineamenti di organizzazione, gestione e rilevazione dell'azienda dello Stato, della Regione e degli enti locali secondo le recenti norme di riforma*, Cedam, Padova, 1992, p. 5.

fondi ammortamento ed altri tipi di poste rettificative delle attività che hanno natura finanziaria o economica. Infatti, molti elementi attivi delle immobilizzazioni (materiali, immateriali e finanziarie), dei beni da reddito, dei beni di consumo durevole e degli elementi di consumo immediato possono contenere valori pluriennali e annuali suscettibili di variazioni e, quindi, tali da richiedere, in via prudenziale, possibili rettifiche ed accantonamenti durante la gestione. Una voce finanziaria delle passività non sempre evidente in tutte le amministrazioni ed aziende pubbliche è il fondo trattamento di fine rapporto.

In sintesi, la struttura qualitativa del patrimonio di un'azienda pubblica si può così rappresentare:

<i>Attività</i>	<i>Passività e patrimonio netto</i>
1. Attività Finanziarie: Cassa o Tesoreria Banca Crediti Ratei Attivi 2. Beni da reddito: Immobili Terreni Titoli Mutui Attivi 3. Beni di consumo durevole: Mobili e arredi Tecnologie Macchinari Materie 4. Beni di consumo immediato: Materie Prime Combustibili Materie Sussidiarie	1. Debiti di funzionamento: Debiti v/fornitori Debiti diversi Ratei Passivi Risconti Passivi 2. Debiti di finanziamento: Mutui Passivi Obbligazioni in c/capitale 3. Fondi per rischi ed oneri: F.do ammortamento F.do svalutazione crediti F.do per rischi ed oneri F.do imposte e tasse 4. Patrimonio Netto: Patrimonio Netto Periodo Precedente ± Avanzo/Disavanzo Economico

Figura 10 – Esempio di Conto del Patrimonio

Oppure:

<i>Attività</i>	<i>Passività e patrimonio netto</i>
1. Attivo immobilizzato: a) Immobilizzazioni Materiali: Immobili Terreni Mobili e arredi Tecnologie Macchinari b) Immobilizzazioni Immateriali: Ricerca & Sviluppo Software c) Immobilizzazioni Finanziarie: Titoli Partecipazioni 2. Attivo corrente: a) Crediti Ratei Attivi Residui Attivi b) Materie Prime Materie Sussidiarie c) Banca e Cassa	1. Patrimonio Netto: Patrimonio Netto ± Avanzo/Disavanzo di gestione Fondo dotazione iniziale 2. Debiti di finanziamento: Mutui Passivi Obbligazioni in c/capitale 3. Fondi rischi ed oneri: F.do ammortamento F.do svalutazione crediti F.do Rischi e oneri F.do imposte e tasse 4. Debiti di funzionamento: Debiti vs. fornitori Debiti diversi. Ratei passivi Residui passivi

Figura 11 – Esempio di Conto del Patrimonio

Il patrimonio delle aziende pubbliche non è facilmente rappresentabile in un'univoca determinazione e, conseguentemente, non è facile individuare tutti gli elementi che lo compongono, dando ad essi una correlata ed omogenea valutazione quantitativa³⁰. Il valore da attribuire al patrimonio netto di un'azienda o di un'amministrazione pubblica dipende dai criteri di valutazione utilizzati per omogeneizzare, in termini monetari, gli elementi qualitativi che descrivono i fattori³¹ impiegati nel sistema socio-tecnico pubblico ad una certa data. La valutazione di tutti gli elementi attivi e passivi del patrimonio consente di esprimere, si è detto, la configurazione dei beni come un fondo omogeneo di valori la cui somma algebrica definisce, appunto, il patrimonio netto.

³⁰ A differenza delle aziende di produzione per il mercato, dove la conoscenza del patrimonio o capitale è necessaria per la determinazione del risultato economico dell'esercizio, nelle aziende pubbliche non si evidenzia una similare connessione gestionale.

³¹ Per "fattore produttivo" si intende, in generale, qualsiasi bene o servizio acquisito per essere impiegato nei processi aziendali.

L'analisi quantitativa del patrimonio, invero, risulta variamente identificata in dipendenza del fine per il quale essa si effettua; le determinazioni quantitative del patrimonio aziendale derivano dalle finalità³² manageriali e dai criteri di valutazione impiegati.

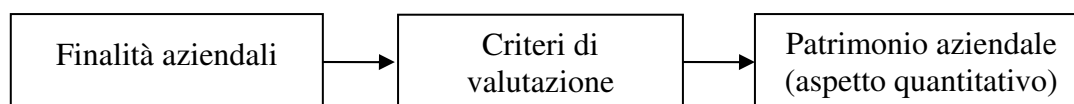


Figura 12 – Relazione tra finalità, criteri di valutazione e patrimonio

La determinazione del patrimonio netto di un'azienda pubblica in funzionamento (secondo il principio del *going concern*) è diversa dalla valutazione che nello stesso momento può essere fatta per liquidare o cedere l'iniziativa economica di cui trattasi. Le finalità conoscitive, a base dell'analisi quantitativa del patrimonio netto delle aziende pubbliche in funzionamento, sono indirizzate a valutare il combinato insieme dei beni disponibili per continuare l'iniziativa economica pubblica in corso. I criteri di valutazione da adottare per definire le grandezze quantitative che costituiscono il fondo omogeneo di valori possono essere diversi. In questi ultimi anni per valutare il patrimonio delle aziende pubbliche si è fatto ricorso alla specificazione di principi e criteri, univocamente applicabili nel fluire della gestione delle aziende pubbliche. Ciò allontana sempre più l'interferenza personale dei valutatori, i quali possono rendere soggettive e discrezionali le grandezze assegnate ai singoli componenti del patrimonio pubblico.

Le finalità principali a cui si rifanno i criteri per la valutazione del patrimonio di

³² Tutte le realtà aziendali si caratterizzano in quanto entità economiche finalizzate, ossia tese al raggiungimento di obiettivi. Molteplici autorevoli definizioni di "azienda" pongono l'accento sul fine. Zanda afferma che «l'impresa è creata e mantenuta in vita dall'uomo per la realizzazione di particolari obiettivi [...] dunque è un sistema *finalizzato*». Tale considerazione è, a parere di chi scrive, valida per le aziende in genere. Cfr. G. ZANDA, *La grande impresa*, Giuffrè, Milano, 1974, p. 225. Secondo Amodeo «[...]si crede di poter definire l'azienda come un istituto economico unitario e duraturo, costituito da un complesso di persone e di beni economici e *diretto al soddisfacimento dei bisogni umani*, il quale, in vista di tale *fine*, svolge processi di acquisizione, di produzione e di consumo o di scambio continuamente coordinati in sistema ancorché mutevoli negli aspetti e variabili nelle dimensioni». D. AMODEO, *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1989, p. 12. Nella definizione di Tessitore «Le aziende [...] sono entità organizzative di persone e di mezzi economici, funzionali alla realizzazione dei *fini* degli istituti cui appartengono». A. TESSITORE, *Economia aziendale e finanza, Scritti in onore di Edoardo Ardemani*, Giuffrè, Milano, 1997, p. 430. Secondo Cavalieri, fra i requisiti che un'organizzazione deve possedere per essere considerata azienda particolare importanza riveste la visione sistemica, ossia il fatto che le attività da essa espletate non sono fini a se stesse, ma orientate al conseguimento di un obiettivo. Cfr. E. CAVALIERI, *Organizzazioni produttive, aziende e imprese: considerazioni di carattere istituzionale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale", marzo-aprile 1999. Ancora, secondo la teoria sistemica, l'azienda si configura in quanto sistema c.d. teleologico, ossia finalizzato (dal greco *télos*, fine, e *logos*, studio, discorso). Cfr. L. MARCHI (a cura di), *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino, 2001., pp. 29-30.

ogni azienda pubblica in funzionamento, sono:

- ottenere informazioni globali e particolari sulle condizioni gestionali verificatesi nel periodo trascorso, al fine di comprendere se e come siano stati realizzati gli obiettivi prestabiliti nel sistema aziendale;
- conoscere le responsabilità attribuite agli amministratori per il razionale impiego dei beni patrimoniali a loro disposizione;
- descrivere i diritti di godimento e le garanzie dei terzi che pongono in risalto i particolari rapporti esistenti tra l'azienda e gli altri gruppi sociali.

Su queste finalità, i criteri di valutazione che consentano l'analisi quantitativa del patrimonio di un'azienda pubblica sono descritti a livello nazionale (D.P.R. n. 97 del 2003) ed internazionale (*International Public Sector Accounting Standard, IPSAS*³³) e, spesso, essi sono correlati ai principi ed ai criteri vigenti (nazionali ed internazionali) per le aziende private.

Le *attività* e le *passività finanziarie* sono genericamente valutate al loro valore nominale, di presunto realizzo (i crediti) e di residua estinzione (i debiti).

I *beni da reddito* sono valutati prevalentemente in base al costo e/o al prezzo di mercato secondo i postulati ed i criteri specialistici opportunamente enunciati. Gli immobili ed i terreni sono riportati tra gli elementi attivi del patrimonio al valore di acquisizione e/o di fabbricazione sostenuto. Per alcuni beni da reddito che hanno un mercato di riferimento, è possibile anche la valutazione al loro presunto valore di realizzo.

I *titoli* pubblici o privati sono, regolarmente, valutati al valore di costo o valore nominale; il valore di mercato può essere preferito nel caso sia minore del costo e sempre in coerenza con le norme vigenti.

I *beni di consumo immediato* sono valutati al costo o al prezzo di mercato per la quantità di fattore effettivamente di competenza dell'esercizio.

I *beni di consumo durevole* sono valutati al valore di costo da ammortizzare (valore di acquisto meno valore di presunta radiazione) annualmente ridotto della quota di competenza dell'esercizio. L'ammortamento individua il processo di ripartizione di un costo pluriennale in costi d'esercizio secondo la futura vita utile del bene considerato.

³³ Per approfondimenti sui principi contabili internazionali e sul loro processo di formazione si veda il capitolo I del presente lavoro.

La configurazione complessiva del patrimonio pubblico può, infine, dare origine anche ad una descrizione dei beni disponibili e non disponibili per la realizzazione dei fini erogativi di medio-lungo termine.

I beni *disponibili* rappresentano l'insieme dei componenti patrimoniali di cui l'azienda pubblica può liberamente disporre per raggiungere le proprie finalità (beni da reddito, beni di consumo durevole o beni di consumo immediato), mentre i beni *indisponibili* sono quei beni comunque utilizzati per offrire prestazioni e/o servizi all'utenza ma che non possono essere diversamente impiegati o finalizzati.

L'attività di inventariazione è piuttosto complessa e richiede la classificazione, la descrizione, la valutazione e la rilevazione degli elementi singoli del patrimonio pubblico con lo scopo di evidenziarne nel tempo la loro destinazione ed utilizzazione. Il documento contabile dell'inventario è di fondamentale importanza per la formazione e redazione del Conto Generale del Patrimonio facente parte dei bilanci di rendicontazione delle aziende pubbliche. La prevalente caratterizzazione degli inventari pubblici è di tipo qualitativo, ossia identifica il cosiddetto *stato descrittivo* del bene a cui si riferisce; se è presente anche la determinazione quantitativa dei beni, si evidenzia il cosiddetto *stato estimativo* del bene inventariato. Quando l'inventario assume una rilevanza estimativa è da precisare il criterio di valutazione adottato; in genere, si privilegia il costo di acquisizione o di fabbricazione o una stima di carattere storico o il *fair value*.

3. Il patrimonio dello Stato

La pubblica amministrazione, come qualsiasi soggetto privato, per perseguire i propri fini istituzionali necessita di mezzi, cioè di beni, sia mobili che immobili. Il complesso di tali beni costituisce il patrimonio dello Stato. Il patrimonio dello Stato comprende, dunque, l'insieme dei beni di proprietà a disposizione per il regolare svolgimento dell'attività di produzione e/o di erogazione.

I beni dello Stato e degli enti pubblici si distinguono fondamentalmente in due categorie: *beni demaniali* e *beni patrimoniali*. Per tentare di inquadrare tali beni occorre innanzitutto risalire all'enunciazione che ne fa codice civile nonché l'ordinamento contabile dello Stato. Il primo si preoccupa, infatti, di definire il regime giuridico dei beni del demanio e del patrimonio sotto il profilo dell'assetto proprietario e delle limitazioni alla loro circolazione; il secondo, invece, si preoccupa di indicarne i criteri di

amministrazione ed inventariazione in base alla sola appartenenza proprietaria e prescindendo dal carattere demaniale o patrimoniale.

Il codice civile del 1942, infatti, analogamente a quello abrogato del 1865, nel capo II del titolo I suddivide i beni appartenenti allo Stato, agli enti pubblici e agli enti ecclesiastici in *demanio pubblico* (art. 822 c.c.) e *patrimonio dello Stato* e degli enti territoriali (art. 826 c.c.).

Tale suddivisione non è presente nella Legge di contabilità dello Stato, emanata con Regio Decreto 18 novembre 1923 n. 2440, recante “Nuove disposizioni sull’amministrazione del patrimonio e sulla contabilità dello Stato”, che all’articolo 1 indica tra i beni immobili «...tanto [quelli] pubblici quanto quelli posseduti a titolo di privata proprietà», senza null’altro specificare. È invece il Regolamento di contabilità generale dello Stato³⁴ a riportare la citata distinzione, richiamando la disciplina codicistica.

Ciò premesso, è possibile sostenere che il patrimonio pubblico comprende non solo i *beni pubblici*, ossia quei beni che appartengono allo Stato o ad un altro ente pubblico in base ad un *criterio soggettivo o dell’appartenenza* e destinati a soddisfare in modo diretto un pubblico interesse, in base ad un *criterio oggettivo o della destinazione*, ma anche beni soggetti al regime di proprietà *privata*, che pure soggiacciono alle procedure contabili relativamente all’acquisto ed alla vendita.

Poiché diverso è il regime giuridico dei beni demaniali rispetto a quelli patrimoniali, appare opportuno mettere in luce la natura e le caratteristiche dei beni appartenenti a ciascuna delle due categorie, evidenziandone analogie e differenze. Innanzitutto tali beni hanno in comune l’attitudine ad essere impiegati per soddisfare finalità di interesse pubblico, ma si distinguono sotto l’aspetto giuridico perché mentre i primi hanno come loro naturale e necessaria destinazione l’adempimento di una funzione pubblica, e sono dunque assoggettati ad una disciplina pubblicistica, i secondi seguono invece il trattamento proprio dei beni di diritto privato, giovando al pubblico interesse solo in via strumentale, in virtù dell’utilità diretta o della destinazione data ai redditi ricavati per concorrere al finanziamento della spesa pubblica.

Ciò premesso va tuttavia evidenziato come né l’attuale codice civile, né le leggi o il Regolamento di contabilità generale dello Stato contengano un’univoca definizione di tali

³⁴ Regio Decreto 23 maggio 1924, n. 827 “Regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato”, e successive modificazioni ed integrazioni.

beni, tale da consentire un'agevole distinzione dei beni demaniali dai beni patrimoniali, e la stessa dottrina non è concorde nel delineare gli specifici ambiti di classificazione.

Un primo carattere specifico della *demanialità* è dato dal citato criterio soggettivo, ossia dalla sua *necessaria appartenenza* ad un ente pubblico territoriale (Stato, Regione, Provincia, Comune); tuttavia tale carattere non appare sufficiente a qualificare la demanialità in quanto anche i beni patrimoniali possono appartenere a qualsiasi ente pubblico (e non solo ad enti territoriali).

Un secondo criterio di identificazione è connesso invece al citato criterio oggettivo, ossia dalla *funzione esercitata* dal bene rispetto ai fini dell'ente; la destinazione del bene all'uso pubblico può, quindi, costituire elemento della demanialità ma, anche in questo caso, non tutti i beni destinati all'uso pubblico sono necessariamente demaniali, poiché ve ne possono essere anche a carattere patrimoniale.

Esistono inoltre *beni privati di interesse pubblico*, ossia beni che appartengono a soggetti privati che assolvono istituzionalmente funzioni di pubblico interesse (ad esempio le strade e le autostrade date in concessione a privati, gli aerodromi privati, i boschi e le foreste privati, i beni privati di interesse storico, artistico e archeologico, nonché le raccolte private di oggetti d'arte e di documenti), i quali sono soggetti ad un particolare regime in ordine alla disponibilità (vincoli di destinazione, di immodificabilità, diritto di prelazione dell'amministrazione) nonché ad un particolare regime di polizia, di interventi e di tutela pubblici.

In prima approssimazione si potrebbero, quindi, definire come *demaniali* i beni che, per natura o per espressa disposizione di legge, servono in modo diretto a soddisfare i bisogni collettivi (pertanto sono sottoposti a speciali vincoli), e come *patrimoniali* tutti i beni diversi da quelli demaniali, che pur essendo anch'essi preordinati in modo indiretto o anche diretto al pubblico interesse, non rivestono un carattere tale da richiederne l'assoggettamento al regime speciale della demanialità. Tuttavia tale definizione sarebbe molto approssimativa e, seppur storicamente radicata, sembrerebbe fatta dipendere dal capriccio del legislatore e, fors'anche, dalle esigenze finanziarie dell'ente esponenziale, come sembrerebbe confermare la serie di provvedimenti normativi (dismissioni e privatizzazioni) che, al di là dell'obiettivo di una gestione più economica ed efficiente, sembra tendere ad una generalizzata possibilità di commercializzazione dei beni pubblici, indipendentemente dalla loro natura, mettendo in crisi la nozione stessa di *demanialità* in

relazione alla sua titolarità. Interessante, dunque, appare la proposta ricollocazione funzionale della proprietà pubblica intesa come appartenenza, non tanto tra i mezzi dell'azione amministrativa, o tra gli stessi diritti proprietari, ma piuttosto come oggetto di una fruizione collettiva rispetto a cui i compiti dell'ente di appartenenza si configurano come manifestazione di un rapporto di doverosità non privo di elementi di obbligazione verso i cittadini; basti pensare, ad esempio, al bene ambiente, se visto come un valore da tutelare a vantaggio di tutti³⁵.

Nell'ottica di una gestione strategica e valorizzativa del patrimonio pubblico è stata avanzata la possibilità di ricodificare la disciplina codicistica, ritenuta da più parti obsoleta, ma poi sembra sia stata preferita la via della rimodulazione del regime tramite lo strumento amministrativo.

Secondo un'autorevole opinione,³⁶ a parte i beni specificatamente individuati dal codice civile come facenti parte del demanio e del patrimonio indisponibile, la distinzione tra le due categorie è questione di mera opportunità, rimessa alle scelte politiche del legislatore e collegata essenzialmente a ragioni storiche e di convenienza pratica. Pertanto il criterio discrezionale sarebbe riferito al dato formale, cioè derivante dal diritto positivo.

Più di recente, si è giunti a ritenere superata la distinzione tra bene demaniale e bene patrimoniale posto che, si afferma, entrambi hanno in comune la destinazione pubblica e possono essere diversamente utilizzati:

- uso diretto (o esclusivo): si ha quando i beni pubblici sono strumenti che la pubblica amministrazione utilizza esclusivamente e direttamente per il perseguimento dei propri compiti istituzionali (ad esempio attraverso i beni del demanio militare lo Stato provvede alla difesa nazionale);
- uso generale: quando l'interesse pubblico è conseguito con il godimento dei beni da parte della collettività (è la destinazione tipica dei beni del demanio marittimo, idrico e stradale);
- uso particolare: quando il bene serve l'interesse pubblico mediante l'uso non permesso a tutti ma riservato solo a determinati soggetti, pubblici o privati individuati dalla pubblica amministrazione e destinatari di un provvedimento ampliativo delle loro facoltà (ad esempio licenza per la navigazione delle acque fluviali);

³⁵ V. CAPUTI JAMBRENGHI, *Premesse alla teoria dell'uso dei beni pubblici*, in "Digesto delle discipline pubblicistiche", UTET, Torino, 1987.

³⁶ Cfr. A. M. SANDULLI, voce *Beni pubblici*, in "Enciclopedia del Diritto", volume V, Giuffrè, Milano, 1959.

- uso eccezionale: ricorre nel caso di concessione, provvedimento con cui la pubblica amministrazione attribuisce *ex novo* al destinatario (concessionario) diritti sui beni pubblici, tutelabili verso i terzi con le stesse azioni privatistiche riconosciute ai titolari di diritti su beni altrui contro le molestie e le turbative (concessione relativa all'occupazione di suolo pubblico).

Ancora diverso è poi l'approccio da parte di quanti hanno dato una definizione di beni demaniali e patrimoniali basata sull'esperienza empirico-storica, o da parte di chi ha posto l'accento sul dato sostanziale, contrapponendolo alla definizione legislativa formale.

Al fine di dare una sintesi, può dirsi che i presupposti da cui partono le varie teorie, cui si è fatto brevemente cenno, si basano su elementi differenti e giungo pertanto a diverse, e talvolta contrastanti, conclusioni. Alcune di esse si pongono in evidente contrasto persino col dato normativo, altre distinguono i beni in base al diverso regime giuridico, altre ancora pongono l'accento sull'uso e sulle modalità di godimento oppure sugli interessi cui i beni sono destinati. In ogni caso uno studio di quest'argomento non può considerare come proprio punto di partenza il dato normativo fornito dal codice civile, al quale nella successiva trattazione si farà precipuo riferimento.

3.1. Beni demaniali

I *beni demaniali* sono, da un punto di vista soggettivo, beni necessariamente appartenenti³⁷ allo Stato o ad altri enti pubblici territoriali³⁸, e come tali fanno parte del

³⁷ Questa caratteristica è apparsa recessiva con l'istituzione di un'apposita società per azioni, denominata "Patrimonio dello Stato S.p.a.", alla quale, al fine di valorizzare e gestire beni pubblici, «possono essere trasferiti diritti pieni o parziali sui beni immobili che fanno parte del patrimonio disponibile e indisponibile dello Stato, sui beni immobili che fanno parte del Demanio dello Stato e sugli altri beni inclusi nel conto generale del patrimonio dello Stato». www.patrimoniodellostato.it

Per preservare il regime della demanialità nonostante la titolarità devoluta ad un soggetto formalmente di diritto privato, si è resa necessaria una norma di salvaguardia secondo cui il trasferimento in capo alla società non modifica il regime giuridico previsto dagli artt. 823 e 829 c.c., comma 1, dei beni demaniali trasferiti. La novità è di non poco conto in quanto si estende ad una società di capitali dotata, dunque, di personalità giuridica privata, la possibilità non solo di gestire secondo criteri aziendalistici il patrimonio pubblico, ma di essere titolare della proprietà o di altro diritto reale su immobili facenti parte del demanio dello Stato, fermo restando il regime giuridico loro riservato dal codice civile.

³⁸ Originariamente i beni demaniali erano di proprietà dello Stato, delle Province e dei Comuni (artt. 822 e 824 c.c. Con l'introduzione delle Regioni come enti territoriali (art. 11 della Legge n. 281/1970) è sorto anche il demanio regionale previsto dall'art. 119 Cost. per le Regioni ordinarie, mentre per quelle a statuto speciale si rinvia alle leggi costituzionali di approvazione dei rispettivi statuti.

Va notato, comunque, che dal tenore letterale dell'art. 119 Cost., come novellato dalla Legge costituzionale 3/2001, non si parla più di demanio con riferimento agli enti territoriali, ma solo di patrimonio, riconosciuto a Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni. Tuttavia, ciò non significa che sia stato cancellato il demanio di tali enti, ma solo che resta alla disciplina ordinaria la regolamentazione nel dettaglio del settore.

patrimonio dello pubblico.

La dottrina non è ancora concorde nel chiarire l'origine del diritto di proprietà dello Stato sui beni demaniali. Secondo le teorie più antiche, è più corretto parlare di "diritto di sovranità" che di "diritto di proprietà", in quanto i beni pubblici sono da considerare *res nullius*³⁹ o, secondo altri, *res omnium communes*⁴⁰. Opposta a tale teoria è quella secondo cui il diritto dello Stato sui beni demaniali non differisce dal comune diritto privato di proprietà. L'utilizzo da parte dello Stato di questi beni esplicita, in altro senso, la limitazione del diritto pubblico allo stesso diritto di proprietà⁴¹.

Da un punto di vista oggettivo, i beni demaniali sono, per antica tradizione, beni immobili, con esclusione quindi dei beni mobili. Tuttavia l'odierno codice civile ha compreso tra detti beni anche alcune universalità di beni mobili, e più precisamente le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi e delle biblioteche.

Secondo l'art. 822 c.c. fanno infatti parte del demanio dello Stato «*il lido del mare, la spiaggia, le rade e i porti; i fiumi, i torrenti, i laghi e le altre acque definite pubbliche dalle leggi in materia; le opere destinate alla difesa nazionale. Fanno parimenti parte del demanio pubblico, se appartengono allo Stato, le strade, le autostrade e le strade ferrate; gli aerodromi; gli acquedotti, gli immobili riconosciuti d'interesse storico, archeologico e artistico a norma delle leggi in materia; le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi, delle biblioteche; e infine gli altri beni che sono dalla legge assoggettati al regime proprio del demanio pubblico*».

In dottrina e in giurisprudenza si discute se l'indicazione contenuta nell'articolo 822

³⁹ *Res nullius* è un'espressione in lingua latina che significa letteralmente "cosa di nessuno". Con essa si indicano i beni, ossia le cose che possono astrattamente essere oggetto di diritti (art. 810 c.c.), che attualmente non si trovino in proprietà di alcuno. L'espressione è in uso nel diritto civile, nell'ambito della teoria dei beni e della proprietà. La categoria delle cose di nessuno, mutuata dal diritto romano, è a tutti gli effetti ancora valida nell'ordinamento italiano. Essa riguarda esclusivamente i beni mobili, giacché i beni immobili, se non appartengono ai privati, ricadono per volontà di legge nel patrimonio dello Stato. Per tale motivo l'art. 923 del codice civile descrive, alla voce "cose suscettibili di occupazione", le cose mobili che non sono di proprietà di alcuno, ricordando tra esse le c.d. *res derelictae* (cose abbandonate) e gli animali che formano oggetto di pesca.

⁴⁰ Le *res communes omnium* sono cose che appartengono a tutti o, ciò che è lo stesso, a nessuno, dal momento che nessuno ha interesse a stabilire con esse un rapporto di appartenenza, che ne riservi a sé l'uso con esclusione dell'uso degli altri.

⁴¹ Sulle diverse teorie legate al concetto di "bene" e più in particolare di "bene pubblico" si vedano, fra gli altri, G. PESCATORE, *Dei beni*, in G. PESCATORE, A. ALBANO, G. GREGO, *Della proprietà*, Torino, 1958; F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1959; S. PUGLIATTI, *Beni e cose in senso giuridico*, Milano, 1962; S. PUGLIATTI, voce *Bene giuridico*, in *Enciclopedia del diritto*, volume V, Giuffrè, Milano, 1959; B. BIONDI, voce *cosa (dir. civ.)*, in *Novissimo Digesto Italiano* 4; M. S. GIANNINI, *I beni pubblici*, Roma, 1963; S. CASSESE, *I beni pubblici (circolazione e tutela)*, Milano, 1969; V. CERULLI IRELLI, voce *Beni pubblici*, in *Digesto delle Discipline pubblicistiche*.

del codice civile debba ritenersi tassativa, nel senso che unicamente tali beni e non altri possano ritenersi demaniali, oppure esemplificativa, nel senso che sia possibile considerare demaniali in via analogica altri beni. Il legislatore, infatti, nel formulare l'elencazione dei beni che sono da ritenere demaniali, ha considerato anche «*gli altri beni che sono dalla legge assoggettati al regime proprio del demanio pubblico*⁴²». Sembra, allora, opportuno considerare che la specificazione dei beni demaniali, dichiarati nell'articolo 822 del codice civile, non sia esemplificativa bensì tassativa, e che solo con apposita disposizione di legge possa essere ulteriormente attribuita la qualifica di demanialità a beni diversi da quelli ivi elencati⁴³.

Per quanto riguarda le caratteristiche dei beni demaniali, essi sono inalienabili, ossia non possono essere ceduti, in quanto «*non possono formare oggetto di diritto a favore di terzi, se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano*»⁴⁴. L'inalienabilità⁴⁵ dei beni demaniali è da intendersi nei confronti dei privati; infatti non è escluso il trasferimento di beni demaniali da un ente pubblico ad un altro.

Oltre all'inalienabilità, altre caratteristiche tipiche della demanialità sono l'imprescrittibilità o inusucapibilità⁴⁶ di tali beni; ciò significa che essi non possono essere acquisiti in proprietà per effetto del loro possesso continuativo per un determinato periodo di tempo⁴⁷. L'aspetto economico dei beni demaniali è rappresentato dall'utilità continua o perpetua che essi sono in grado di offrire ai cittadini; l'uso normale di questi beni è diretto e gratuito da parte della popolazione a cui appartengono.

⁴² Art. 822 c.c., comma 2.

⁴³ Di diverso parere è chi sostiene che il legislatore non ha inteso «indicare dei beni determinati, quanto piuttosto dei tipi di beni che, appartenendo allo Stato, sono assoggettabili all'uso pubblico. Sono quindi i tipi ad essere tassativamente indicati: ma ciò non toglie che siano individuabili dei beni non espressamente indicati che pur presentino tutte le caratteristiche dei tipi menzionati e debbano intendersi [...] assoggettati allo stesso regime. A ben vedere, quindi, l'elencazione specifica non ha carattere tassativo, ed è integrabile grazie all'applicazione analogica.» RIGHETTI G., *Trattato di Diritto Marittimo*, Giuffrè, Milano, 1987

⁴⁴ art. 823 c.c.

⁴⁵ Nel nostro ordinamento, alla luce di quanto sancito nel dettato costituzionale, l'inalienabilità dei beni demaniali ha una portata del tutto innovativa. Tale principio ha infatti contribuito a realizzare una sorta di riappropriazione da parte della collettività delle "utilità" di tali beni, ponendosi però, al contempo, quale limite alla loro utilizzabilità in funzione di risorsa collettiva per manovre finanziarie e fiscali. Per inalienabilità si intende infatti non solo l'impossibilità di un trasferimento di titolarità del bene a privati, ma anche e soprattutto l'impossibilità di espropriare la collettività dell'uso del bene, e quindi del godimento dello stesso da parte di soggetti privati.

⁴⁶ In diritto civile, la *prescrizione* consiste nell'estinzione di un diritto soggettivo a causa del suo mancato esercizio per un certo periodo di tempo, determinato dalla legge (normalmente, dieci anni). Nel linguaggio giuridico, quando si parla di prescrizione ci si riferisce, per lo più, alla prescrizione estintiva, ma il termine prescrizione viene talvolta usato per indicare il fenomeno inverso (nel qual caso si parla di prescrizione acquisitiva, o usucapione). La materia è regolata dagli articoli 2934 - 2963 del Codice Civile.

⁴⁷ Coerentemente con quanto stabilito dall'art. 1145 c.c., il quale statuisce che il possesso delle cose di cui non si può acquistare la proprietà (cose *extracommercium*) è senza effetto.

I beni demaniali sono altresì in espropriabili; essi non sono suscettibili di esecuzione forzata, di diritti reali di garanzia (art. 2810 c.c.) e neanche di espropriazione per pubblica utilità. Dunque l'autorità giudiziaria o amministrativa non potrebbe mai sottrarre alla sua funzione e alla sua appartenenza ciò che il legislatore ha inteso legarvi in modo indissolubile.

Caratteristica minore è la non imputabilità tributaria; a differenza dei beni patrimoniali, infatti, essi non sono assoggettati ai tributi che colpiscono la proprietà privata.

Con riferimento alle diverse categorizzazioni, una delle classificazioni più rilevanti dei beni demaniali è quella che distingue i beni del demanio *necessario* dai beni del demanio *accidentale*: i primi, descritti al primo comma dell'art. 822 c.c., rappresentano quei beni che acquisiscono la caratteristica della "demanialità" nella loro condizione naturale di esistenza, senza bisogno di uno specifico provvedimento dello Stato; i secondi, descritti al secondo comma dell'art. 822 c.c., costituiscono l'insieme di beni che, per acquisire il carattere di "demanialità", necessitano di una dichiarazione di volontà della pubblica amministrazione che ne identifichi l'uso di pubblica utilità.

Il demanio necessario è distinto in :

- a) *demanio marittimo*, comprendente il lido del mare, porti, lagune, spiagge, rade e canali;
- b) *demanio idrico*, comprendente laghi, fiumi, torrenti, ghiacciai, acque sotterranee;
- c) *demanio militare* comprendente fortezze, caserme, installazioni militari, etc.

Mentre il demanio accidentale risulta suddiviso in:

- a) *demanio stradale*, comprendente tutte le strade che appartengono allo Stato ed agli altri enti pubblici;
- b) *demanio ferroviario*, comprendente tutto il materiale ferroviario e relative pertinenze;
- c) *demanio aeronautico* comprendente gli aeroporti e loro pertinenze;
- d) *demanio storico, artistico e culturale* comprendente tutti gli immobili di vario interesse artistico⁴⁸.

⁴⁸ E' su questa particolare tipologia di beni che si soffermerà l'analisi nei capp. 3 e 4

Altra distinzione è quella che si pone fra demanio *naturale* (beni che, per la loro stessa natura, sono demaniali, come fiumi, laghi, etc. e comunque i beni del demanio necessario, ad eccezione di quello militare) e demanio *artificiale* (beni demaniali per la loro specifica destinazione, come il demanio militare e quello accidentale). Per i beni del demanio naturale l'inizio e la cessazione della demanialità coincide con il verificarsi degli eventi che ne condizionano l'esistenza; tuttavia anche per tali beni si rende necessario un atto amministrativo diretto ad accertare se i singoli beni presentino o meno le caratteristiche fisiche richieste; tale atto, di natura meramente dichiarativa e non costitutiva, consiste, per lo più, nell'iscrizione del bene negli appositi elenchi. Per quanto concerne invece i beni demaniali creati dall'opera dell'uomo, occorre avere riguardo a tre elementi fondamentali: la norma che sancisce la demanialità del bene; l'esistenza materiale del bene; la effettiva destinazione del bene alla funzione cui è preordinato. Il verificarsi o il venir meno di ciascuno di questi elementi determina, rispettivamente, l'inizio o la cessazione della demanialità, con conseguente mutamento del regime.

3.2. Beni patrimoniali

I *beni patrimoniali* dello Stato sono individuati, in via residuale, in tutti gli altri beni che non hanno la caratteristica della demanialità.

La natura giuridica dei beni patrimoniali dello Stato non presenta differenze sostanziali rispetto alla natura privatistica dei beni di proprietà di ogni cittadino o azienda. In genere, si osserva che le alienazioni ed acquisizioni di tali beni, pur essendo sostanzialmente assimilabili agli atti di vendita e di acquisto posti in essere dai privati, sono regolamentate da norme del diritto pubblico. I beni patrimoniali dello Stato possono essere acquistati sia con le normali procedure che regolamentano i rapporti tra privati, sia con procedure speciali quali l'espropriazione, la requisizione, la confisca, etc.

I beni patrimoniali si distinguono in beni indisponibili e disponibili. I beni patrimoniali *indisponibili* possono essere tanto mobili che immobili, ed inoltre possono appartenere (salvo eccezioni) a qualsiasi ente pubblico, e non soltanto ad enti pubblici territoriali. L'art. 9 del Regolamento di contabilità generale dello Stato precisa che i *beni patrimoniali non disponibili* sono quelli destinati, per le loro intrinseche caratteristiche, ad un servizio pubblico e «per disposizione di legge non possono essere alienati o comunque

*tolti dal patrimonio dello Stato»*⁴⁹. Tali beni, quindi, non possono essere sottratti alla loro destinazione se non nei modi stabiliti dalle leggi che li disciplinano; sono, dunque, alienabili a condizione che non muti la loro destinazione economica e pubblica. Non mancano, tuttavia, beni patrimoniali indisponibili che sono da ritenersi inalienabili in senso assoluto; essi sono definiti beni patrimoniali indisponibili *per natura* come: le miniere, le cave, le torbiere, le foreste, le cose di interesse storico ed artistico ed altri beni simili; questi beni possono esse oggetto di scambio purché ne venga espressamente autorizzata l'alienazione. I beni patrimoniali indisponibili sono altresì soggetti ad usucapione da parte di terzi soltanto nel caso in cui siano stati sottratti alla loro destinazione a non domino e poi trasferiti a terzo in buona fede, il quale potrà acquistarli per usucapione nei termini di legge, e insuscettibili di esecuzione forzata.

Tutti gli altri beni che non appartengono né alla categoria dei beni demaniali né a quella dei beni patrimoniali indisponibili costituiscono i cosiddetti *beni patrimoniali disponibili*. Essi non sono beni pubblici, ma solo beni di proprietà di un ente pubblico. Si distinguono da quelli indisponibili per i seguenti caratteri:

- carattere prevalentemente redditizio: i beni patrimoniali indisponibili sono impiegati dalla pubblica amministrazione per l'esercizio di pubblici servizi, assolvendo in tal modo una funzione di interesse pubblico (*beni d'uso*); i beni patrimoniali disponibili hanno un valore economico e sono usati dalla pubblica amministrazione perché producano reddito (*beni economici*);
- mancanza di destinazione attuale ad un pubblico servizio.

Il patrimonio disponibile comprende il patrimonio mobiliare, nel quale rientra il denaro privo di specifica destinazione, gli utensili, nonché i beni che derivano dalla partecipazione dello Stato al capitale azionario di società pubbliche ed imprese private, nonché il patrimonio fondiario ed edilizio. I beni patrimoniali disponibili sono beni privati a tutti gli effetti, con la conseguenza che sono soggetti esclusivamente alle regole del codice civile (salvo regole particolari contenute in alcune norme). Essi dunque sono alienabili (ma sempre nelle forme del diritto pubblico), usucapibili ed assoggettabili a diritti reali a favore di terzi.

Tutti i beni patrimoniali (disponibili ed indisponibili) possono essere oggetto di

⁴⁹ Il principio di inalienabilità è altresì sancito dall'art. 828 c.c. del 1942, il quale ha stabilito che tali beni «non possono essere sottratti alla loro destinazione se non nei modi stabiliti dalle leggi che li riguardano».

rapporti giuridici di diritto privato e possono essere oggetto di eventuali atti coattivi, servitù, ipoteca, etc.

La disponibilità o meno dei beni patrimoniali può essere considerata in base a:

- la *natura* degli elementi;
- l'*appartenenza giuridica* pubblica;
- la *destinazione* economica e funzionale degli stessi beni (dotazione del Presidente della Repubblica, caserme, armamenti, beni destinati alla difesa, etc.).

La non disponibilità non significa totale inalienabilità, bensì l'opportunità di mantenere una certa utilizzazione di tali beni in quanto facilitano o migliorano la qualità dei servizi erogati dallo Stato. La configurazione complessiva del patrimonio dello Stato comporta una descrizione dei beni disponibili e non disponibili per la realizzazione di prestabiliti obiettivi erogativi.

L'insieme di questi beni rappresenta un sistema di valori configuranti gli elementi di natura finanziaria ed economica del capitale investito⁵⁰. Quelli di natura finanziaria comprendono gli elementi attivi e passivi, espressi in moneta di conto nei documenti del patrimonio dello Stato. Tra gli elementi *attivi* è possibile individuare:

1. il *denaro* variamente disponibile presso la Tesoreria Centrale, la Banca d'Italia e le Tesorerie provinciali; altre disponibilità monetarie gestite da specifici organi incaricati a tal fine dal Ministero dell'Economia e delle Finanze;
2. i *residui attivi*, derivanti dalla gestione finanziaria delle entrate accertate e non versate oppure accertate e non riscosse;
3. i *crediti di tesoreria*, diversi dai residui attivi, che rappresentano rapporti di conto corrente tra lo Stato, la Banca d'Italia ed altri specifici Istituti di credito;
4. i *crediti di finanziamento*, che nascono da erogazioni finanziarie a terzi. In questa voce sono riscontrabili, inoltre, le partecipazioni azionarie dello Stato in

⁵⁰ Dalle norme di contabilità si ricava anche la distinzione tra beni *fruttiferi* ed *infruttiferi*: tra questi ultimi sono considerati anche tutti quei beni che indirettamente producono un'entrata, nel senso che evitano il sostenimento di spese; ad esempio qualora gli uffici od altre attività pubbliche sono collocate in edifici di proprietà dello Stato, si evita il costo d'affitto dei locali.

Alcuni autori, tuttavia, rilevano come tutti i beni, in quanto produttivi di utilità, debbano considerarsi fruttiferi. Ai fini della presente analisi tale precisazione, invero, risulta irrilevante in quanto tutti i beni dello Stato sono finalizzati al raggiungimento delle finalità erogative ed istituzionali prestabilite.

aziende private.

Tra gli elementi patrimoniali *passivi*, nell'area delle componenti finanziarie, sono riscontrabili le voci dei:

1. *residui passivi*, sorti dalla gestione finanziaria delle spese;
2. *debiti di tesoreria* a breve, sorti dai rapporti di conto corrente tra lo Stato e la Banca d'Italia o altre banche, ivi compresi i Buoni Ordinari del Tesoro o altri titoli di credito (ad esempio i Certificati di Credito del Tesoro);
3. *debiti di finanziamento* o *passività consolidate* delle fonti finanziarie ricevute da terzi per periodi medio-lunghi (rendite, Buoni Poliennali del Tesoro, altre obbligazioni).

Gli altri elementi patrimoniali non di natura finanziaria sono:

- a) i beni immobili e mobili;
- b) i beni d'uso durevole e temporaneo;
- c) i beni da reddito.

Essi descrivono l'insieme dei fattori patrimoniali disponibili e non disponibili della gestione. I beni non disponibili, precedentemente descritti, rappresentano i cosiddetti *beni d'uso durevole* di prevalente natura immobiliare. Non mancano, però, anche i beni mobili riguardanti gli arredi di uffici, caserme, case di interesse storico, etc.

La differenza valutativa tra componenti attivi e passivi dà origine al *valore netto del Patrimonio Netto* o *Deficit Patrimoniale dello Stato*. La configurazione di questo fondo di valori del Patrimonio indica la consistenza quantitativa del capitale disponibile per la produzione pubblica a favore della collettività nazionale.

Un'ulteriore possibile distinzione è quella fra *patrimonio permanente* e *patrimonio finanziario*. Il primo è la parte stabile del patrimonio, costituito dai beni ed investimenti necessari allo Stato per il raggiungimento delle proprie finalità; questi elementi possono ulteriormente essere suddivisi in attivi e passivi. Nella parte *attiva* sono inclusi gli edifici destinati a fini produttivi od occupati per il regolare esercizio delle funzioni istituzionali e pubbliche dello Stato; ugualmente si rilevano i fondi pubblici ed industriali, i mutui attivi ed ogni altro fattore impiegato permanentemente nel sistema erogativo della pubblica amministrazione. Nella parte *passiva*, invece, vengono compresi il valore capitale dei

trasferimenti delle spese, mutui passivi e dei debiti consolidati, che costituiscono le fonti patrimoniali riguardanti la gestione non transitoria. Il *patrimonio finanziario* invece, come detto in precedenza, viene rappresentato dall'insieme del danaro, dei crediti e debiti di funzionamento e dai residui attivi e passivi.

4. La gestione istituzionale ed economica dei beni patrimoniali

La gestione dei beni dello Stato riguarda la rilevazione degli atti di acquisizione, conservazione, manutenzione ed impiego dei beni disponibili ed utilizzati per il regolare svolgimento dell'attività pubblica di erogazione.

I beni demaniali e patrimoniali dello Stato sono gestiti, nella quasi totalità, dal Ministero della Economia e delle Finanze attraverso l'Agenzia del Demanio e l'Agenzia del Territorio, mentre i beni patrimoniali mobili sono direttamente amministrati dai Ministeri presso cui essi sono disponibili. L'Agenzia del Demanio⁵¹ cura la gestione dei beni immobiliari dello Stato, mentre l'Agenzia del Territorio⁵² cura l'anagrafe dei beni immobili ed i diversi servizi del catasto. Alcuni beni demaniali, come il demanio marittimo, idrico, militare e storico-artistico, i cui beni sono riconosciuti di diretta competenza, rispettivamente, del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare⁵³, Ministero delle infrastrutture e dei trasporti⁵⁴, del Ministero della difesa⁵⁵ e del Ministero dei beni e delle attività culturali⁵⁶, evidenziano unità amministrative di dicasteri che direttamente li amministrano.

La *manutenzione ordinaria* dei beni patrimoniali e demaniali dello Stato è garantita da ogni Ministero e/o amministrazione presso cui i beni sono utilizzati. La *manutenzione straordinaria* è assicurata, per tutti i beni immobili dello Stato, dall'ex Ministero dei Lavori pubblici.

L'*inventario* dei beni dello Stato rappresenta un documento contabile ed amministrativo in cui sono elencati e descritti i singoli elementi facenti parte del patrimonio. L'inventario dei beni patrimoniali dello Stato descrive lo stato di consistenza e

⁵¹ www.agenziademanio.com

⁵² www.agenziaterritorio.it

⁵³ www.minambiente.it

⁵⁴ www.infrastrutturetrasporti.it

⁵⁵ www.difesa.it

⁵⁶ www.beniculturali.it

di funzionamento dei diversi beni disponibili e di proprietà impiegati per la gestione istituzionale e di erogazione pubblica.

L'attività di inventariazione⁵⁷ è piuttosto complessa e richiede la ricerca, la classificazione, la descrizione, la valutazione e la rilevazione degli elementi singoli del patrimonio pubblico, con lo scopo di evidenziarne nel tempo la destinazione e l'effettiva utilizzazione. Si tratta di una continua attività di monitoraggio sui beni patrimoniali dello Stato con aggiornamenti e modificazioni di consistenza e di valore.

L'inventario è di fondamentale importanza per la formazione e la redazione del Conto Generale del Patrimonio, facente parte del Rendiconto Generale dello Stato. Gli inventari dello Stato sono di tipo prevalentemente qualitativo sullo stato descrittivo del bene; raramente si ritrovano elementi quantitativi che consentano la valutazione dei beni inventariati. La determinazione quantitativa, se presente, evidenzia lo stato estimativo del bene inventariato.

Quando l'inventario assume una rilevanza estimativa è da precisare anche il metodo di valutazione adottato; in genere, almeno fino ad oggi, il valore di inventario è fondato principalmente sul costo di acquisizione o di fabbricazione o stima storica del costo; in qualche raro caso, per ora, è seguita la valutazione fondata sul *fair value*. L'inventario è un documento di rilevazione elementare che descrive la consistenza dei beni e può essere utilmente impiegato per controllare la responsabilità dei consegnatari o di qualsiasi altro operatore a cui è affidata la gestione dei beni pubblici.

Per i beni dello Stato si evidenziano tre tipi di inventari:

- a) *l'inventario dei beni demaniali;*
- b) *l'inventario dei beni patrimoniali immobili;*
- c) *l'inventario dei beni patrimoniali mobili*⁵⁸.

⁵⁷ «Gli inventari si possono distinguere in: generali, che contengono tutti gli elementi attivi e passivi del patrimonio, e parziali, che espongono solo una parte di detti elementi; analitici, in cui ogni elemento patrimoniale è particolareggiatamente descritto, e sintetici, in cui sono riportati riassuntivamente gli elementi degli inventari analitici.

Rispetto al fine per cui vengono redatti, gli inventari si classificano in: inventari di gestione o di amministrazione ed inventari di consegna o riconsegna. I primi sono quelli che dimostrano l'intera situazione patrimoniale dell'azienda al principio ed alla fine di ogni esercizio, e costituiscono la base del lavoro amministrativo dell'esercizio medesimo. Gli inventari di consegna si redigono allorché vengono affidati determinati beni alla cura altrui; gli inventari di riconsegna si compilano quando i consegnatari rendono i beni ricevuti e presentano il conto del loro operato. Gli uni e gli altri sono intesi a fissare la responsabilità degli agenti consegnatari». A. BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Jovene, Napoli, 1990, pp. 82-83

⁵⁸ Cfr. Regolamento Contabile Generale dello Stato (R.C.G.S.).

L'obbligo di inventariazione dei beni demaniali e patrimoniali immobili è attribuito all'Agenzia del Demanio da parte del Ministero della Economia e delle Finanze. Al Provveditorato Generale dello Stato compete il compito della vigilanza sui beni mobili delle amministrazioni centrali mediante un regolare controllo sulla formazione e tenuta degli inventari.

L'inventario dei beni demaniali e dei diritti demaniali descrive le caratteristiche qualitative e funzionali dei beni a cui si riferisce; esso precisa il luogo in cui l'oggetto si trova, gli elementi catastali che lo identificano nella circoscrizione di appartenenza, l'uso principale a cui esso è destinato ed il tipo di utilizzazione finora realizzata. L'inventario dei beni demaniali è descritto nelle seguenti categorie:

- *Categoria 1:* lidi, spiagge, porti, rade, lagune e corsi d'acqua che comunicano con il mare almeno per un periodo dell'anno. Questi beni sono elencati all'articolo 822 del codice civile; essi sono disciplinati anche attraverso il codice della navigazione nel quale rappresentano, principalmente, beni del demanio marittimo;
- *Categoria 2:* spiagge lacuali con tutte le costruzioni e le opere di diretta pertinenza;
- *Categoria 3:* fiumi, torrenti, corsi d'acqua ed aree di navigazione interna che abbiano o acquistino attitudine ad uso di generale e pubblico interesse;
- *Categoria 4:* opere di bonifica e relative pertinenze di competenza statale, strade di comunicazione, aree accessorie e fabbricati di servizio;
- *Categoria 5:* opere idrauliche e relative pertinenze;
- *Categoria 6:* vie naturali di comunicazione originate dal passaggio degli armenti;
- *Categoria 7:* diritti reali appartenenti allo Stato sui beni di proprietà dei terzi sorti per consentire il raggiungimento di fini di pubblico interesse;
- *Categoria 8:* beni di interesse artistico, archeologico, storico, militare e altri beni non elencati nelle categorie precedenti.

L'inventario dei beni patrimoniali immobili è distinto in nove categorie in cui sono descritti i diversi beni e diritti dello Stato:

- *Categoria 1:* beni disponibili per la vendita;

- *Categoria 2*: beni su cui gravano i diritti reali di godimento di terzi;
- *Categoria 3*: diritti reali di godimento dello Stato su beni di proprietà di Comuni, Province e Regioni;
- *Categoria 4*: diritti reali di godimento dello Stato su beni di proprietà di terzi;
- *Categoria 5*: miniere, cave e torbiere ai cui proprietari ne è stata sottratta la disponibilità per motivi di interesse pubblico;
- *Categoria 6*: beni costituenti la dotazione del Presidente della Repubblica;
- *Categoria 7*: beni del patrimonio immobile ed indisponibile dello Stato assegnati per usi governativi;
- *Categoria 8*: beni non disponibili per periodi limitati a seguito di particolari provvedimenti;
- *Categoria 9*: altri beni non disponibili (come giardini, parchi pubblici, opere di protezione pubblica, edifici costruiti dallo Stato per particolari eventi bellici e/o in seguito al manifestarsi di calamità naturali).

I beni patrimoniali immobili sono descritti in inventari analitici ed estimativi (denominati *registri di consistenza*) dai quali si desumono le seguenti informazioni: a) località in cui è situato il bene; b) sue caratteristiche qualitative e funzionali principali; c) dati catastali; d) elementi che identificano la provenienza del bene; e) valore del bene con indicazione dell'anno in cui è stata effettuata la valutazione (valore fondiario approssimato); f) identificazione dell'utilizzazione diretta o indiretta a cui il bene è destinato con riferimento all'unità pubblica in cui è inserito; g) altre notizie utili per qualificare adeguatamente lo stato di conservazione, di funzionalità e di redditività dei singoli beni del patrimonio statale.

La raccolta dei *registri di consistenza* dà origine all'*inventario generale dei beni immobili patrimoniali* tenuto presso il Ministero della Economia e delle Finanze; un *Riepilogo Generale dell'Inventario* è reso disponibile anche presso la Ragioneria Generale dello Stato e la Corte dei Conti. Per questi beni immobili sono redatte anche *schede analitiche*, predisposte dal Provveditorato Generale dello Stato (presso il Ministero della Economia e delle Finanze), al fine di facilitare una più diretta rilevazione presso le varie istituzioni pubbliche dove i beni immobili sono utilizzati.

Il censimento del patrimonio immobiliare dello Stato in gestione all'Agenzia del Demanio

L'Agenzia del Demanio è una delle quattro Agenzie fiscali*, nata con Decreto Legislativo n. 300/99 per iniziativa del Ministero dell'Economia e delle Finanze, e successivamente trasformata in ente pubblico economico con Decreto Legislativo n. 173/2003.

Essa è responsabile, fra gli altri compiti, della gestione e della valorizzazione del patrimonio immobiliare dello Stato. Proprio in quest'ottica, l'Agenzia ha recentemente pubblicato, dopo quattro anni di intensa attività, il «Censimento del patrimonio immobiliare dello Stato». L'obiettivo di tale lavoro è stato duplice: da un lato effettuare una ricognizione organica ed un aggiornamento funzionale dei dati fisici riguardanti tutti i beni appartenenti al patrimonio dello Stato; dall'altro quello di costituire una base di conoscenza su cui sviluppare, in ottica prospettica, le attività di gestione efficace e razionale nonché valorizzazione del patrimonio.

Il Censimento ha riguardato ben 30.000 beni**, di cui 20.000 edifici e 10.000 terreni. Di questi 30.000, 15.000 sono costituiti da beni del patrimonio disponibile, 13.000 da beni ad uso governativo, ossia i palazzi delle istituzioni, i luoghi del potere (tra cui il Quirinale e le sedi del Parlamento e dei principali Ministeri) e 2.000 sono beni del demanio storico-artistico (simboli come il Castel dell'Ovo a Napoli o la Reggia di Caserta). Ma i numeri non riescono a descrivere in alcun modo un insieme di beni vasto, eterogeneo, geograficamente differenziato e di grande pregio come quello in questione, che costituisce un valore non solo economico ma anche identitario della nostra collettività. Eppure per molto tempo gli immobili pubblici sono stati considerati di "valore nullo" e, conseguentemente, oggetto di usi che non ne riflettevano il valore e per i quali non si potevano prospettare valenze economico-finanziarie. Il Censimento ha avuto allora proprio lo scopo di fornire, all'Agenzia in primis ma in ottica più ampia a tutto il Paese, una conoscenza del patrimonio dello Stato tale da garantirne la buona amministrazione, sulla scorta del motto "Conoscere per poter governare". Un patrimonio immobiliare come quello dello Stato italiano, infatti, non può essere solo un capitolo del bilancio: proprio per le sue caratteristiche, esso è un elemento fondamentale della cultura e dell'identità nazionale, e quindi va consegnato ad una conoscenza diffusa da parte dell'opinione pubblica. Il patrimonio dello Stato è un bene di tutti, ed è dunque opportuna una puntuale conoscenza di questa ricchezza.

Sono, inoltre, attualmente in corso anche attività di "riallineamento" tecnico ed operativo con la Ragioneria Generale dello Stato, per quanto riguarda la classificazione del patrimonio immobiliare dello Stato e la sua valutazione ai fini della più ampia conoscenza economica del patrimonio pubblico. Basti notare che, ad esempio, nel Conto patrimoniale dello Stato è presente, per il demanio storico-artistico, solo il numero dei beni e non il loro valore.

Ancora, attraverso il progetto "Valore Paese", avviato nel corso del 2007, l'Agenzia punta ad individuare nuovi strumenti per la valorizzazione del patrimonio pubblico. Fra questi, di notevole importanza appare la c.d. *concessione di valorizzazione*, che prevede, oltre al cambio della destinazione d'uso, il recupero, il restauro e la ristrutturazione di beni attraverso il coinvolgimento di capitali privati; il bene, però, continua ad essere pubblico (è il caso, ad esempio, di Villa Tolomei, dimora patrizia sulle colline di Firenze). Dunque questo strumento appare particolarmente adatto come mezzo di gestione soprattutto per quei beni che non possono essere in alcun modo venduti, come i beni demaniali (fra cui i beni del demanio storico-artistico) e quelli patrimoniali indisponibili. Questa formula, già in uso nei Paesi di diritto anglosassone, per l'Italia è una novità che è stata introdotta con la Legge Finanziaria 2007.

* Per approfondimenti sul tema delle Agenzie fiscali cfr. ARENA G., voce "Agenzia amministrativa", in Enciclopedia Giuridica Treccani; BIONDI L., GULLUSCIO C., *Un nuovo modello organizzativo e gestionale nell'amministrazione finanziaria dello Stato: le Agenzie Fiscali*, in "Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale" n. 11/12, 2006; MANOCCHIO F., *Considerazioni sulle agenzie amministrative tra modello statale e prospettive regionali*, in "Le istituzioni del federalismo" n.22 (3-4)/2001; MERLONI F., *Il nuovo modello di agenzia nella riforma dei Ministeri*, in "Diritto Pubblico" n.3/1999; MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, SSEF, *Relazione sullo stato di attuazione della riforma dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2001; PIAZZA S., *Il problema delle agenzie tra crisi del sistema ministeriale e nuove forme di organizzazione dell'amministrazione*, Documenti di ricerca del Centro Bachelet, Roma, 1999.

** MAGISTÀ A. (a cura di), *Tesoro Italia, Edifici e terreni dello Stato*, La Repubblica Grandi Guide, guida repubblica. Milano, 2007.

L'inventario dei beni patrimoniali mobili è tenuto presso ciascun Ministero che provvede direttamente all'amministrazione dei suoi beni costituenti la dotazione dei propri uffici. I *beni mobili* del patrimonio dello Stato sono, principalmente, riguardanti arredi, macchine, attrezzi, libri e pubblicazioni in dotazione di uffici e Ministeri, materiali preziosi di interesse scientifico, d'arte, oggetti destinati alla difesa ed altri beni e titoli che, a norma del codice civile, sono considerati come beni mobili. L'inventario dei beni patrimoniali mobili contiene tra gli elementi caratteristici del bene: la denominazione e la descrizione dell'oggetto esaminato; il luogo in cui esso è conservato e/o utilizzato; lo stato d'uso in cui si trova, con classificazione delle condizioni d'uso (nuove, usate, fuori uso); il valore del bene; il numero degli elementi che lo costituiscono ed ogni altro specifico aspetto che possa essere necessario per la completa identificazione del bene rilevato. I beni mobili sono elencati e descritti anche in *inventari parziali* tenuti presso le stesse amministrazioni che li utilizzano. Essi sono normalmente redatti in tre esemplari: uno conservato dal consegnatario, uno dall'amministrazione locale a cui sono assegnati i beni mobili e l'altro dal Ministero di competenza. Per i beni mobili non è redatto un *inventario generale riassuntivo* come per i beni immobili.

L'inventario dello Stato resta un documento contabile prevalentemente descrittivo che conserva una rappresentazione statica e conservativa del patrimonio. Tuttavia non mancano valutazioni, si è detto, con particolare riferimento al *prezzo d'acquisto* o alle particolari tariffe a cui sono assoggettati per legge alcuni specifici beni.

L'Amministrazione finanziaria, attraverso l'inventario, opera un controllo indiretto ed a posteriori sull'uso del bene gestito e, da questo punto di vista, l'attività inventariale, pur nel caso di beni autonomamente utilizzati da parte di amministrazioni ed aziende speciali, assume un ruolo aggregante dell'intera funzione di gestione e di conservazione. Da tutto ciò si desume che l'inventario, lungi dal voler offrire la sola consistenza descrittiva dei beni demaniali e patrimoniali attraverso indicazioni di carattere morfologico e territoriale, ha una rilevanza notevole per lo svolgimento della funzione di controllo sui beni e sugli amministratori. Questo documento consente di rilevare se le gestioni effettuate siano conformi o non alle originarie destinazioni economiche e pubbliche attribuite ai beni dello Stato.

La redazione e conservazione degli inventari sono attività caratteristiche del *consegnatario* il quale ha la custodia dei beni e degli inventari ed è responsabile del loro

utilizzo nel tempo. Il *consegnatario* dell'amministrazione dello Stato rappresenta l'organo responsabile della conservazione e manutenzione di tutti i beni mobili presi in carico. Il *consegnatario* ha la custodia dei beni costituenti l'oggetto specifico del suo servizio e risponde della tenuta dei beni e delle loro variazioni in aumento e diminuzione che si verificano durante la gestione. Il *consegnatario* deve redigere ed aggiornare l'inventario dei beni mobili; deve tenere il registro di carico e di scarico del materiale di consumo; deve annotare nel registro "giornale" gli aumenti e le diminuzioni dei beni mobili durante l'esercizio; deve conservare il registro dei buoni di carico e di scarico ed effettuare tutte le altre rilevazioni necessarie per rendere periodicamente conto della gestione dei beni in custodia. In sintesi, il consegnatario deve tenere la contabilità dei beni avuti in custodia al fine di dimostrarne lo stato di conservazione, l'utilizzazione, le variazioni verificatesi ed i risultati complessivi evidenziati nell'inventario. I consegnatari sono responsabili degli oggetti avuti in custodia e devono rendere, alla fine di ogni periodo amministrativo, il conto giudiziale della loro gestione alla Corte dei Conti (ai sensi dell'art. 32 del Regolamento contabile generale dello Stato).

Non tutti i beni facenti parte del patrimonio statale sono facilmente valutabili e determinabili nei documenti contabili di gestione; alcuni di essi, infatti, non essendo effettivamente impiegati nella produzione pubblica, possono anche non apparire nelle valutazioni patrimoniali di regolare amministrazione, come quelle contenute a fine esercizio nel cosiddetto "Conto del Patrimonio". In particolare, la valutabilità dei beni demaniali dello Stato rappresenta un aspetto gestionale di rilevante interesse. Sebbene sia giustificata la non valutabilità dei beni appartenenti al demanio naturale, occorre sottolineare che molti beni appartengono al demanio per la particolare destinazione economica riconosciuta (fortezze, armi, navi, etc.) Tali beni sembrano, dunque, avere caratteristiche tecniche e strutturali tali da consentirne una possibile valutazione.

La caratteristica della totale invalutabilità dei beni demaniali sembra in parte superata soprattutto a seguito dell'inclusione nel Conto del Patrimonio dello Stato anche dei beni demaniali suscettibili di utilizzazione economica (art. 14 D.Lgs. n. 279/1997). Tuttavia non tutti i beni appartenenti al patrimonio dello Stato hanno la caratteristica naturale della "demanialità", pertanto questo rende più difficile una loro valutazione.

Conto del Patrimonio

Il Conto del Patrimonio è, assieme al Conto del Bilancio, uno dei due documenti che compongono il Rendiconto Generale dello Stato, disciplinato in particolare dal titolo IV del D.l.g. 279 del 1997.

Mentre il Conto del Bilancio espone le risultanze delle entrate e delle spese, il Conto del Patrimonio racchiude in sé le attività e le passività finanziarie e patrimoniali, nonché la dimostrazione dei punti di concordanza tra la contabilità del bilancio e quella patrimoniale.

Più nel dettaglio, il Conto Generale del Patrimonio è disciplinato dalla Legge 3 aprile 1997, n. 94 e dagli articoli 13 e 14 del Decreto Legislativo n. 279 del 1997, nonché dal Decreto Interministeriale 18 aprile 2002, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 24 del 30 gennaio 2003, relativo alla "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione".

Tale documento, che risponde ad una nuova impostazione sotto il profilo di una maggiore significatività in riferimento all'economicità della gestione patrimoniale, espone distintamente i conti accesi ai componenti attivi e passivi del patrimonio dello Stato raccordandoli alla classificazione delle poste attive e passive riportate nel SEC '95 (Regolamento n. 2223/96 del Consiglio dell'Unione Europea del 25 giugno 1996, relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nella Comunità).

Il Conto Generale del Patrimonio*, da un punto di vista strettamente contabile, raggruppa le varie attività e passività nel modo che segue:

- *Attività finanziarie* (attività economiche comprendenti i mezzi di pagamento, gli strumenti finanziari ed altre attività economiche aventi natura simile agli strumenti finanziari);
- *Attività non finanziarie prodotte* (attività economiche ottenute quale prodotto dei processi di produzione);
- *Attività non finanziarie non prodotte* (attività economiche non ottenute tramite processi di produzione);
- *Passività finanziarie* (mezzi di pagamento o strumenti finanziari e simili).

Il Conto Generale del Patrimonio dello Stato contiene, inoltre, per effetto dell'art. 22 della citata legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni ed integrazioni, il Conto del "dare ed avere" della Banca d'Italia, che svolge il servizio di tesoreria, e del Cassiere speciale per i biglietti e le monete a debito dello Stato, con allegati i prospetti concernenti il movimento generale di cassa, la situazione del Tesoro, nonché la situazione dei debiti e crediti di tesoreria, il movimento dei buoni ordinari del Tesoro e dei vaglia del Tesoro e degli ordini di pagamento per trasferimento fondi.

Infine, in virtù delle disposizioni recate dall'articolo 7, comma 12-bis del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, convertito con modificazioni nella legge 15 giugno 2002, n. 112, vengono altresì allegati il conto consuntivo, economico e patrimoniale, della Patrimonio dello Stato S.p.A. (le cui azioni, a seguito del Decreto del Direttore generale del tesoro pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 28 dicembre 2006, sono detenute a far data dal 16 novembre 2006 integralmente dalla Fintecna S.p.A.), avente il compito di provvedere alla valorizzazione, alla gestione ed all'alienazione del patrimonio dello Stato, nonché il conto consolidato della gestione del bilancio statale e della stessa Patrimonio dello Stato S.p.A.; ciò al fine di offrire un quadro conoscitivo completo che, tra l'altro, esponga le risultanze delle operazioni compiute (anche in termini di alienazioni) e della gestione sul conto del patrimonio.

*Per approfondimenti sulla struttura del Rendiconto Generale dello Stato cfr., tra gli altri, BENNATI A., *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, Novene, 1990; DA EMPOLI D., DE JOANNA P., VEGAS G., *Il bilancio dello Stato*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000; LAMANNA DI SALVO D., *L'adozione dei principi di contabilità economica nella redazione del bilancio dello Stato*, Trento, 2005

Quanto detto finora è premessa fondamentale per comprendere le finalità del presente lavoro. Se l'esigenza di attribuzione valutativa dei beni non è soddisfatta, le rilevazioni inventariali dello Stato, e dello stesso Conto del Patrimonio, restano costantemente in una dimensione conservativa. In particolare, si evidenzia che le rilevazioni inventariali restano prevalentemente descrittive; ciò determina il mantenimento statico delle competenze attribuite agli organi amministrativi i quali sono tenuti a trascrivere nei registri degli inventari soltanto le caratteristiche fisiche e tecniche dei beni inventariati. È possibile riscontrare che le stime dell'Ufficio Tecnico Erariale rilevano una estensione della superficie demaniale non corrispondente a quella evidenziata, di regola, nei registri degli inventari. Ciò pone in risalto, quindi, la discordanza esistente tra il criterio di inventariazione dei beni demaniali (prevalentemente statico e conservativo) e la necessità di valutazioni rispondenti alle esigenze amministrative che nascono in un contesto ambientale e di mercato in continuo mutamento.

Questo esempio può far riflettere sulle emergenti richieste gestionali, le quali sono indirizzate a conoscere non solo aspetti fisici e qualitativi dei beni, ma anche una loro valutazione economica ed aggiornata che possa far determinare adeguatamente le rendite ed i proventi realizzabili in futuro⁵⁹. Il presente studio si soffermerà ad analizzare le possibili prospettive di valutazione con riferimento ad una particolare categoria di beni appartenenti al patrimonio dello Stato: i beni di interesse storico, artistico e archeologico.

⁵⁹ Si paragoni, ad esempio, l'evoluzione gestionale del demanio marittimo e la relativa inventariazione, secondo la quale la spiaggia, i porti, le rade ed il lido del mare non risultano in catasto, suddivise e descritte in particelle catastali, ma sono riportate in partite speciali di aree complessive appartenenti a ciascun Comune censuario.

In questo modo, non essendo possibile trarre anche dall'inventario dei beni demaniali, come da quello dei beni catastali, indicazioni sulla estensione in metri quadrati del bene, riesce difficile ottenere una sua immediata individuazione.

In alcuni casi l'amministrazione finanziaria, a causa delle carenze tecniche (demanio marittimo, acque pubbliche, etc.) si è addirittura trovata nella impossibilità materiale di compilare un registro di consistenza completo e preciso.

BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 2

Monografie e articoli apparsi in riviste

- AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 2004
- AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1989
- ARCIDIACONO S., BRUNO F., *I beni degli enti locali: caratteri, amministrazione, gestione, inventari*, La nuova Italia scientifica, Roma 1982
- AVANZI S., *Il nuovo demanio nel diritto civile, amministrativo, ambientale, comunitario, penale, tributario*, Padova, 1999
- BAGNETTI G., GERELLI E. (a cura di), *Beni pubblici, Problemi teorici e di gestione*, Milano, 1974
- BALUCANI L., *Patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Nuovissimo digesto italiano”, appendice V, Utet, 1984
- BENNATI A., *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, Novene, 1990
- BIGINI A., TREBESCHI S., *Il patrimonio immobiliare storico artistico e culturale dello Stato*, in “Rivista trimestrale di diritto pubblico”, 1988
- BIONDI B., voce *cosa (dir. civ.)*, in “Novissimo Digesto Italiano”, IV
- BIONDI L., GULLUSCIO C., *Un nuovo modello organizzativo e gestionale nell'amministrazione finanziaria dello Stato: le Agenzie Fiscali*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale” n. 11/12, 2006
- BUSCEMA A., *Patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Digesto discipline pubblicistiche”, XI, Utet, 1996
- BUSCEMA S., *Patrimonio pubblico*, Giuffrè, Milano, 1976
- CAPUTI JAMBERGHI V., *Beni pubblici (uso dei)*, in “Digesto discipline pubblicistiche II”, UTET, Torino, 1987
- CAPUTI JAMBRENGHI V., *Premesse alla teoria dell'uso dei beni pubblici*, in “Digesto delle discipline pubblicistiche”, UTET, Torino, 1987
- CASSARINO S., *La destinazione dei beni degli enti pubblici*, Giuffrè, Milano, 1962
- CASSESE S., *I beni pubblici (circolazione e tutela)*, Giuffrè, Milano, 1969
- CASSESE S., *I beni pubblici (circolazione e tutela)*, Milano, 1969
- CAVALIERI E., *Organizzazioni produttive, aziende e imprese: considerazioni di carattere istituzionale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, marzo-aprile 1999

- CERULLI IRELLI V., voce *Beni pubblici*, in “Digesto delle Discipline pubblicistiche”, II, UTET, Torino, 1987
- COLOMBINI G., *Demanio e patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Digesto discipline pubblicistiche”, V, UTET, Torino, 1990
- CONTI G., *Criteri di valutazione della consistenza del patrimonio pubblico*, Economia pubblica, 1990
- CORREALE G., *Patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Enciclopedia giuridica Treccani”, XXII, 1990
- DA EMPOLI D., DE JOANNA P., VEGAS G., *Il bilancio dello Stato*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000
- DEL GIUDICE P., *Disciplina giuridica dei beni degli enti pubblici*, Petagna, 1970
- DI RENZO F., *Contributo alla determinazione del concetto di patrimonio dello Stato*, Novene, Napoli, 1957
- DI RIENZO F., *I beni degli enti pubblici*, Milano, 1978
- FABRIZI C., *Tecniche e politiche di vendita*, Cedam, Padova, 1963
- FALZONE G., *I beni del patrimonio indisponibile*, Milano, Giuffrè, 1954
- FERRERO G., *Le determinazioni economico-quantitative d'azienda*, Giuffrè, Milano, 1965
- GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in “Saggi di Economia Aziendale e Sociale in memoria di Gino Zappa”, Giuffrè, Milano, 1961
- GIANNINI M. S., *I beni pubblici*, Roma, 1963
- GIANNINI M.S., *I beni pubblici*, Bulzoni, Roma, 1963
- GIULIO A., *Contributo al concetto economico-nazionale del patrimonio e del reddito*, Premiate officine grafiche di C. Ferrari, Venezia, 1911
- GRECO N., GHELARDUCCI F., *I beni pubblici in Italia. Profili funzionali e problemi di gestione*, Il Mulino, Milano, 1982
- GUATRI L., VICARI S., *Sistemi d'impresa e capitalismi a confronto. Creazione di valore in diversi contesti*, Egea, Milano, 1994
- INGROSSO G., *Patrimonio dello Stato*, in “Nuovo digesto italiano”, IX, UTET, 1939
- LAMANNA DI SALVO D., *L'adozione dei principi di contabilità economica nella redazione del bilancio dello Stato*, Trento, 2005
- LOLLI A., *I beni pubblici per destinazione: formazione ed estinzione della fattispecie*, Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, 1997, fasc.3

- MAGISTÀ A. (a cura di), *Tesoro Italia, Edifici e terreni dello Stato*, La Repubblica Grandi Guide, guida repubblica, Milano, 2007
- MANOCCHIO F., *Considerazioni sulle agenzie amministrative tra modello statale e prospettive regionali*, in “Le istituzioni del federalismo” n.22 (3-4)/2001
- MARCHI L. (a cura di), *Introduzione all’economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino, 2001
- MARI A., *La Patrimonio dello Stato S.p.A.*, in “Giornale di diritto amministrativo”, n. 8/2002
- MERLONI F., *Il nuovo modello di agenzia nella riforma dei Ministeri*, in “Diritto Pubblico” n.3/1999
- MINISTERO DELL’ECONOMIA E DELLE FINANZE, SSEF, *Relazione sullo stato di attuazione della riforma dell’amministrazione finanziaria*, Roma, 2001
- MORBIDELLI G., *La cartolarizzazione del patrimonio immobiliare pubblico*, Giappichelli, Torino, 2004
- MULAZZANI M., *Ragioneria Pubblica: i moderni lineamenti di organizzazione, gestione e rilevazione dell’azienda dello Stato, della Regione e degli enti locali secondo le recenti norme di riforma*, Cedam, Padova, 1992
- PAGANO S.U., *Lineamenti di Economia aziendale*, Catania, 1977
- PESCATORE G., *Dei beni*, in PESCATORE G., ALBANO A., GREGO G., *Della proprietà*, Torino, 1958
- PIAZZA S., *Il problema delle agenzie tra crisi del sistema ministeriale e nuove forme di organizzazione dell’amministrazione*, Documenti di ricerca del Centro Bachelet, Roma, 1999
- PUGLIATTI S., *Beni e cose in senso giuridico*, Giuffrè, Milano, 1962
- PUGLIATTI S., voce *Bene giuridico*, in “Enciclopedia del diritto”, volume V, Giuffrè, Milano, 1959
- RESTA R., *Beni pubblici*, in SCIALOJA BRANCA (a cura di), *Commentario del codice civile*, III libro, Bologna, 1962
- RIGHETTI G., *Trattato di Diritto Marittimo*, Giuffrè, Milano, 1987
- RINALDI G.L., *Gli inventari dei beni degli enti pubblici e la loro dinamica: per una nuova impostazione degli inventari dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, delle U.S.L. e delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza*, Maggioli, 1983
- SANDULLI A. M., *Beni pubblici*, Enciclopedia del diritto, V, Giuffrè, 1959
- SANDULLI A.M. , voce *Beni pubblici*, in “Enciclopedia del Diritto”, volume V, Giuffrè, Milano, 1959.

SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Jovene, Napoli, 1959

TERRACCIANO G., *Il demanio quale strumento di finanza pubblica*, Giappichelli, Torino, 2003

TESSITORE A., *Economia aziendale e finanza, Scritti in onore di Edoardo Ardemani*, Giuffrè, Milano, 1997

TORRENTE A., SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2004

ZANDA G., *La grande impresa*, Giuffrè, Milano, 1974

Riferimenti normativi

R.D. n. 2440 del 18 aprile 1923, *Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato*

R.D. n. 827 del 23 maggio 1924, *Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato*

L. n. 468 del 5 agosto 1978, *Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*

L. n. 127 del 15 maggio 1997, *Regolamento per l'alienazione dei beni immobili. Regolamento per la concessione di beni immobili*

D.Lgs. n. 77 del 25 febbraio 1995, *Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali – Stato patrimoniale*

D.Lgs. n. 279 del 7 agosto 1997, *Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di Tesoreria Unica e ristrutturazione del Rendiconto generale dello Stato*

D. Lgs. n. 490 del 29 ottobre 1999, *Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali (in vigore sino al 30 aprile 2004)*

D. Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004, *Codice dei beni culturali e del paesaggio ai sensi dell'art. 10 della legge n. 137 del 6 luglio 2002 (in vigore dall'1 maggio 2004)*

D.P.R. n. 283 del 7 settembre 2000, *Regolamento recante disciplina delle alienazioni di beni immobili del demanio storico e artistico*

Articolo 829 C.C. *Passaggio di beni dal demanio pubblico al patrimonio dello Stato, delle Province e dei Comuni*

Sitografia

Sito istituzionale dell'Agenzia del Demanio: www.agenziademanio.com

Sito istituzionale dell'Agenzia del Territorio: www.agenziaterritorio.it

Sito istituzionale del Ministero dei Beni Culturali: www.beniculturali.it

Sito istituzionale del Ministero della Difesa: www.difesa.it

Sito istituzionale del Ministero dell'Infrastrutture e dei Trasporti:
www.infrastrutturetrasporti.it

Sito istituzionale del Ministero dell'Ambiente: www.minambiente.it

Sito istituzionale della Patrimonio dello Stato S.p.A.: www.patrimoniodellostato.it

Sito istituzionale della Ragioneria Generale dello Stato: www.rgs.mef.gov.it

CAPITOLO 3

LA VALUTAZIONE DEI BENI DI INTERESSE STORICO, ARTISTICO E ARCHEOLOGICO

Dopo aver fornito una panoramica sull'evoluzione dei principi contabili internazionali ed aver chiarito cosa si intenda per "beni patrimoniali", nel presente capitolo si tenterà di definire più da vicino una particolare tipologia di essi: i beni del patrimonio culturale (*heritage asset* nel mondo anglosassone). Il passo successivo sarà quello di individuare quali principi contabili (nazionali ed internazionali) possano applicarsi a questa specifica categoria di beni.

1. I beni del patrimonio culturale: *excursus* storico ed evoluzione del concetto

Il presente lavoro si concentra su una particolare tipologia di beni patrimoniali: i beni di interesse storico, artistico e archeologico facenti parte del cosiddetto patrimonio culturale nazionale. E' dunque opportuno tentare di definire cosa si intende per bene culturale ed effettuare, al contempo, un breve *excursus* storico della normativa che disciplina tali beni.

Nel corso degli anni i concetti di patrimonio culturale, bene culturale e bene paesaggistico si sono formati, modificati ed ampliati. La nozione di *patrimonio* racchiude l'idea di un insieme complesso, creatosi e accresciutosi nel tempo, differenziato ma allo stesso tempo organico nel suo insieme, che merita la sua conservazione in vista della trasmissione alle generazioni future; in quest'ottica la funzione conservativa diviene un'attività fondamentale. Anche la connotazione *nazionale*, che viene affiancata al termine patrimonio, è ricca di significato in quanto denota la stretta connessione del patrimonio culturale con la collettività presente su quel territorio, la sua identità nazionale (estesa anche ai beni paesaggistici) e dunque determina la necessità di azioni di tutela⁶⁰.

⁶⁰VECCO M., *L'evoluzione del concetto di patrimonio culturale*, FrancoAngeli, Milano, 2007

L'espressione *bene culturale* ha origini relativamente recenti in quanto venne adottata per la prima volta in un documento ufficiale della Commissione Franceschini⁶¹, e segnò il superamento della concezione estetizzante insita nella definizione di "cose d'arte" o "antichità e belle arti" per passare ad una concezione maggiormente storicistica. Nei documenti della Commissione, il bene culturale veniva definito come ciò «che costituisca testimonianza materiale avente valore di civiltà»⁶². Tale locuzione sarà poi ripresa nella denominazione del dicastero istituito nel 1975 con il nome, appunto, di "Ministero per i beni culturali e ambientali"⁶³. Il concetto di bene culturale è un concetto "aperto" dal punto di vista giuridico, nel senso che non individua una volta per tutte le categorie di beni che ne fanno parte. Ciò ha permesso, nel corso del tempo, l'inclusione in questa definizione di nuove tipologie, come ad esempio gli studi d'artista e le opere d'arte contemporanea⁶⁴.

Anche il concetto di *bene paesaggistico* si è affermato in tempi relativamente recenti. Ciò che noi oggi definiamo *paesaggio* è stato oggetto di strumenti legislativi già all'inizio del secolo. La Legge n. 778 del 1922⁶⁵, e successivamente la Legge n. 1089 del 1939⁶⁶, erano improntate ad una concezione estetizzante che identificava il paesaggio con la veduta d'insieme, il panorama, la "*bellezza naturale*" (come recitavano i testi di legge). La Legge n. 1089 è stata integrata solo nel 1985 dalla Legge n. 431⁶⁷ (la cosiddetta "Legge Galasso") che ha spostato il fulcro tematico sull'ambiente naturale da preservare. Si è così passati da una concezione percettivo-estetica del paesaggio ad una visione fondata quasi esclusivamente su dati fisici e oggettivi. La Legge Galasso ha inoltre il merito d'aver esteso l'oggetto della tutela delle cose singole o complessi di cose ad intere porzioni di territorio e, attraverso l'istituzione del Piano Paesaggistico, ha affermato la necessità di un

⁶¹ La Commissione Franceschini, dal nome del suo presidente Francesco Franceschini, fu istituita con la Legge 26 aprile 1964 n. 310 su proposta del Ministro della Pubblica Istruzione al fine d'avviare un'indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio. Le proposte della Commissione Franceschini sono suddivise in 84 "Dichiarazioni": le prime riguardano i profili generali della materia (da 1 a 21), le altre sono suddivise in quattro grandi categorie: i beni archeologici (22-31), i beni artistici e storici (32-38), i beni ambientali (che comprendono anche i centri storici, 39-49), i beni archivistici (50-53), i beni librari (54-57). Le ultime dichiarazioni si occupano di materia amministrativa e finanziaria.

⁶² COMMISSIONE D'INDAGINE PER LA TUTELA E LA VALORIZZAZIONE DEL PATRIMONIO STORICO, ARCHEOLOGICO, ARTISTICO E DEL PAESAGGIO, *Per la salvezza dei beni culturali in Italia: Atti e documenti della Commissione d'indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio*, Colombo, Roma, 1967.

⁶³ Attualmente Ministero per i beni e le attività culturali, disciplinato dal decreto legislativo n. 368 del 1998.

⁶⁴ Escluse dalla tutela fino all'introduzione del nuovo Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁶⁵ Legge 11 giugno 1922, n. 778 "Per la tutela delle bellezze naturali e degli immobili di particolare interesse storico".

⁶⁶ Legge 1 giugno 1939, n. 1089 "Norme generali sulla tutela delle cose di interesse storico ed artistico".

⁶⁷ Legge 8 agosto 1985, n. 431 "Conversione in legge con modificazioni del decreto legge 27 giugno 1985, n. 312 concernente disposizioni urgenti per la tutela delle zone di particolare interesse ambientale".

governo del territorio esteso a livello nazionale. Negli ultimi anni si è andata delineando una nuova visione, fondata sulla distinzione fra paesaggio ed *ambiente*, identificando il primo come risultato dell'agire dell'uomo "storico" sulla natura, come prodotto della millenaria opera di trasformazione del territorio da parte dell'uomo. In questa nuova connotazione il paesaggio non è più considerato come qualcosa di statico e immutabile ma gli viene riconosciuta la sua natura dinamica, risultante dal confronto dialettico tra l'istanza conservativa (senza la quale si cancellerebbero le tracce del passato) e le trasformazioni proprie delle società.

Le norme a difesa di quelli che vengono oggi definiti *beni culturali e paesaggistici* hanno avuto storie diverse eppure strettamente connesse. Le leggi degli Stati pre-unitari si preoccupavano soprattutto della dispersione delle raccolte e dei reperti provenienti da scavi archeologici. Anche in seguito all'unificazione d'Italia, la classe di governo non sembrava mostrare una propensione ad occuparsi della protezione dei beni artistici e storici attraverso un intervento pubblico che, necessariamente, doveva operare in funzione limitativa delle iniziative individuali e della proprietà privata. Era infatti ancora prevalente l'ideologia del liberismo ottocentesco, la quale considerava con sfavore ogni ingerenza pubblica che, in qualche modo, inficiasse il principio libero-scambista e l'inviolabilità del diritto di proprietà, sancita dall'art. 29 dello Statuto Albertino⁶⁸. Da qui derivò una vicenda legislativa tra le più tormentate, durata sino agli inizi del Novecento, e concretizzatasi in una tenace opposizione parlamentare alle varie iniziative dei Ministri dell'epoca, che tendevano a realizzare una significativa regolamentazione in materia di tutela di cose di antichità e d'arte, di resti archeologici, di cose immobili e mobili di interesse storico, artistico o archeologico. Solo agli inizi dello scorso millennio il Parlamento varò finalmente la Legge n. 185 del 1902⁶⁹ (nota come Legge Nasi) dedicata ai beni culturali (anche se nel titolo si faceva riferimento alla tutela del patrimonio *monumentale*). Lo studio di questa legge ancora oggi sorprende per gli spunti di interesse forniti, molti dei quali ancora attuali. Infatti questa legge, oltre a spiegare il concetto di tutela dei monumenti e dei reperti archeologici, introdusse temi quali il limite dei 50 anni dalla produzione dell'oggetto perché la tutela potesse svolgere i suoi effetti, o il discusso concetto della cosiddetta "tutela indiretta", consistente nella possibilità di regolamentare, previo indennizzo, l'edificazione nelle vicinanze di monumenti tutelati; a questa legge è

⁶⁸ «Tutte le proprietà, senza alcuna eccezione, sono inviolabili» art. 29, Statuto Albertino del 4 marzo 1848.

⁶⁹ Legge 12 giugno 1902, n. 185 "Disposizioni circa la tutela e al conservazione dei monumenti ed oggetti aventi pregio d'arte e o di antichità".

anche da attribuire l'introduzione del diritto di prelazione a parità di offerta da parte dello Stato nella compravendita di beni oggetto di tutela, e l'introduzione del divieto di esportazione per tali oggetti. Erano riportati in essa anche i criteri risarcitori per i proprietari dei fondi ove i beni oggetto di tutela fossero stati rinvenuti. Tuttavia la Legge Nasi, pur essendo il primo atto normativo organico sulla materia, risultava ancora ampiamente carente nei contenuti, soprattutto per quanto riguardava il controllo e la disciplina delle esportazioni dei beni oggetto di tutela. Essa ebbe scarsa incisività, ed il motivo è da ascrivere in larga parte alla previsione, in essa contenuta, di un catalogo dei monumenti ove includere tutti i beni da tutelare; operazione oltremodo difficile se si considera che doveva essere posta nei confronti di un patrimonio storico culturale come il nostro e, dunque, macchinosa, lasciando tempi di attuazione assolutamente non sostenibili. All'uopo si cercò di provvedere con un regolamento di attuazione che vide la luce nel 1904 ma che appariva anch'esso di difficile applicazione essendo più monumentale dei monumenti che doveva proteggere: ben 418 articoli, non sempre coerenti tra loro, e che non riuscirono a raggiungere l'intento di favorire l'applicazione della legge⁷⁰.

Si impose pertanto la necessità di formulare un nuovo testo legislativo, elaborato da un'apposita Commissione, che portò alla nascita della Legge n. 364 del 1909⁷¹ (Legge Rosaldi). Con questa norma per la prima volta nell'ordinamento italiano si ampliò l'oggetto di tutela passando dai generici "monumenti" alle *cose immobili e mobili che avessero interesse storico, archeologico o artistico* (a prescindere dalla loro iscrizione in un catalogo ufficiale). Inoltre la legge introduceva alcune importanti novità, di cui una fondamentale: l'istituzione della notifica. Attraverso questo meccanismo il provvedimento di tutela non era più subordinato all'inclusione di un determinato bene all'interno di un catalogo ma si decideva di ufficializzare, mediante notifica, la difesa dei singoli beni da porre sotto tutela, man mano che i beni venivano individuati. Questa legge introduceva anche limitazioni per quei diritti della proprietà privata in materia di esportazione ed eliminava il già previsto indennizzo per le eventuali limitazioni per i proprietari delle aree limitrofe ai provvedimenti di tutela. Con la Legge n. 688 del 1912, poi, la validità della legge Rosaldi venne estesa a ville, parchi e giardini con il riconoscimento di interesse storico artistico: nasceva così il primo provvedimento estensivo di tutela del paesaggio

⁷⁰ GARGALLO F., *Evoluzione storica e giuridica dei beni culturali dall'unità d'Italia al Codice Urbani. Cenni sulla tutela paesistica*, CENSO, Roma, 2006.

⁷¹ Legge 20 giugno 1909, n. 364 "Che stabilisce e fissa norme per l'inalienabilità delle antichità e delle belle arti".

nazionale. Ambedue queste leggi vennero attuate attraverso un nuovo regolamento di esecuzione, posto in essere nel 1913.

Le origini degli strumenti di difesa del paesaggio vanno invece rintracciati in alcuni provvedimenti risalenti al 1905 (dichiarazione di inalienabilità in difesa della Pineta di Ravenna) nonché nella stessa Legge n. 688 del 1912, fino alla più complessa Legge n. 778 del 1922⁷² (la cosiddetta Legge Croce, dal nome dell'allora Ministro della Pubblica Istruzione) che poneva sotto tutela le *bellezze naturali* ma anche gli *immobili di particolare interesse storico*.

Queste materie hanno trovato un più organico ordinamento nelle leggi promulgate nel 1939 (conosciute anche come leggi Bottai): le Leggi n. 1089 e n. 1497. La prima⁷³ ebbe il merito di porre l'attenzione su campi di intervento prima non esplorati o non sufficientemente trattati, spaziando così dai beni di interesse artistico e storico fino a comprendere l'arte contemporanea, le istituzioni sportive, i restauri, gli archivi, la discoteca di Stato, il diritto di stampa e d'autore, nonché la materia urbanistica ed le relative organizzazioni amministrative. Oltre a comprendere questi innovativi capi di intervento, la legge disciplinò le funzioni di tutela, di valorizzazione nonché di gestione e (per la prima volta) promozione dei beni culturali. La Legge n. 1497⁷⁴, emanata nello stesso mese, aveva invece ad oggetto la *protezione delle bellezze naturali*; è con questa norma che il concetto di paesaggio viene definitivamente incluso nel patrimonio nazionale, il quale diventa così suddiviso nelle due categorie dei beni culturali e paesaggistici.

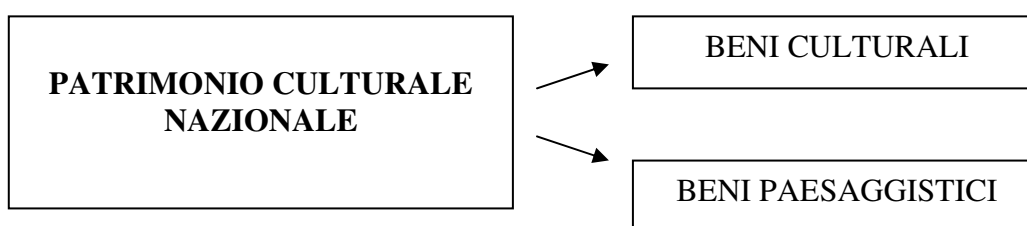


Figura 13 – Il patrimonio culturale nazionale

In questo *excursus* temporale sull'attività legislativa riguardante la tutela dei beni culturali e ambientali, merita d'essere segnalato un importante elemento innovato

⁷² Legge 11 giugno 1922, n. 778 “Per la tutela delle bellezze naturali e degli immobili di particolare interesse storico”.

⁷³ Legge 1 giugno 1939, n. 1089 “Norme generali sulla tutela delle cose di interesse storico ed artistico”.

⁷⁴ Legge 29 giugno 1939, n. 1497 “Protezione delle bellezze naturali”.

introdotto dal Codice Civile del 1942⁷⁵, nel quale è sancito che gli immobili riconosciuti di interesse storico, archeologico, artistico e le raccolte dei musei, delle pinacoteche, degli archivi e delle biblioteche sono compresi nel *demanio* dello Stato e degli enti pubblici territoriali (artt. 822 e 824 c.c.); sono inoltre dichiarati appartenenti al *patrimonio indisponibile* dello Stato le cose di interesse storico, archeologico, paleontologico, paleontologico e artistico da chiunque e in qualunque modo ritrovate nel sottosuolo (art. 826 c.c.).

Con la nascita della Repubblica, poi, la funzione pubblica di tutela del patrimonio culturale e ambientale assurse alla massima dignità legislativa⁷⁶ con la previsione dell'art. 9 della Costituzione: «La Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico e artistico⁷⁷ della Nazione»⁷⁸. La lettura di questo articolo fa emergere due considerazioni: 1) il recepimento al secondo comma, all'interno dei principi fondamentali della Costituzione, dei concetti espressi nelle due leggi del giugno del 1939; 2) la stretta correlazione tra il primo ed il secondo comma dell'articolo, laddove nel primo si tratta lo sviluppo della cultura mentre nel secondo si parla di patrimonio storico e artistico, innovando così la concezione statico – conservativa del patrimonio culturale verso una concezione dinamica della cultura, ossia una concezione orientata al pubblico godimento con fini di ricerca e di promozione, sia pur dichiaratamente con esigenze di tutela.

Le Leggi del 1939, precedentemente descritte, sono rimaste in vigore (anche se con alcune modifiche) fino al 1999, anno di emanazione del *Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali*⁷⁹. Questo decreto racchiude e sistematizza tutta la precedente legislazione nazionale, oltre a recepire le Convenzioni internazionali e i Regolamenti e le Direttive della Comunità Europea. Le previsioni inserite nella Legge n. 1089 del 1939 sono ancora il nucleo centrale del T.U. che, oltre alla tutela, prevede anche finalità di valorizzazione dei beni culturali, secondo le mutate esigenze dei

⁷⁵ Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262 “Approvazione del testo del codice civile”.

⁷⁶ ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffrè, Milano, 1978, p. 5.

⁷⁷ E' nell'articolo 9 della Costituzione che troviamo citata per la prima volta in un testo legislativo la definizione “*patrimonio storico artistico*”. L'espressione *patrimonio storico e artistico nazionale* verrà poi ribadita nel *Testo Unico* del 1999, e precisata successivamente nell'articolo 2 del Codice del 2004.

⁷⁸ Nel corso della XIV legislatura si avviò il tentativo di modificare l'art. 9 della Costituzione con la previsione di un terzo comma che asseriva in maniera esplicita: “*La Repubblica tutela l'ambiente e gli ecosistemi anche nell'interesse delle generazioni future, protegge la biodiversità e promuove il rispetto degli animali*”. Tale modifica, che pure era stata approvata in prima deliberazione dalla Camera con un'ampia maggioranza, non ha poi avuto alcun seguito.

⁷⁹ Decreto Legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 “Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'art. 1 della legge 8 ottobre 1997, n. 352”.

tempi. Viene, inoltre, innovato il procedimento della dichiarazione di interesse per i beni facenti parte del patrimonio storico, artistico, demo-etno-antropologico, archeologico, archivistico e librario, appartenenti a soggetti privati. La dichiarazione, pertanto, avviene quale atto conclusivo del procedimento di identificazione del bene da porre sotto tutela e separato dall'atto di notifica della dichiarazione stessa all'interessato.

La correlazione tra beni culturali e beni paesaggistici è ulteriormente sottolineata nel nuovo *Codice dei beni culturali e del paesaggio*⁸⁰, che ha proseguito l'opera di riassetto della materia. Il concetto di *patrimonio culturale*, già citato dalla Costituzione (art. 9), è ribadito ed attualizzato, definendolo come «costituito dai beni culturali e dai beni paesaggistici»⁸¹. Il cosiddetto Codice Urbani rappresenta la prima esperienza codicistica che il nostro ordinamento abbia mai visto in materia. In particolare esso, composto da cinque parti e 184 articoli, abrogando il precedente T.U. del 1999, si prefigge, secondo la presentazione dello stesso Ministro Urbani, di ottenere⁸²:

- a) il pieno recupero del paesaggio nell'ambito del "patrimonio culturale", del quale oggi costituisce parte integrante alla pari degli altri beni culturali del nostro Paese;
- b) il fondamentale riconoscimento del carattere rigorosamente unitario della tutela dell'intero nostro patrimonio storico-artistico e paesaggistico, così come previsto dalla Costituzione della Repubblica, sia nell'art. 9 sia nel nuovo Titolo V, agli articolo 117 e 118;
- c) l'enucleazione, finalmente caratterizzata in modo compiuto, sia sotto il profilo formale che funzionale, di un apposito *demanio culturale* nell'ambito del più ampio patrimonio pubblico, al quale sono ascritti tutti quei beni la cui piena salvaguardia ne richiede il mantenimento nella sfera della proprietà pubblica (statale, regionale, provinciale, comunale che sia) così come imposto dall'interesse della collettività;
- d) l'autentica svolta che porterà la pianificazione in materia urbanistica ad avere d'ora in avanti un carattere rigorosamente subordinato rispetto alla

⁸⁰ Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 "Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della Legge 6 luglio 2002, n. 137"

⁸¹ Art. 2 del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁸² GARGALLO F., *Evoluzione storica e giuridica dei beni culturali dall'unità d'Italia al Codice Urbani. Cenni sulla tutela paesistica*, CENSO, Roma, 2006

pianificazione in materia paesaggistica, di fronte alla quale la prima dovrà essere sempre pienamente compatibile.

Più che un completo stravolgimento della normativa precedente, il Codice pare collocarsi nel solco della tradizione ormai più che secolare dei beni culturali, consistendo in dichiarazioni di interesse pubblico, limiti all'esportazione, prelazioni, disciplina dell'uso dei beni. Le innovazioni riguardano essenzialmente le garanzie procedurali sia per i privati che per i rapporti tra Stato e Regioni. La sua struttura è suddivisa in: disposizioni generali; beni culturali e loro tutela; valorizzazione dei beni culturali; beni paesaggistici; sanzioni.

Fra le disposizioni generali troviamo una prima definizione di beni culturali e beni paesaggistici, per poi rinviare nel dettaglio agli articoli successivi. Secondo l'articolo 2, sono *beni culturali* «le cose immobili e mobili che [...] presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà»⁸³. I beni culturali possono dunque distinguersi in due categorie: beni che appartengono al patrimonio culturale della nazione, e beni che la legge fa rientrare in questa categoria per la loro testimonianza avente valore di civiltà. E' poi la parte seconda del codice a specificare nel dettaglio questa categoria di beni. L'art. 10 sembra puntare l'accento su un principio d'appartenenza, affermando che «sono beni culturali le cose immobili e mobili appartenenti allo Stato, alle Regioni, agli altri enti pubblici territoriali, nonché ogni altro ente ed istituto pubblico e a persone giuridiche private senza fine di lucro, che presentano interesse artistico, storico, archeologico o etnoantropologico»⁸⁴. Sono inoltre beni culturali le raccolte di musei, pinacoteche, gallerie e altri luoghi espositivi, archivi e documenti, nonché raccolte librerie delle biblioteche appartenenti agli enti sopra citati⁸⁵. Il terzo comma dell'articolo 10 individua invece quei beni che, seppur appartenenti a soggetti diversi da quelli innanzi indicati (dunque essenzialmente a soggetti *privati*), possono essere considerati beni culturali sulla base di una dichiarazione di interesse culturale da parte dei

⁸³ Art. 2, comma 2, Codice dei beni culturali e del paesaggio. Nell'elencazione indicata, vanno ricomprese anche i beni relativi alla paleontologia, la preistoria e le primitive civiltà; le cose di interesse numismatico; i manoscritti, gli autografi, i carteggi, gli incunaboli, i libri, le stampe e le incisioni, le carte geografiche e gli spartiti musicali, le fotografie, le pellicole cinematografiche ed i supporti audiovisivi in genere aventi carattere di rarità e pregio; le ville, i parchi e i giardini, le pubbliche piazze, vie strade, altri spazi aperti urbani, i siti minerari, le navi ed i galleggianti, le architetture rurali aventi interesse artistico, storico o antropologico (ai sensi del comma 4 dell'art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio).

⁸⁴ Art. 10, comma 1, Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁸⁵ Art. 10, comma 2, Codice dei beni culturali e del paesaggio.

competenti organi del Ministero, sulla base di indirizzi di carattere generale stabiliti al fine di assicurare uniformità di valutazione.

E' invece la parte terza del Codice a soffermarsi sui *beni paesaggistici*. La norma definisce il paesaggio come «una parte omogenea di territorio i cui caratteri derivano dalla natura, dalla storia umana o dalle reciproche interrelazioni»⁸⁶. L'art. 134 distingue poi i beni paesaggistici in⁸⁷:

- immobili e aree di notevole interesse pubblico (cose immobili di particolare bellezza naturale o singolarità geologica; ville, giardini e parchi non rientranti tra i beni culturali propriamente detti; complessi di immobili aventi valore estetico e tradizionale; bellezze panoramiche)⁸⁸;
- aree tutelate per legge per il loro particolare interesse paesaggistico (territori costieri e contermini ai laghi; fiumi, torrenti, corsi d'acqua; montagne; ghiacciai e circoli glaciali; parchi e riserve naturali; foreste, boschi; vulcani, etc.)⁸⁹;
- gli immobili e le aree sottoposte a tutela dai piani paesaggistici⁹⁰.

Fatte queste premesse, nel corso della successiva trattazione i termini “patrimonio culturale”, “beni culturali”, “beni di interesse storico, artistico e archeologico” verranno utilizzati come sinonimi, comprensivi altresì del concetto di “beni paesaggistici”, pur consapevoli delle diverse sfumature di significato di tali nozioni.

Con riferimento alla *natura giuridica* dei beni culturali e paesaggistici, abbiamo già visto che si tratta di beni di interesse pubblico caratterizzati da un'appartenenza funzionale al patrimonio culturale della nazione. Dal carattere pubblico di tali beni deriva il concetto

⁸⁶ Art. 131, comma 1, Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁸⁷ Il Giannini, secondo una diversa classificazione, ripartisce i beni del patrimonio culturale in beni *culturali* e beni *ambientali*. Questi ultimi constano, secondo l'autore, delle «zone corografiche costituenti paesaggi naturali o trasformati dall'opera dell'uomo e le zone delimitabili costituenti strutture insediative, urbane e non urbane, che presentando particolare pregio per i loro valori di civiltà devono essere conservate al godimento della collettività». I beni ambientali risultano a loro volta suddivisi in beni paesaggistici e beni urbanistici. La distinzione operata (inizialmente a livello teorico e successivamente recepita negli strumenti legislativi) tra *paesaggio* e *ambiente* ha contribuito a definire il primo come prodotto dell'opera dell'uomo sul secondo. E' in quest'ottica che, a parere del Giannini, non tutti i beni ambientali possono essere qualificabili come beni culturali: ogni oggetto anche complesso in cui non intervenga l'opera dell'uomo deve ritenersi al di fuori di tale nozione. Dunque i beni ambientali che rientrano tra i beni culturali sono solo quelli di tipo urbanistico e, tra i beni di tipo naturalistico, i paesaggi artificiali; mentre sono esclusi dalla categoria dei beni culturali quei beni ambientali rappresentati da aree naturali ed ecologiche, cose aventi carattere di bellezza naturale o di singolarità geologica, bellezze panoramiche e punti di vista o di belvedere.

GIANNINI M.S., *I beni culturali*, in “Rivista trimestrale di diritto pubblico”, Giuffrè, Milano, 1976, pp. 10-12.

⁸⁸ Ai sensi dell'art. 136 del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁸⁹ Ai sensi dell'art. 142 del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁹⁰ Ai sensi degli artt. 143 e 156 del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

di proprietà collettiva, cioè beni che di proprietà di tutti. Essa comprende sia i beni *pubblici*, ossia beni demaniali appartenenti allo Stato e agli altri enti pubblici (Regioni, Province, Comuni), sia beni *collettivi*, cioè beni *privati* di interesse pubblico⁹¹. Ciò, oltre ad emergere dal citato art. 10 del Codice dei beni culturali e del paesaggio, è specificato anche nelle disposizioni generali dello stesso Codice Urbani, il quale tra i suoi principi afferma che lo Stato, le Regioni, le Città metropolitane, le Province ed i Comuni, nonché gli altri soggetti pubblici, assicurano e sostengono la conservazione del patrimonio culturale, oltre a favorirne la pubblica fruizione e valorizzazione, ma anche i privati proprietari, possessori o detentori di beni appartenenti al patrimonio culturale, sono tenuti a garantirne la conservazione⁹².

I beni culturali possono, dunque, appartenere tanto a soggetti pubblici quanto a soggetti privati (ad esempio una collezione privata di quadri). Ovviamente, data la loro delicata funzione, in quasi tutti i Paesi la stragrande maggioranza dei beni di interesse storico, artistico ed archeologico è tutelata e gestita dallo Stato, direttamente o attraverso enti *non profit*. In Italia la tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale del Paese è affidata al Ministero dei beni e delle attività culturali. Istituito con Decreto Legge n. 657 del 1974⁹³ (convertito nella Legge 29 gennaio 1975, n. 5⁹⁴) con il compito di affidare unitariamente alla specifica competenza di un dicastero appositamente costituito la gestione del patrimonio culturale e dell'ambiente per assicurare un'organica tutela di interesse di estrema rilevanza sul piano interno e nazionale, esso raccolse le competenze e le funzioni in materia che erano prima del Ministero della Pubblica Istruzione (Antichità e Belle Arti, Accademie e Biblioteche), Ministero degli Interni (Archivi di Stato) e della Presidenza del Consiglio dei Ministri (Discoteca di Stato, editoria libraria e diffusione della cultura). Con Decreto Legislativo n. 368 del 1998⁹⁵, in forza della Legge delega n. 57 del 1997⁹⁶, la sua denominazione divenne quella odierna, sostituendo la precedente dicitura di Ministero per i beni culturali e ambientali (in cui l'aggettivo "ambientali" aveva creato non poche conflittualità con il Ministero per l'Ambiente, nel frattempo sorto nel 1986).

⁹¹ DI JORIO S., *Disciplina dei beni culturali e ambientali*, in "Ambiente & Territorio", Maggioli Editore, Milano, 2001, p. 29.

⁹² Art. 1 del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

⁹³ Decreto Legge 14 dicembre 1974, n. 657 "Istituzione del Ministero per i beni culturali e per l'ambiente".

⁹⁴ Legge 29 gennaio 1975, n. 5 "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 14 dicembre 1974, n. 657, concernente la istituzione del Ministero per i beni culturali e ambientali.

⁹⁵ Decreto Legislativo 20 ottobre 1998, n. 368 "Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59"

⁹⁶ Legge 15 marzo 1997, n. 59 "Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa"

L'introduzione del concetto di "attività culturali" conferisce al Ministero in parola attribuzioni anche in materia di promozione dello sport⁹⁷ e di impiantistica sportiva, la promozione delle attività dello spettacolo in tutte le sue espressioni (dal cinema al teatro, alla danza, alla musica, agli spettacoli viaggianti), ponendo i presupposti per quella interdisciplinarietà che è tipicamente connaturata con ogni manifestazione culturale e che il Parlamento, e in genere l'opinione pubblica, richiedevano al dicastero.

Nel Regno unito questi beni sono definiti *heritage asset*, e detenuti essenzialmente dal settore pubblico⁹⁸ (Governo centrale e locale), nonché da enti *non profit*.

2. *Heritage Asset*: definizioni

La nostra espressione "bene culturale" o "bene di interesse storico, artistico e archeologico" viene tradotta con il termine inglese "*heritage asset*"⁹⁹. Il vocabolo "*heritage*" indica infatti l'eredità, il patrimonio, anche in senso figurato, mentre col vocabolo "*asset*" si suole indicare genericamente i beni, le attività, le risorse.

Tuttavia esistono molteplici definizioni di *heritage asset*, e soprattutto spesso sono diversi i criteri utilizzati per individuare i beni appartenenti a questa particolare categoria.

La tabella che segue mette a confronto e sintetizza le definizioni di *heritage asset* adottate da diversi organismi nazionali britannici e internazionali:

⁹⁷ Con Decreto Legge del 18 maggio 2006 n. 181, le competenze dello sport sono assegnate al nuovo Ministero per le Politiche Giovanili e Attività sportive.

⁹⁸ «*The UK public sector is made up of three main constituent elements:*

- *Central Government;*
- *Public corporations, the majority of which are National Health Service (NHS) hospital trusts;*
- *Local Government;*

with various powers devolved to national administrations in Northern Ireland, Scotland and Wales»

LOWERTH D., *Accounting Standards in the UK public administrations: experiences and perspectives*, in ZAMBON S. (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006.

⁹⁹ Anche se la prima traduzione ufficiale in italiano dei principi contabili internazionali per il settore pubblico (IPSAS) ad opera del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti traduce l'espressione "*heritage asset*" semplicemente con "beni patrimoniali". CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano, 2000, p.381.

<i>Organismo/ Paese</i>	<i>Fonte</i>	<i>Definizione</i>	<i>Altri criteri definatori/ esempi</i>
<i>Accounting Standard Board (ASB)</i> UK	FRS 15 <i>Tangible fixed asset</i> (Immobilizzazioni materiali)	Nessuna definizione specifica.	Si riferisce a beni inalienabili storici e similari, di particolare importanza storica, scientifica o artistica.
<i>Charity Commission</i> UK	2005 <i>Charities' SORP</i> (Enti non profit)	Beni di interesse storico, artistico o scientifico che sono detenuti per migliorarne la salvaguardia, la conservazione, e i fini istituzionali di enti non profit e, attraverso il pubblico accesso, contribuire a raggiungere gli obiettivi di tali enti. Essi includono terreni, edifici, strutture, collezioni, opere d'arte che sono salvaguardati o conservati e rivestono un ruolo cruciale per i fini istituzionali di tali enti.	Enti non profit con obiettivi di tutela possono detenere monumenti storici o specifici o un complesso di importanza storica o architettonica o un sito in cui si trovava un monumento o dove possono trovarsi sue rovine. Gli enti di tutela possono altresì detenere terre di particolare importanza per l'habitat di alcune specie, o di importanza ambientale, incluse aree di bellezza naturale o interesse scientifico. Musei e gallerie d'arte racchiudono collezioni e opere per istruire il pubblico e per promuovere le arti e la scienza.
<i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i> UK	2005 <i>SORP for local authorities</i> (Enti locali)	Nessuna definizione di <i>heritage asset</i> . Definizione di "beni collettivi" (<i>community assets</i>): beni che gli enti locali sono intenzionati a curare per sempre, che non hanno una vita utile definita, e che possono avere delle restrizioni nel loro utilizzo.	Esempi di "beni collettivi" sono i parchi ed i monumenti storici.
<i>HM Treasury and devolved administrations</i> UK	<i>Government Financial Reporting Manual</i> (Governo centrale)	Beni che si intende conservare in custodia per le generazioni future in virtù della loro importanza culturale, ambientale o storica.	Sono affidati a tali enti al fine di raggiungere i loro fini istituzionali correlati alla conservazione del patrimonio culturale. Gli <i>heritage asset</i> "non operativi" (<i>non-operational</i>) sono quelli detenuti essenzialmente per tale scopo. Gli <i>heritage asset</i> operativi (<i>operational</i>) sono quelli che, oltre ad essere detenuti per scopi connessi al patrimonio culturale, sono utilizzati altresì da tali enti per altre attività o per fornire altri servizi (l'esempio più classico sono gli edifici).

<p><i>English Heritage</i></p> <p>UK</p>	<p><i>Managing local authority heritage asset – some guiding principles for decision makers, June 2003</i></p>		<p>Gli heritage asset comprendono: specifici monumenti o altri resti archeologici; edifici storici sia previsti dallo statuto che altri di importanza locale; aree protette; parchi storici, incluse ville e giardini, cimiteri e campi di battaglia; e elementi storici del più ampio ambito pubblico, compresi spazi di proprietà pubblica e parchi di divertimento.</p>
<p><i>International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)</i></p>	<p><i>IPSAS 17 Property, plant and equipment</i></p>	<p>Nessuna definizione generica. Si nota che alcuni beni sono descritti come “<i>heritage asset</i>” per il loro significato culturale, ambientale o storico.</p>	<p>Ne sono esempi edifici storici e monumenti, siti archeologici, aree protette e riserve naturali, nonché opere d’arte. Caratteristiche che spesso si riscontrano negli <i>heritage asset</i> sono:</p> <ul style="list-style-type: none"> – hanno un valore culturale, ambientale, educativo e storico che difficilmente si rispecchia in pieno in un valore finanziario basato meramente sul prezzo di mercato; – norme di legge o statutarie possono imporre divieti o severe vincoli alla loro vendita; – sono spesso beni irripetibili e insostituibili, e il loro valore può aumentare nel tempo anche se le loro condizioni fisiche si deteriorano; – è difficile stimarne la vita utile, che in alcuni casi potrebbe essere di diverse centinaia di anni.
<p><i>United Nations Educational Scientific and Cultural Organisation (UNESCO)</i></p>	<p><i>Convention concerning the protection of the world cultural and natural heritage, November 1972</i></p>	<p>La Convenzione individua come “<i>cultural heritage</i>” (art.1):</p> <ul style="list-style-type: none"> – monumenti: lavori architettonici, sculture e pitture monumentali, elementi o strutture di natura archeologica, iscrizioni, arte rupestre, che sono di eccezionale valore universale da un punto di vista storico, artistico o scientifico; – gruppi di edifici: gruppi di edifici (separati o connessi) che, per la loro architettura, la loro omogeneità o la loro collocazione ambientale, sono di notevole valore universale da un punto di vista storico, artistico o scientifico; – siti: opere dell’uomo o dell’uomo e della natura, e aree che racchiudono siti archeologici di notevole valore universale da un punto di vista storico, estetico, etnologico o antropologico. <p>Individua invece come “<i>natural heritage</i>” (art. 2):</p> <ul style="list-style-type: none"> – caratteristiche naturali che consistono in formazioni fisiche o biologiche o gruppi di tali formazioni, che sono di notevole valore da un punto di vista estetico o scientifico; – formazioni geologiche e fisiografiche e aree ben delineate che costituiscono l’habitat di specie protette (animali o vegetali) notevole valore da un punto di vista scientifico o di tutela; – siti naturali o aree naturali ben delineate di notevole valore universale da un punto di vista scientifico, di tutela o di bellezza naturale. 	

Tabella 2 - Definizioni di “*heritage asset*”; Fonte: nostra elaborazione da ACCOUNTING STANDAR BOARD, *Heritage Assets: can accounting do better?*, Discussion paper, 2006

3. Metodi tradizionali di valutazione dei beni patrimoniali

I beni del patrimonio culturale o *heritage asset* sono beni mobili ed immobili, dunque considerati beni tangibili; come tali ad essi andrebbero in linea di principio applicati i principi contabili nazionali ed internazionali relativi alle immobilizzazioni materiali:

- Principio Contabile Nazionale dell'OIC n. 16 (IT): *Le immobilizzazioni materiali*
- *Financial Reporting Standard n. 15 (UK): Tangible Fixed Asset*
- *International Accounting Standard n. 16: Property, plant and equipment*
- *International Public Sector Accounting Standard n. 17: Property, plant and equipment*

In questa sede, si analizzerà in prima battuta il principio contabile internazionale IAS 16, per poi passare ad esaminare e confrontare con esso il principio contabile nazionale italiano (PC 16), il principio contabile nazionale britannico (FRS 15) ed il principio contabile internazionale per il settore pubblico (IPSAS 17).

3.1. International Accounting Standard (IAS) n. 16: Property, plant and equipment

Il principio contabile internazionale IAS 16 “*Property, plant and equipment*” è stato elaborato nel 1982 e rivisto successivamente nel 1993, nel 1998 ed infine nel 2004¹⁰⁰. Esso stabilisce le regole per la contabilizzazione delle cosiddette “attività non correnti” o “attività immobilizzate”.

In linea generale, l'individuazione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS applicabili alle immobilizzazioni dipende dalla *destinazione economica* attribuita dagli amministratori ad un particolare bene oggetto di valutazione; tale valutazione può variare da azienda ad azienda nonché nel tempo, con la conseguenza che un medesimo bene possa essere assoggettato all'applicazione di *standard* contabili differenti per la diversa

¹⁰⁰ Adottato con il Regolamento n. 2238/2004, successivamente modificato dai Regolamenti n. 2236/2004, 211/2005 e 1910/2005.

destinazione ad esso conferita nelle varie aziende, o per la mutata destinazione nel corso degli anni¹⁰¹.

Un bene immobile può, infatti, essere di tipo strumentale o non strumentale. Nella prima ipotesi, esso è posseduto per essere utilizzato nella produzione o nella fornitura di beni per più di un esercizio; in tal caso il principio contabile di riferimento sarà lo IAS 16 (Immobili, impianti e macchinari). Tuttavia l'attività immobilizzata può essere detenuta allo scopo di percepire dei canoni d'affitto e di guadagnare sull'apprezzamento del capitale investito; rientra allora nella casistica degli investimenti immobiliari (fabbricati civili o immobili destinati alla locazione), ai quali si applica un diverso standard: lo IAS 40.

In seconda analisi, l'attività non corrente può essere acquistata in proprietà o in *leasing*; in tal caso lo stesso bene strumentale che, in determinate condizioni, sarebbe stato assoggettato allo IAS 16, in quanto acquisito tramite locazione finanziaria rientra nell'ambito applicativo dello IAS 17. Infine, per un'immobilizzazione in fase di dismissione, e dunque posseduta con la finalità di essere ceduta (*held for sale*) è corretto fare riferimento ad un ulteriore principio: l'IFRS 5.

ATTIVITÀ IMMOBILIZZATA	DESTINAZIONE ECONOMICA	IAS/IFRS APPLICABILE
Immobili, impianti e macchinari	Attività di produzione o fornitura di beni e/o servizi	<i>IAS 16: Property, plant and equipment</i>
Immobili, impianti e macchinari	Acquisizione in locazione finanziaria (<i>leasing</i>)	<i>IAS 17: Leases</i>
Immobili	Investimento immobiliare	<i>IAS 40: Investment property</i>
Immobili impianti e macchinari	In dismissione	<i>IFRS 5: Non-current assets held for sale and discontinued operations</i>

Tabella 3 – IAS/IFRS applicabili in base alla diversa destinazione economica del bene

Fonte: nostro adattamento da RAINERO C., TRADORI V., ALFIERO S., *Le poste dell'attivo: le attività materiali secondo gli IAS/IFRS*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma

¹⁰¹ RAINERO C., TRADORI V., ALFIERO S., *Le poste dell'attivo: le attività materiali secondo gli IAS/IFRS*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma

La presente analisi si concentrerà sullo IAS 16, relativo dunque a quelle immobilizzazioni materiali che sono possedute per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarle ad altri, o per scopi amministrativi, e sono ad utilità pluriennale. La definizione data dallo IAS16 ha evidentemente una natura generica, non identificando esplicitamente quali siano gli elementi che possono essere compresi in questa voce; tuttavia lo stesso *standard*, a titolo esemplificativo, ricomprende in questa voce i terreni, gli edifici, i macchinari, le navi, gli aerei, gli autoveicoli, i mobili, le attrezzature e le macchine d'ufficio¹⁰².

Lo IAS 16 non stabilisce l'unità elementare a cui riferire la rilevazione, ossia ciò che costituisce un elemento di “*immobili, impianti e macchinari*” . E' quindi necessaria una valutazione soggettiva nell'applicazione dei criteri di rilevazione che tenga conto delle circostanze specifiche in cui si trova l'impresa. Lo stesso IAS 16 precisa che in alcuni casi può essere appropriato aggregare elementi individualmente non significativi.

Affinché un'attività sia rilevata in bilancio come attività materiale i principi contabili internazionali prescrivono che debbano essere soddisfatte le seguenti condizioni¹⁰³:

- 1) è probabile che futuri benefici economici¹⁰⁴ generati dal bene affluiranno all'entità economica;
- 2) il costo del bene può essere determinato in modo attendibile.

Per valutare la prima condizione, l'entità economica deve accertare il grado di certezza del flusso di benefici economici futuri che otterrà, sulla base delle conoscenze disponibili al momento della rilevazione iniziale. Lo IAS 16 non indica specifici elementi per valutare il grado di probabilità, ma dalla lettura di altri principi contabili internazionali si evince che tale concetto deve essere intenso nel senso di “*più verosimile piuttosto che il contrario*”¹⁰⁵.

¹⁰² IAS 16, par. 37, *Measurement after recognition*. Possono essere compresi inoltre sotto la voce “*Immobili, impianti e macchinari*” le attività immateriali che rappresentano parte integrante di una attività materiale (IAS 38,4).

¹⁰³ IAS 16, par. 7, *Recognition*.

¹⁰⁴ Per “benefici economici futuri” derivanti dall'utilizzo dell'attività materiale si devono intendere sia i ricavi ottenuti attraverso la vendita dei beni prodotti (o dei servizi forniti) sia l'eventuale risparmio di costi derivanti dall'utilizzo dell'attività materiale.

¹⁰⁵ In altre parole, la rilevazione in bilancio di un'attività materiale deve avvenire quando il redattore del bilancio, sulla base delle informazioni disponibili, prevede che la probabilità di ottenere benefici economici futuri dall'utilizzo del bene sia “più verosimile piuttosto che il contrario”.

Dalla lettura della seconda condizione si evince invece che la valutazione iniziale deve avvenire, salvo alcuni casi particolari, in base al *costo*. Questo è rappresentato dall'importo pagato al momento dell'acquisto (nel caso di compravendita del bene) o al costo di fabbricazione (nel caso di beni prodotti in economia). Nella prima ipotesi, vanno ricompresi nel costo d'acquisto tutti gli oneri correlati al bene in maniera diretta, e che consentano di portarlo nelle normali condizioni di operatività, quali i costi di installazione, trasporto, collaudo e assicurazione¹⁰⁶. Nella seconda ipotesi, vanno inclusi nel costo di produzione i costi diretti ed una quota delle spese generali di produzione¹⁰⁷.

Dopo la rilevazione iniziale al costo, le attività materiali possono essere valutate in base a due modelli alternativi:

- il modello del costo; o
- il modello del *fair value* (anche detto modello della rivalutazione)

Secondo il primo approccio, l'attività deve essere iscritta al costo, al netto degli ammortamenti accumulati (fondo di ammortamento) e svalutazioni per perdite durevoli di valore¹⁰⁸.

In base al secondo approccio, l'attività deve essere iscritta ad un valore pari al suo *fair value*¹⁰⁹ ossia al valore corrente o valore di mercato alla data di rideterminazione, al netto di qualsiasi ammortamento accumulato e di qualsiasi perdita durevole di valore. Il processo di rideterminazione¹¹⁰ deve essere effettuato con sufficiente regolarità¹¹¹ per assicurare che il valore contabile non differisca significativamente da quello che si sarebbe

¹⁰⁶ Non sono invece comprese le spese che l'azienda ha affrontato per formare il personale addetto affinché sia in grado di utilizzare tali impianti e macchinari. In altri termini, sono capitalizzabili i costi del personale che l'impresa sostiene per portare il bene nelle condizioni di utilizzo, mentre sono da spesare i costi che sono sostenuti per l'addestramento del personale addetto.

¹⁰⁷ Non sono invece capitalizzabili i costi derivanti da scioperi o calamità naturali accorsi durante la produzione ed i costi sostenuti per scarti di lavorazione e altre inefficienze produttive.

¹⁰⁸ IAS 16, par. 30, *Measurement after recognition*.

¹⁰⁹ L'applicazione del presente approccio prevede particolari disposizioni:

- a) deve essere possibile determinare il *fair value* in maniera attendibile;
- b) il *fair value* di terreni e fabbricati è il valore di mercato, sulla base di apposita perizia svolta da soggetti professionalmente qualificati;
- c) il *fair value* di impianti e macchinari è di solito anch'esso il valore di mercato, determinato con una perizia;
- d) in assenza di un valore basato sul mercato (a causa della natura specifica del bene o della rarità di vendita del bene) si possono utilizzare approcci alternativi come quello basato sui flussi di reddito o sul costo di sostituzione ammortizzato.

¹¹⁰ L'effetto della rivalutazione o rideterminazione è rilevato in una apposita riserva di patrimonio netto, a meno che sia successive ad una precedente svalutazione che ha interessato il conto economico.

¹¹¹ IAS 16, par. 31, *Measurement after recognition*.

determinato utilizzando il *fair value* alla data di riferimento del bilancio¹¹². Al fine di evitare dei calcoli di mera opportunità nella scelta del metodo da applicare e nel rispetto del principio di coerenza, lo stesso *standard* contabile stabilisce che, una volta scelto un metodo di valutazione, questo debba essere applicato a tutte le immobilizzazioni appartenenti alla stessa classe. Dunque, nel caso dell'approccio del *fair value*, la rivalutazione di un bene determina la rivalutazione dell'intera classe cui quel bene appartiene.

Per quanto concerne l'ammortamento¹¹³, il valore ammortizzabile dell'attività (dato dal suo valore di iscrizione al netto del suo valore residuo) deve essere ripartito in maniera sistematica¹¹⁴ in base alla vita utile del bene¹¹⁵. E' da notare che l'ammortamento deve avere inizio da quando il bene è nel luogo e nelle condizioni necessarie per poter essere utilizzato per lo scopo cui è destinato. Gli elementi innovativi dello IAS 16 sono, con riferimento all'ammortamento, l'approccio per componenti, in base al quale ciascun componente di un'immobilizzazione materiale che abbia un costo significativo rispetto al bene cui si riferisce deve essere separatamente ammortizzato¹¹⁶, come nel caso di fabbricati e terreni, i quali devono essere rilevati separatamente, qualora siano stati inizialmente contabilizzati come unico bene, per poi procedere all'ammortamento dei primi¹¹⁷.

In caso di perdite durevoli di valore, lo IAS 16 rinvia allo IAS 36¹¹⁸, il quale specifica come debba essere riesaminato il valore contabile delle attività, come si determini il valore recuperabile e quando occorra rilevare o eliminare contabilmente una perdita per riduzione di valore (*Impairment test*).

Con riferimento all'informativa fornita nelle note esplicative al bilancio, i paragrafi dal 73 al 79 dettagliano nello specifico le informazioni integrative richieste, che vanno dai

¹¹² Ne consegue che per i beni che hanno oscillazioni significative nel loro valore corrente potrebbero essere necessario procedere a delle rivalutazioni annuali, mentre per beni che presentano solo minime oscillazioni di valore eseguire quest'operazione solo ogni due o tre anni.

¹¹³ IAS 16, *Depreciation*, parr. 43-62.

¹¹⁴ Il metodo di ammortamento utilizzabile va scelto sulla base dei benefici economici attesi per il futuro, in base a tre diversi criteri: a quote costanti, decrescenti o a quantità prodotte.

¹¹⁵ Per vita utile si intende l'arco di tempo per il quale il bene sarà utilizzabile ovvero la quantità di beni o prodotti simili che l'ente si aspetta d'ottenere dal suo utilizzo (IAS 16, par. 6 Definizioni). Nel determinare la vita utile del bene si fa riferimento all'utilizzo atteso del bene, al suo deterioramento fisico, all'obsolescenza tecnica o commerciale, alle restrizioni legali o vincoli simili all'utilizzo del bene.

¹¹⁶ Ad esempio se un componente ha una vita utile più breve rispetto a quella del bene principale dovrà essere ammortizzato per il periodo in cui effettivamente l'entità economica trae un beneficio da esso.

¹¹⁷ Infatti, salvo rare eccezioni (come, ad esempio, per le cave) i terreni hanno una vita utile illimitata, a differenza dei fabbricati che, invece, ne hanno una limitata.

¹¹⁸ IAS 36, *Impairment of assets*.

criteri di determinazione del costo, ai criteri utilizzati per determinare l'ammortamento, alle informazioni da fornire in caso di rivalutazione, nonché ulteriori notizie aggiuntive¹¹⁹.

Lo IAS 16 non fa espresso riferimento ai beni culturali o *heritage asset*. Questo probabilmente è dovuto al fatto che i principi IAS/IFRS si rivolgono essenzialmente a società quotate del settore privato, le quali difficilmente detengono questa categoria di beni non strumentali.

Nella successiva trattazione si analizzeranno i principi contabili nazionali italiano e britannico relativi alle attività immobilizzate, nonché lo *standard* contabile specifico per il settore pubblico per questa stessa tipologia di beni, e si effettueranno opportuni confronti con quanto disposto dallo IAS 16.

3.2. Principio Contabile Nazionale dell'OIC (PC) n. 16: Le immobilizzazioni materiali

3.2.1. L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)

Nel nostro Paese l'attività di *standard setter* nazionale è attualmente affidata all'Organismo Italiano di Contabilità (OIC); prima di esso era svolta dalla Commissione di statuizione dei principi contabili dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (CNDCCR).

La legge 7 giugno 1974, n. 216, nell'integrare il Codice Civile in materia di bilancio ed istituire la Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (CONSOB), dispose la certificazione obbligatoria dei bilanci delle S.p.A. quotate. Il successivo regolamento attuativo (DPR n. 136/75), all'art. 4, ebbe il merito di introdurre, per la prima volta nel nostro ordinamento, l'espressione "corretti principi contabili".

A partire dal 1975, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti istituì una Commissione *ad hoc* con l'incarico di studiare i problemi connessi all'introduzione in Italia della obbligatorietà della revisione contabile e della certificazione dei bilanci. Nello stesso anno l'originario gruppo di lavoro venne diviso in due commissioni: la Commissione principi di revisione e la Commissione principi contabili. A partire dal

¹¹⁹ IAS 16, parr. 73-79,

principio contabile n. 8 (Titoli, partecipazioni e bilancio consolidato) alla Commissione parteciparono anche i rappresentanti del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e di conseguenza il Gruppo di studio prese il nome di Commissione Paritetica per la Statuizione dei Principi Contabili¹²⁰.

La funzione dei principi contabili nazionali

I principi contabili emanati dalla Commissione congiunta Dottori commercialisti e Ragionieri rappresentano nell'ordinamento italiano norme tecniche subordinate alle norme primarie e regolamentari.

In altre parole, in Italia i principi contabili assolvono in sostanza ad una duplice funzione:

- *integrativa*, laddove le norme di legge risultino insufficienti;
- *interpretativa* delle norme di legge in chiave tecnica. La legge fissa i principi generali e rinvia implicitamente a regole tecniche per l'applicazione pratica. I principi contabili intervengono, dunque, laddove si tratti di chiarire il corretto significato delle norme ovvero si tratti di definire procedure di calcolo di alcuni principi posti dalla legge.

La Commissione paritetica ha assunto, nel corso degli anni, una crescente rilevanza a livello nazionale e i suoi documenti sono stati spesso indicati come norme interpretative e integrative delle disposizioni codicistiche. Tuttavia la Commissione, anche se molto attiva dal punto di vista scientifico¹²¹, costituiva, per la propria composizione, un'anomalia a livello europeo in quanto rappresentativa delle sole professioni contabili. Sotto il profilo tecnico, ciò aveva dato luogo ad un'eccessiva proliferazione di norme da parte di una molteplicità di organismi ed istituzioni interessate alla tematiche dei bilanci. Pertanto, i principi contabili emanati dalla Commissione, pur rappresentando un autorevole punto di

¹²⁰ Per ulteriori approfondimenti cfr. FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *L'armonizzazione nell'Unione Europea*, documento n. 13 del 22 maggio 2002, pag. 15.

¹²¹ Nel corso della sua attività la Commissione per la statuizione dei principi contabili dei Consigli Nazionali dei Dottori commercialisti e dei Ragionieri ha emanato 31 principi contabili ed un documento interpretativo del principio contabile n. 12 sulla classificazione nel conto economico dei costi e dei ricavi secondo corretti principi contabili. La prima serie di undici principi (dal n. 1 al n. 10 più il n. 2 bis) è stata interamente sostituita dal 1993 ad oggi, dalla seconda serie (dal n. 11 al n. 30) per adeguare i principi italiani, da un lato alle disposizioni del d.lgs. 127/91 che ha attuato la IV e la VII direttiva CEE e dall'altro ai principi contabili internazionali redatti dallo IASC.

riferimento per la redazione dei bilanci delle imprese, non possedevano il carattere di “*generale accettazione*”; detto requisito avrebbe potuto essere conseguito solo se tutti i soggetti interessati alla materia del bilancio, e non solo la professione contabile, avessero partecipato in maniera paritetica e indipendente alla formazione dei principi contabili.

Alla luce delle considerazioni sopraesposte, e in coincidenza con la riorganizzazione dello IASC da cui derivò lo IASB, il 27 novembre 2001 si costituì, nella veste giuridica di fondazione di diritto privato, l’Organismo italiano di contabilità (OIC). All’OIC aderiscono a tutti i livelli i principali attori operanti a livello nazionale interessati alle tematiche del bilancio d’esercizio, e ciò è una garanzia della futura generale accettazione dei documenti che verranno emanati¹²².

L’OIC nasce dall’esigenza mossa dalle principali parti private e pubbliche italiane di costituire uno *standard setter* nazionale dotato di ampia rappresentatività, capace di esprimere in modo coeso le istanze nazionali in materia contabile. Il suo atto costitutivo è stato stipulato, in qualità di fondatori, dalle organizzazioni rappresentative delle principali categorie di soggetti privati interessate alla materia¹²³.

Con riferimento alle attività svolte da tale organismo, in sintesi si rileva che:

- emana i principi contabili per la redazione dei bilanci d’esercizio e consolidati delle imprese, nonché dei bilanci preventivi e consuntivi delle aziende *non profit* e delle amministrazioni pubbliche, nazionali e locali;
- fornisce al supporto tecnico per la corretta applicazione in Italia degli *standard* internazionali e delle direttive comunitarie in materia contabile,

¹²² Cfr. POZZOLI M., *I Principi Contabili*, in BRUNI G., “*Revisione Aziendale e di Bilancio*”, ISEDI, Torino, 2004, pp. 134-144.

¹²³ Gli attuali soci fondatori sono:

- per la professione contabile: l’ASSIREVI (Associazione Italiana dei Revisori Contabili), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, il Consiglio Nazionale dei Ragionieri;
- per i redattori (*preparers*): l’ABI (Associazione Bancaria Italiana), l’ANDAF (Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari), l’ANIA (Associazione Nazionale fra le Imprese Assicuratrici), l’ASSILEA (Associazione Italiana Leasing), l’ASSONIME (Associazione fra le società italiane per azioni), la CONFAI (Confederazione Agromeccanici), la Confagricoltura, la Confcommercio, la Confindustria;
- per gli utilizzatori (*users*): l’AIAF (Associazione Italiana degli Analisti Finanziari), l’Assogestioni (Associazione delle società che si occupano di risparmio gestito), la Centrale Bilanci,
- per i mercati mobiliari: la Borsa Italiana. S.p.A.

Sito istituzionale dell’OIC www.fondazioneoic.it

coerentemente con gli altri *standard setter* europei e nel rispetto delle norme di legge e regolamentari vigenti;

- svolge attività consultiva nei confronti di organismi contabili internazionali (attività di collaborazione e di stimolo dello IASB; ruolo di *second staff* dell'EFRAG) oltre che del legislatore nazionale (definizione della normativa in materia contabile e connessa);
- effettua un'attività interpretativa di specifici provvedimenti legislativi
- promuove la diffusione cultura contabile attraverso la pubblicazione di documenti e ricerche, nonché mediante l'organizzazione di seminari, *workshop* e giornate di studio sulla materia.

Per quanto riguarda la struttura dell'OIC, essa è così costituita:

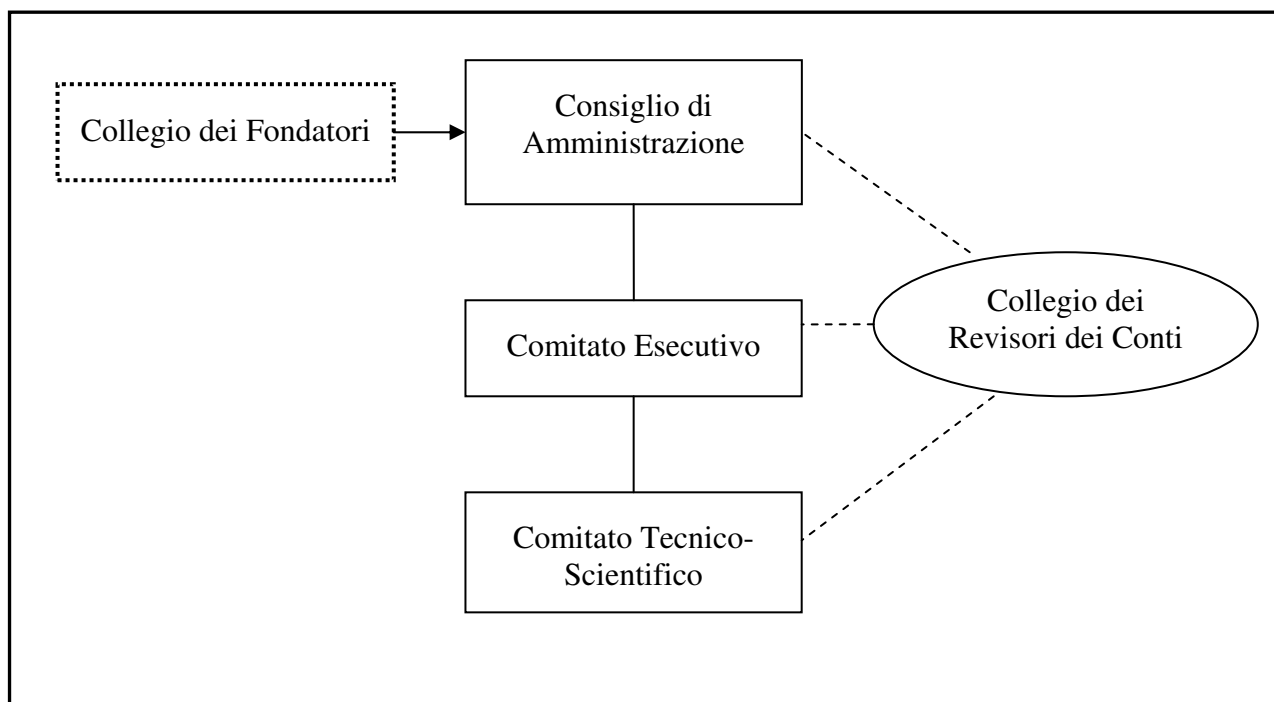


Figura 14 – Struttura organizzativa dell'Organismo Italiano di Contabilità
Fonte: nostra elaborazione

- Il Consiglio di Amministrazione si compone di quindici membri, di cui sei sono nominati dalla professione contabile, cinque dai *preparers*, due dagli *users*, uno dalla Borsa Italiana e uno dal Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato. Tale organo ha essenzialmente compiti generali di indirizzo e di controllo delle attività. Esso nomina i membri del Comitato esecutivo, approva le linee generali, obiettivi e programmi, bilanci preventivi e consuntivi della Fondazione.

- Il Comitato Esecutivo è composto da nove membri, esperti negli specifici settori economici cui sono destinati i principi contabili. Esso ha ruoli operativi e di gestione della Fondazione, nomina i membri del Comitato Tecnico-Scientifico, e procede all'approvazione dei principi contabili nazionali e delle linee di indirizzo da adottare a livello europeo.
- Il Comitato Tecnico-Scientifico è formato da nove membri scelti tra persone di provata esperienza, competenza ed indipendenza. Tale organo svolge l'attività tecnica in quanto elabora i principi contabili nazionali e svolge un ruolo pro-attivo nel processo di formazione di quelli internazionali.
- Il Collegio dei Revisori dei Conti risulta costituito da tre membri effettivi, nominati rispettivamente dalla professione contabile, dai *preparers* e dalla Borsa Italiana. Esso svolge essenzialmente funzioni di controllo, che si esplicano nella vigilanza del rispetto dei principi di corretta amministrazione e nell'accertare la regolare tenuta della contabilità.

Tale assetto consente, da un lato, di assicurare un'equilibrata presenza delle parti interessate e, dall'altro, di garantire il soddisfacimento dei requisiti di imparzialità e indipendenza delle scelte rispetto ai soci finanziatori della fondazione. L'ampia rappresentatività degli *stakeholder* (*imprese, professione contabile, analisti finanziari, borse valori, ...*), l'autorevolezza e l'indipendenza dei decisori, nonché la trasparenza e la garanzia di ampia partecipazione all'attività dell'organismo consentono all'OIC di ottenere la necessaria autorevolezza in ambito nazionale ed internazionale.

3.2.2. PC 16: Le immobilizzazioni materiali

Il Principio Contabile 16 ha lo scopo di definire le immobilizzazioni materiali e gli *standard* contabili per una loro corretta rilevazione, valutazione e rappresentazione in bilancio. Prte delle norme che riguardano direttamente o indirettamente questi beni sono altresì contenute nel codice civile (art. 2423-2426 c.c.).

Innanzitutto la valutazione delle immobilizzazioni materiali non può prescindere dai postulati di bilancio, che rappresentano i principi contabili generali, quali ad esempio il principio della comprensibilità, dell'imparzialità, della prudenza, della continuità, della competenza, della rappresentazione veritiera e corretta.

In questa sede appare tuttavia opportuno soffermarsi sui criteri particolari di valutazione; a riguardo, l'art. 2424 bis c.c. stabilisce che «gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni». Infatti, tra le voci di stato patrimoniale secondo lo schema di cui all'art. 2424 c.c., vengono individuate al punto B.II. le immobilizzazioni materiali, composte da:

- 3) terreni e fabbricati (sia civili che industriali);
- 4) impianti (generici e specifici) e macchinari (automatici e non);
- 5) attrezzature industriali e commerciali;
- 6) altri beni (mobili, macchine d'ufficio, automezzi, etc.);
- 7) immobilizzazioni in corso e acconti.

Per quanto attiene i criteri di valutazione, occorre fare innanzitutto riferimento all'art. 2426 c.c., il quale dispone che «le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto¹²⁴ [...]». La norma civilistica ci colloca dunque nel contesto di un sistema contabile tradizionale a “valori storici”. Il secondo punto del medesimo articolo afferma che «il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione [...]». L'ammortamento è quella tecnica che consente di ripartire sugli esercizi di competenza un costo pluriennale. Il termine “sistematicamente” sta ad indicare che l'ammortamento deve essere operato in conformità ad un piano prestabilito. E' tuttavia possibile la modifica dei criteri e coefficienti di ammortamento in funzione di cambiamenti nei piani aziendali, salvo fornire opportune motivazioni nella nota integrativa. La “residua possibilità di utilizzo” va determinata tenendo conto prevalentemente di due aspetti: l'usura fisica ed il superamento tecnologico. L'ammortamento non si applica a *tutte* le immobilizzazioni: non vengono ammortizzate quelle che hanno vita illimitata (ad esempio i terreni), né quelle di modesta entità (direttamente spese nell'esercizio). Gli ammortamenti così calcolati andranno poi iscritti

¹²⁴ La Relazione Ministeriale di commento a questo punto specifica che il costo di produzione comprende i costi direttamente imputabili nonché i costi di indiretta imputazione, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto. Ovviamente si deve trattare in entrambe i casi di costi di competenza del periodo di fabbricazione, il quale termina con il momento in cui il bene è oggettivamente utilizzabile. L'espressione “può comprendere” non indica una facoltà attribuita a chi redige il bilancio, bensì si riferisce alla ragionevole applicazione della discrezionalità tecnica, in conformità al principio generale della rappresentazione veritiera e corretta.

alla voce B.10.b del conto economico e portati in diminuzione della relativa voce nello stato patrimoniale. Sempre nel conto economico, e a diminuzione del valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale, andranno iscritte le svalutazioni di cui al terzo punto del citato articolo: «l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata». Tale norma sancisce l'obbligo di rettificare il valore dell'immobilizzazione se, successivamente alla prima iscrizione, si verifici una perdita durevole di valore. Tale valore, iscritto in bilancio, non deve infatti superare quello effettivo d'uso del bene immobilizzato nell'economia dell'azienda in funzionamento, vale a dire, nel caso di beni strumentali, il valore recuperabile tramite l'uso; poiché il recupero avviene con gli ammortamenti, ne deriva che il valore effettivo è quello il cui ammortamento negli esercizi futuri troverà adeguata copertura coi ricavi correlati all'utilizzo del bene. La norma sottolinea inoltre che la perdita di valore deve essere "durevole". Tale elemento può essere ragionevolmente accertato analizzandone le cause di svalutazione, che dovranno avere carattere di straordinarietà e gravità (come, ad esempio, danneggiamenti, obsolescenza non prevista dal piano di ammortamento, errori di progettazione o costruzione, innovazioni tecnologiche o nella produzione, andamento non remunerativo del mercato dei prodotti, etc.). Qualora tali cause, che hanno generato la riduzione di valore, vengono meno, allora la svalutazione non può essere mantenuta, ma va ripristinato il valore al costo.

Passando adesso ad esaminare il principio contabile 16 dell'OIC, esso definisce le immobilizzazioni materiali come «beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali. Tali beni vengono impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono, quindi, destinati né alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa¹²⁵». Si evincono dunque le seguenti caratteristiche:

- si tratta di beni a fecondità ripetuta, che esplicano cioè la loro utilità in più periodi amministrativi. Anche il relativo costo è, pertanto, comune a più esercizi; il trasferimento di tale costo è imputato ai processi svolti ed ai prodotti ottenuti tramite la rilevazione delle quote di ammortamento;

¹²⁵ PC 16, par. A.I)

- la caratteristica di tali beni di riferirsi a fattori e condizioni durature non è connessa alla loro *natura*, bensì alla loro *destinazione*. Tale destinazione economica può mutare da impresa ad impresa e, nell'ambito di una stessa impresa, nel tempo.

A differenza di quanto statuito dai principi contabili internazionali, secondo la normativa italiana la rilevazione in bilancio avviene con il trasferimento del titolo di proprietà, in quanto si presume che in quella stessa data avvenga il passaggio dei rischi e dei benefici relativi a tali beni¹²⁶. Inoltre l'iscrizione deve avvenire se i beni sono fisicamente esistenti¹²⁷.

Per quanto concerne il valore da iscrivere in bilancio, come già accennato il principio di base è quello del *costo storico*. Il valore originario comprende tutti i costi connessi all'acquisizione del cespite nel luogo e nelle condizioni di utilizzo; dunque, nel caso di acquisto da terze economie, sarà dato dal prezzo che compare in fattura e dagli altri oneri tecnici (costi di trasporto, collaudo, installazione,...) e accessori (noli, dazi, assicurazioni, provvigioni), mentre nel caso di costruzione in economia sarà dato dalla somma dei costi per manodopera e materie prime (costi diretti) e da una quota "ragionevole" (in funzione di una rappresentazione veritiera e corretta) degli oneri indiretti (quali, ad esempio, oneri amministrativi, finanziari, di ricerca e sviluppo, etc.).

Per quanto riguarda la valutazione successiva alla prima iscrizione, a differenza di quanto previsto dallo IAS 16, la normativa nazionale prevede esclusivamente il criterio del costo: alla chiusura di ogni esercizio occorre iscrivere il valore del bene al costo, al netto degli ammortamenti e di perdite di valore. In caso di perdita durevole di valore del cespite, deve essere iscritto in bilancio tale minor valore. Al contrario, non è possibile effettuare rivalutazioni se non in virtù di leggi speciali, generali o di settore, che lo richiedano o permettano¹²⁸; non sono ammesse rivalutazioni discrezionali o volontarie da parte degli

126 «C'è sicuramente un passaggio interessante dal concetto di proprietà ad un più ampio ed articolato concetto di piena disponibilità dei beni in azienda». D'ALESSIO L., *I principi contabili internazionali e nazionali nel sistema dei bilanci delle aziende pubbliche: la valutazione delle immobilizzazioni materiali nel bilancio dello Stato*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma, p. 505.

127 Dunque qualora il bene sia ancora in corso di realizzazione, andrà iscritto in un'apposita voce dello Stato Patrimoniale: B.II.5 "Immobilizzazioni in corso e acconti".

¹²⁸ La legge speciale specifica i criteri di rivalutazione, le metodologie adottate per la sua applicazione ed i limiti entro cui va effettuata. Qualora la norma di dettaglio non stabilisca tutto questo, tali elementi devono essere determinati in conformità al principio generale di rappresentazione veritiera e corretta del bilancio.

amministratori. Qualora ciò avvenga deve essere creata una riserva da rivalutazione del patrimonio netto.

Con riferimento all'ammortamento, in aggiunta a quanto precedentemente accennato, occorre precisare che per la redazione del piano occorre prendere in considerazione tre elementi:

- il valore da ammortizzare;
- la residua possibilità di utilizzo;
- i criteri di ripartizione.

Il primo elemento è dato dalla differenza tra il costo del bene, così come precedentemente definito, ed il valore di presunto realizzo al termine della sua vita utile; il più delle volte tale valore è talmente basso che si trascurava¹²⁹. La residua possibilità di utilizzazione non è legata alla durata *fisica* dell'immobilizzazione, quanto a quella *economica*, ossia il periodo in cui si prevede che il cespite esplicherà benefici per l'impresa. Generalmente la durata economica è inferiore alla durata fisica del bene, in quanto terrà conto di fattori quali il logorio, il grado d'utilizzo, la durata economica di altri cespiti presenti in azienda, l'obsolescenza, fattori ambientali e fattori economici, etc¹³⁰. I criteri di ripartizione delle quote da ammortizzare devono garantire una sistematica e razionale imputazione del valore dei cespiti; non è richiesto necessariamente un criterio a quote costanti piuttosto che decrescenti, tuttavia si considera preferibile il primo.

I principi contabili internazionali pongono particolare accento sui beni composti da elementi, di importo rilevante, con vita utile diversa dai beni appartenenti alla medesima categoria (il cd. *component approach*). Su questo piano si nota un'analogia col PC 16, il quale richiede che, nei limiti del possibile, i beni con vita utile differente rispetto alla stessa categoria di riferimento abbiano un diverso (e motivato) sistema di ammortamento. Ulteriore similitudine si ha con riferimento al trattamento contabile dei terreni: anche per i principi contabili italiani essi non sono ammortizzabili.

La tabella Tabella 4 riporta il confronto fra il principio contabile internazionale IAS 16 ed il principio contabile nazionale PC 16.

¹²⁹ PC 16, par. D.XI) Ammortamento.

¹³⁰ Molte aziende utilizzano i coefficienti fiscali di ammortamento in quanto ritengono che essi approssimino con ragionevolezza la vita utile. Tuttavia è opportuno valutare tali coefficienti. Il fatto che siano fiscalmente deducibili non necessariamente implica che essi siano rappresentativi della residua possibilità d'utilizzo del bene.

	IAS 16	PC 16 e c.c.
<i>Definizione</i>	<p>Immobili, impianti e macchinari sono definiti come beni tangibili che:</p> <p>a) sono posseduti per essere utilizzati nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarli ad altri o per scopi amministrativi; e</p> <p>ci si attende che siano utilizzati per più di un esercizio.</p>	<p>Beni di uso durevole, costituenti parte dell'organizzazione permanente delle imprese mercantili ed industriali; sono impiegati normalmente come strumenti di produzione del reddito della gestione tipica o caratteristica e non sono, quindi, destinati né alla vendita, né alla trasformazione per l'ottenimento dei prodotti dell'impresa</p>
<i>Rilevazione</i>	<p>L'iscrizione in bilancio avviene nel momento in cui rischi e benefici legati al bene sono trasferiti all'entità economica, indipendentemente dal passaggio formale della proprietà</p>	<p>Al fine di iscrivere in bilancio un'attività è necessario il passaggio del titolo di proprietà.</p> <p>Il bene deve altresì essere fisicamente esistente.</p>
<i>Misurazione al momento della rilevazione iniziale</i>	<p>La misurazione iniziale deve avvenire in base al criterio del costo (IAS 16, par. 15).</p> <p>Il costo comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il prezzo d'acquisto (al netto di sconti ed abbuoni); • eventuali costi direttamente attribuibili per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie al funzionamento nel modo inteso dal management; • la stima iniziale dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e ripristino del sito (IAS 16, par. 16). <p>Non viene fornita una specifica definizione di costi direttamente imputabili, ma solo esempi (IAS 16, par. 17).</p> <p>Nessuna menzione di beni ricevuti in donazione</p>	<p>La misurazione iniziale deve avvenire in base al criterio del costo.</p> <p>Simile allo IAS 16 in quanto il costo comprende tutti gli oneri che possono essere direttamente correlati al bene (art. 2426 c.c.).</p> <p>Non è prevista la possibilità di capitalizzare, nel valore iniziale, i costi di ripristino e smantellamento ambientale</p> <p>Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito valutate al presunto valore di mercato</p>

<p>Valutazione successiva alla rilevazione</p>	<p>L'entità economica deve scegliere se applicare il modello del costo oppure il modello della <i>fair value</i>; il criterio scelto deve essere applicato all'intera classe di immobili, impianti e macchinari.</p> <p>Se il valore contabile di un bene è aumentato per effetto di una rivalutazione, l'incremento di valore del bene deve essere imputato ad una riserva di rivalutazione del patrimonio netto.</p> <p>Se il valore contabile di un bene è diminuito a seguito di una rideterminazione, tale diminuzione deve essere rilevata in CE. Tuttavia tale aumento deve essere imputato direttamente a riduzione della riserva di rivalutazione di patrimonio netto, se esistente, nella misura in cui è capiente.</p>	<p>Viene indicato esclusivamente il criterio del costo. La valutazione successiva, alla chiusura di ogni esercizio, deve avvenire al costo, al netto degli ammortamenti e di perdite di valore (art. 2426 c.c.).</p> <p>Secondo la normativa italiana non è possibile effettuare alcuna rivalutazione se non in virtù di apposite leggi che le prevedano. Qualora ciò avvenga deve essere creata una riserva da rivalutazione del patrimonio netto. Se alla data di chiusura dell'esercizio, il bene risulti di valore durevolmente inferiore rispetto al valore inizialmente iscritto, occorre inserirlo in bilancio a tale minor valore; tale minor valore non può essere mantenuto se vengono meno i motivi della rettifica.</p>
<p>Ammortamento</p>	<p>Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base ad un criterio sistematico durante la sua vita utile. (IAS 16 par. 50). L'ammortamento deve avere inizio quando il bene è nel luogo e nelle condizioni necessarie per poter essere utilizzato secondo ciò che ha stabilito la direzione aziendale.</p> <p>Ciascun bene che abbia un valore rilevante deve essere ammortizzato separatamente (<i>component approach</i>), ma quelli che hanno uguale vita utile e metodo di ammortamento possono essere raggruppati ai fini dell'ammortamento. (IAS 16, parr. 43, 45).</p> <p>I terreni ed i fabbricati devono essere rilevati separatamente anche se sono stati acquistati insieme. Solo i secondi vanno ammortizzati</p>	<p>Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base ad un criterio sistematico durante la sua vita utile.</p> <p>Generalmente, l'ammortamento ha inizio dal momento di entrata in funzione del bene.</p> <p>Anche il PC 16 richiede che, nei limiti del possibile, i beni con vita utile differente rispetto alla stessa categoria di riferimento abbiano un diverso (e motivato) sistema di ammortamento.</p> <p>Anche per i principi contabili italiani i terreni non sono ammortizzabili, ma il valore del fabbricato può incorporare anche quello del terreno in cui si trova, salvo che ai fini del calcolo dell'ammortamento il valore del terreno deve essere scorporato in base a stime. Qualora il terreno acquisti valore grazie al fabbricato costruito su di esso, allora bisognerà ammortizzare anche il terreno</p>

Tabella 4 – IAS 16 e PC 16 a confronto; Fonte: nostra elaborazione da D'ALESSIO L., *I principi contabili internazionali e nazionali nel sistema dei bilanci delle aziende pubbliche: la valutazione delle immobilizzazioni materiali nel bilancio dello Stato*, op.cit.

Il PC 16 non fa riferimento esplicito al trattamento contabile da adottare per i beni patrimoniali di tipo culturale. Tuttavia contiene delle disposizioni per i beni acquisiti a titolo gratuito. Il punto D.II.d) del PC 16 prevede infatti che le immobilizzazioni materiali ottenute senza sostenere un costo (ad esempio perché ricevute in donazione) siano iscritte in bilancio nel momento in cui avviene il trasferimento del titolo di proprietà, e valutate in base al presumibile valore di mercato attribuibile alle stesse alla data di acquisizione. Tale norma non sembra tuttavia propriamente adattarsi ai beni di interesse storico, artistico e archeologico, acquisiti probabilmente a titolo gratuito ma in epoche passate, e per i quali, date le loro peculiarità innanzi indicate, difficilmente è possibile rilevare un valore di mercato.

3.3. Financial Reporting Standard (FRS) n. 15: Tangible Fixed Asset

3.3.1. Gli *Standard Setter* ed il processo di formazione dei principi contabili nazionali nel Regno Unito

Per comprendere come i c.d. *heritage asset* sono valutati nel mondo anglosassone ed il fervente dibattito attualmente in atto in questi Paesi su tale tematica, è innanzitutto opportuno chiarire in breve come è organizzato il sistema contabile britannico, e quali organismi sono coinvolti nella definizione dei principi contabili nazionali e nell'emanazione di linee guida e direttive per la redazione dei prospetti finanziari.

Come accennato nei capitoli precedenti, l'organismo responsabile dell'emanazione dei principi contabili internazionali è l'*International Accounting Standard Committee* (IASC), ora denominato *International Accounting Standards Board* (IASB). Con riferimento alla realtà anglosassone, fanno riferimento allo IASB due organismi principali: l'*Accounting Standard Board* (ASB) ed il *Financial Reporting Advisory Board* (FRAB).

L'*Accounting Standard Board* (ASB) è l'autorità che ha il compito di emanare principi contabili in Gran Bretagna; quest'attività era già stata riconosciuta nel *Companies' Act*¹³¹ del 1985, ma gli è stata ufficialmente affidata in eredità dall'*Accounting Standard Committee*¹³² nel 1990. L'ASB collabora con gli altri *standard setter* nazionali e con lo

¹³¹ Il *Companies' Act* è la legge che regola la costituzione, lo scioglimento e la gestione delle società. In particolare nel Regno Unito sono stati emanati nel corso degli anni due *Companies Acts*, uno nel 1985 ed un altro nel 1989.

¹³² L'*Accounting Standards Committee* nacque nel 1976 in rappresentanza dei sei principali organi relative alle professioni contabili britanniche ed irlandesi (*The Institute of Chartered Accountants in England and*

IASB sia con l'obiettivo di favorire lo sviluppo di principi contabili internazionali, sia al fine di assicurare che gli *standard* nazionali seguano opportunamente le indicazioni emanate in ambito internazionale. L'ASB è composto da un numero massimo di dieci membri (*Board members*), fra i quali un Presidente (*Chairman*) ed un Direttore Tecnico (*Technical Director*). Le riunioni dell'ASB vedono inoltre la presenza di tre osservatori, generalmente provenienti dalle professioni contabili. Secondo lo Statuto dell'ASB, sono necessari i voti di almeno sette *Board members* (qualora il *Board* non sia riunito al completo, sono sufficienti sei voti) per poter assumere una qualsiasi decisione in merito all'emanazione, modifica o – se del caso - cancellazione di principi contabili. I membri del *Board* sono nominati dal *Nomination Committee*, che comprende il presidente ed i membri del *Financial Reporting Council*¹³³ (FRC). I principi contabili elaborati dall'ASB sono contenuti in *Financial Reporting Standards* (FRS). All'inizio della propria attività l'ASB ha adottato anche gli *standard* elaborati dall'ASC, cosicché anch'essi possono considerarsi inclusi nella definizione formale di “principi contabili”. Gli standard elaborati dall'ASC erano designati più propriamente come *Statements of Standard Accounting Practice* (SSAP). Alcuni SSAP sono stati assorbiti dai FRS, altri sono attualmente in vigore. I principi contabili sono applicati a tutte le società ed altri tipi di enti che redigono la contabilità e che intendono fornire una rappresentazione veritiera e corretta del loro operato. A differenza del suo predecessore, l'ASB è un organo autonomo nell'emanazione degli *standard*¹³⁴, dunque non necessita dell'approvazione di altri organi; tuttavia è pratica abituale dare il via un'ampia consultazione in merito a qualsiasi sua proposta. Di norma, lo sviluppo di un nuovo principio contabile coinvolge almeno due documenti formali di consultazione: il primo è un *Discussion Paper*, che espone l'argomento e propone delle possibili soluzioni. Una volta ricevuti e recepiti i relativi commenti, questo si trasforma in un *Financial Reporting Exposure Draft* (FRED). Solo dopo ulteriori consultazioni si

Wales, The Institute of Chartered Accountants of Scotland, The Institute of Chartered Accountants of Ireland, The Chartered Association of Certified Accountants, The Chartered Institute of Management Accountants, The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy).

¹³³ « Il *Financial Reporting Council* assolve la funzione di impartire opportune istruzioni [...] Tale funzione si manifesta, tra l'altro, attraverso la pubblicazione occasionale di rapporti su *standards* contabili e iniziative sul piano politico, indirizzando opportune raccomandazioni al Governo affinché prenda i necessari interventi legislativi per poter recepire le nuove evoluzioni sul fronte del *financial reporting*. Tra i suoi compiti istituzionali, quindi, vi è una intensa attività di indirizzo dei lavori dell'*Accounting Standards Board* nell'elaborazione degli *standards* contabili.» FONDAZIONE ARISTEIA, Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, documento n. 18, *Elaborazione di standards contabili in ambito europeo. Alcune esperienze a confronto*, Roma, 2003, pp. 9-10.

¹³⁴ L'ASB continua a svolgere le stesse funzioni dell'ASC, ma è maggiormente indipendente dagli organi professionali contabili, oltre ad avere maggior potere di implementare l'adozione dei principi contabili. Cfr. THOMAS A., *Introduction to financial accounting*, McGraw-Hill, London, 2005

perviene alla stesura definitiva del *Financial Reporting Standard*. L'ASB si rivolge essenzialmente al settore privato ed alle organizzazioni che non si trovano sotto il controllo del Governo, come ad esempio le autorità locali.

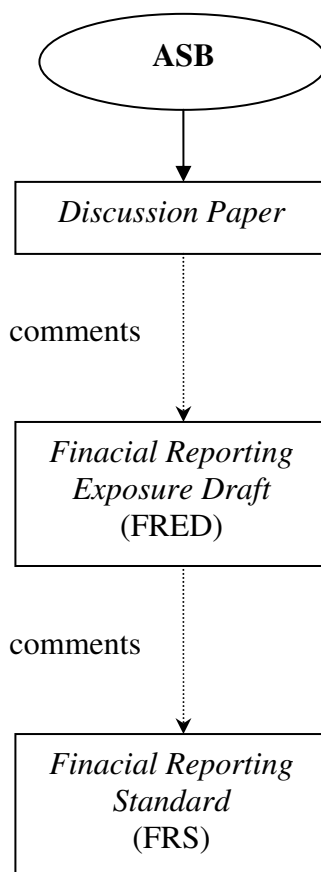


Figura 15 – Processo di formazione dei principi contabili in Gran Bretagna

L'ASB, pur essendo un organo autonomo ed indipendente, fa capo ad un organismo più ampio: il *Financial Reporting Council* (FRC). Sono *operating bodies* del FRC, oltre all'ASB, l'*Auditing Practices Board* (APB), il *Board for Actuarial Standard* (BAS), il *Professional Oversight Board* (POB), il *Financial Reporting Review Panel* (FRRP) ed infine l'*Accountancy and Actuarial Discipline Board* (AADB). Fra questi, gli organi preposti alla statuizione di principi contabili sono essenzialmente l'ASB ed il FRRP¹³⁵.

¹³⁵ Tanto l'ASB quanto il FRRP sono "subsidiary" del FRC. Per "subsidiary" si intende una società che è di proprietà o controllata da un'altra. In particolare, il FRRP ha il compito di indagare eventuali anomalie nei conti pubblicati dalle società, laddove questi contengano un apparente discostamento da un principio contabile o dal Company Act, in particolare relativamente all'esposizione di una rappresentazione veritiera e corretta. Cfr. THOMAS A., *Introduction to financial accounting*, McGraw-Hill, London, 2005

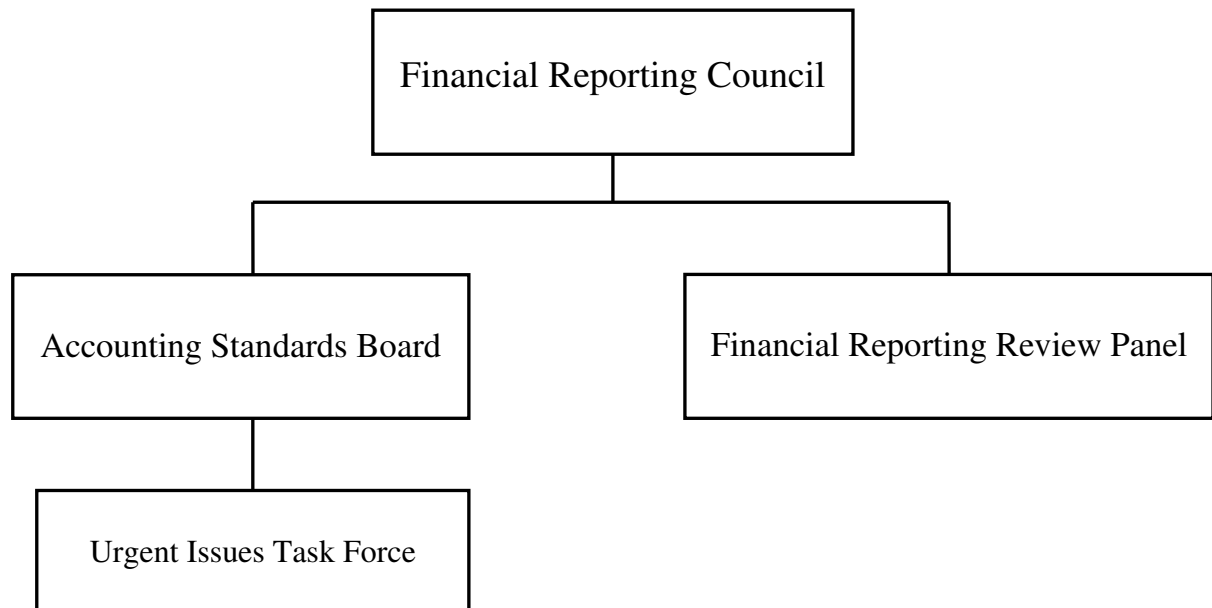


Figura 16 –Framework istituzionale britannico per la statuizione dei principi contabili nazionali
Fonte: THOMAS A., *Introduction to financial accounting*, McGraw-Hill, London, 2005, p. 14

Il FRC è composto da un Presidente e tre vice- Presidenti, nominati dal Ministro dell’Industria e del Commercio, d’intesa con il Governatore della Banca Centrale inglese. Nel Consiglio di Amministrazione siedono, accanto ad essi, un rappresentante del comitato consultivo delle professioni contabili, uno della borsa di Londra, uno dell’associazione nazionale degli industriali. Sono inoltre membri di diritto i Presidenti dell’ASB e del FRRP. Altri due membri sono nominati dal Governo e dalla Banca di Inghilterra. Partecipano al Consiglio, in qualità di osservatori, alcuni membri scelti tra coloro che materialmente redigono i bilanci societari (*preparers*), ed alcuni “fruitori” delle informazioni contabili rese (i revisori e gli analisti finanziari). Il *Financial Reporting Council* si riunisce di norma due volte l’anno (o con maggiore frequenza, qualora il suo Presidente lo ritenga opportuno). Il suo compito è quello di favorire il *corporate reporting* e la *governance*. A tal fine esso impartisce opportune istruzioni agli altri organismi con l’obiettivo di assicurare un efficiente sistema di informazione dei mercati finanziari. Questa attività si esplica, tra l’altro, attraverso la pubblicazione di rapporti relativi agli *standard* contabili ed attraverso iniziative sul piano politico quali, fra le altre, l’invio di idonee raccomandazioni al Governo affinché attui opportuni interventi legislativi (ad esempio, emendamenti del *Companies’ Act*) per implementare le recenti evoluzioni del *financial reporting*. Con riferimento in particolare all’ASB, il FRC gioca un ruolo di primo piano nell’indirizzarne il lavoro di elaborazione degli *standard* contabili.

Dall'ASB si differenzia il *Financial Reporting Advisory Board* (FRAB). Mentre l'ASB rivolge la propria attività al settore privato, al settore non profit (*Charities*), al Governo locale ed alle università, il FRAB è indirizzato essenzialmente al Governo centrale (*Treasury*) ed al *National Health Service* (NHS). Il FRAB ha il compito di promuovere il più elevato livello di *standard* possibile nel *financial reporting* del Governo, e di aiutare ad assicurare che qualsiasi adattamento o allentamento dai GAAP sia propriamente giustificato e spiegato. Il *Board* del FRAB è stato istituito nel 1996 come organo indipendente di revisione nel processo di formazione dei principi contabili per il Governo britannico. E' stato ufficializzato come organo istituzionale sulla base del *Government Resources and Accounts Act* del 2000, il quale chiedeva al Ministero del Tesoro di aprire delle consultazioni in merito ai principi contabili. I compiti del *Board* dal 1996 ad oggi sono andati via via aumentando, fino ad svolgere attività di indizio per il *financial reporting* dei vari dipartimenti, delle agenzie esecutive, degli organi pubblici esecutivi non dipartimentali, degli enti sanitari. Anche il FRAB agisce come organo indipendente.

Accanto a queste due realtà principali, ruotano poi tutta una serie di organismi più o meno coinvolti nell'emanazione di pareri, commenti, direttive, linee guida dei principi contabili. Fra questi di particolare rilievo è l'*International Federation of Accountants* (IFAC). L'IFAC è un'associazione di organi professionali contabili, i quali rappresentano ragionieri e dottori commercialisti impiegati in nella pratica professionale presso studi privati, imprese, università, nonché alcuni gruppi specializzati che interagiscono frequentemente con la professione contabile. L'IFAC lavora con l'obiettivo di sviluppare la pratica professionale e di armonizzare gli standard professionali in tutto il mondo, al fine di consentire a ragionieri e dottori commercialisti di fornire servizi di elevata qualità, nel pubblico interesse. Attraverso i suoi Board indipendenti, l'IFAC sviluppa principi internazionali relativi all'audit ed alla revisione (*International Standards on Auditing, Review, other Assurance, Quality Control and related services IAASB*), al codice etico (*International Code of Ethics IESBA*), all'istruzione (*International Education Standards IAESB*) ed al settore pubblico (*International Public Sector Accounting Standards IPSASB*). Inoltre l'IFAC collabora con lo IASB nella redazione dei principi contabili internazionali.

3.3.2. FRS 15: *Tangible Fixed Assets* (Immobilizzazioni materiali)

Dopo aver descritto il processo di formazione dei principi contabili internazionali britannici e gli organi principalmente coinvolti, passiamo ora ad analizzare il principio contabile relativo alla valutazione delle immobilizzazioni materiali, il *Financial Reporting Standard 15: Tangible Fixed Assets*¹³⁶.

Questo *standard*, pubblicato nel febbraio 1999, definisce i criteri contabili da adottare per la valutazione iniziale, la valutazione successiva, la rivalutazione e la svalutazione delle immobilizzazioni materiali. Il FRS 15 codifica buona parte di quelle che già erano prassi contabili consolidate. Il suo obiettivo è di garantire che le immobilizzazioni materiali siano inserite in contabilità su basi coerenti e, laddove sia adottata una politica di rivalutazione del bene, che tali rivalutazioni siano tenute aggiornate nel corso del tempo¹³⁷.

Il FRS 15 definisce i “*Tangible Fixed Assets*” come beni posseduti dall’entità economica per essere utilizzati nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarle ad altri, o per scopi amministrativi, durevolmente riportati in contabilità dall’entità economica.¹³⁸

Per quanto concerne l’ambito di applicazione, tale principio si applica a tutti i bilanci che sono predisposti con l’obiettivo di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economico-finanziaria dell’entità cui si riferisce¹³⁹. Le disposizioni previste da tale *standard* si applicano a *tutte* le immobilizzazioni finanziarie, ad eccezione degli investimenti immobiliari (alle quali si applica un altro principio, lo SSAP 19 “*Accounting for investment properties*”)¹⁴⁰.

Il metodo di misurazione proposto per la loro valutazione iniziale è quello del *costo*. Esso è dato dal prezzo di acquisto (se acquistato o prodotto in economia), al netto di eventuali sconti ed abbuoni, al quale vanno sommati tutti i costi imputabili direttamente alla messa in funzione del bene (i costi di consegna e di trasporto, di installazione, i compensi professionali di architetti ed ingegneri, etc.). E’ inoltre

¹³⁶ ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Financial Reporting Standard 15: Tangible Fixed Assets*, February 1999.

¹³⁷ FRS 15, *Summary*.

¹³⁸ FRS 15, *Definitions*.

¹³⁹ FRS 15, par. 3, *Scope*.

¹⁴⁰ FRS 15, par. 4, *Scope*.

direttamente imputabile il costo della manodopera diretta, mentre non vanno considerati i costi amministrativi ed altri costi generali¹⁴¹.

E' data inoltre la facoltà, non l'obbligo, di rivalutare successivamente tali beni. Qualora ciò avvenga, tale politica di rivalutazione deve essere adottata in maniera coerente per tutti gli *asset* della stessa categoria, ma non è necessario che venga applicata a tutte le categorie di *asset* possedute dall'ente. Tale valutazione successiva deve avvenire sulla base del *valore corrente* del bene alla data di bilancio¹⁴². Dunque, coerentemente con le disposizioni precedenti (ad es. il *Companies' Act*¹⁴³), il FRS 15 permette di scegliere se mantenere la valutazione del bene al costo (*cost model*) o se procedere ad una rivalutazione del bene sulla base del *fair value* (*revaluation model*). Il principio non statuisce una completa rivalutazione annuale, ma una completa rivalutazione ogni cinque anni, con la possibilità di rivalutazioni intermedie laddove si verifichi un'effettiva modifica di valore. Sono inoltre previsti appropriati metodi di valutazione per specifiche tipologie di beni. Ne consegue che questo approccio, rispetto al precedente, continua a dare a chi redige il bilancio la possibilità di scegliere fra più comportamenti possibili, ma gli *stakeholder* avranno la certezza che la politica scelta sarà applicata in maniera coerente (se non universale) ai prospetti finanziari.

Al fine di ripartire nel conto economico il costo dell'utilizzo del bene durevole nei vari anni, l'immobilizzazione materiale deve essere ammortizzata. Il metodo di ammortamento usato deve rispecchiare nella maniera più veritiera possibile il modo in cui i benefici economici dell'*asset* sono apportati all'entità economica. La quota di ammortamento verrà riportata come costo dell'esercizio cui si riferisce¹⁴⁴. Questa disposizione incorpora e, quindi sostituisce, buona parte delle indicazioni contenute nel SSAP 12 "*Accounting for depreciation*".

¹⁴¹ FRS 15, parr. 6-10, *Initial measurement*.

¹⁴² FRS 15, parr. 42-52, *Valuation*.

¹⁴³ In particolare, il *Companies' Act* del 1985 disponeva che i beni immateriali fossero iscritti in contabilità al loro prezzo di acquisto o costo di produzione. Ad ogni modo, il *Companies' Act* consentiva altresì di includere tali beni in bilancio al loro valore di mercato o costo corrente. Questo non doveva necessariamente avvenire alla data di bilancio, ma tale valore poteva essere determinato anche in data antecedente. I beni iscritti in bilancio come "*Tangible Fixed Asset at cost or valuation*" potevano dunque essere composti da alcuni beni valutati al costo storico d'acquisto, altri al valore corrente di mercato, ed altri ad un valore di mercato ad una data antecedente a quella di bilancio. Questo determinava un mix eterogeneo di metodi di valutazione. Il FRS 15 ha appunto cercato di risolvere questo problema.

CRANER J., *Fixed Asset Valuation: the ups and (more particularly) the downs*, The Association of Chartered Certified Accountants Newsletter, February 2003.

¹⁴⁴ FRS 15, par. 77, *Depreciation*.

Laddove un bene registri una perdita durevole di valore (ossia il valore del bene scenda al di sotto del suo *book value*¹⁴⁵), allora occorre dare luogo ad un *impairment test*, così come previsto dal FRS 11¹⁴⁶. Anche prima della pubblicazione del FRS 11, l'applicazione dei principi contabili di base prevedeva che qualora il valore di un bene avesse subito una perdita di valore, in bilancio sarebbe stato necessario iscrivere tale minor valore. Il contributo del FRS 11 è quello di definire i principi e la metodologia per seguire questo approccio. In breve, una revisione del valore di un'immobilizzazione o dell'avviamento a causa di una perdita durevole di valore deve essere effettuata se gli eventi o i cambiamenti della situazione finanziaria indicano che il valore contabile del bene o dell'avviamento non può essere recuperabile. L'ammontare recuperabile è il valore più alto tra il suo valore realizzabile ed il suo valore d'uso (economico o corrente). Il bene deve essere svalutato per la parte di valore contabile che eccede il valore recuperabile, e la perdita va iscritta in conto economico. Il FRS 15 fornisce una guida per determinare il valore d'uso. In particolare, se il valore di singoli beni non può essere misurato, l'entità economica deve identificare delle "unità generatrici di reddito" (ovvero gruppi di *asset*) ed applicare l'*impairment* ad esse.

In sintesi, laddove il valore del bene differisca dal suo valore contabile in quanto più basso, il FRS 11 richiede che esso debba essere svalutato. Laddove invece il bene è iscritto ad un valore inferiore al suo valore di mercato, i redattori del bilancio possono scegliere se rivalutarlo o no, ma il FRS 15 impone una coerente applicazione di questa scelta (a tutti i beni della categoria).

Questo è, in breve, quanto prescritto dal FRS 15 con riguardo alla generica categoria delle immobilizzazioni materiali. Le principali analogie e differenze tra lo IAS 16 ed il FRS 15 sono riportate nella Tabella 5.

¹⁴⁵ Valore contabile.

¹⁴⁶ FRS 11, *The impairment of Fixed Assets and Goodwill*.

	IAS 16	FRS 15
Ambito d'applicazione	<p>Si applica a tutti gli immobili, impianti e macchinari, ad eccezione (IAS 16, par. 3-5):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Investimenti immobiliari (IAS 40); – Immobili, impianti, macchinari classificati come posseduti per la vendita (IFRS 5); – Attività biologiche connesse all'attività agricola (IAS 41); – Rilevazione e misurazione di attività relative all'esplorazione ed alla valutazione di risorse minerarie; – Diritti e riserve minerari quali petrolio, gas naturale e simili risorse non rinnovabili; <p>Tuttavia lo IAS 16 si applica ad immobili, impianti e macchinari utilizzati per sviluppare o mantenere tali beni</p>	<p>Ha un ambito applicativo più ampio, in quanto si applica a tutte le immobilizzazioni materiali tranne (FRS 15, par. 4):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Investimenti immobiliari (IAS 40)
Definizioni	<p>Immobili, impianti e macchinari sono definiti come beni tangibili che:</p> <ul style="list-style-type: none"> b) sono posseduti per essere utilizzati nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarli ad altri o per scopi amministrativi; e c) ci si attende che siano utilizzati per più di un esercizio. <p>Il valore residuo di un bene è il valore stimato che l'entità economica potrebbe ricevere in quel momento dalla sua dismissione, al netto dei costi stimati di dismissione, se il bene fosse già al tempo e nella condizione attesa alla fine della sua vita utile.</p>	<p>La definizione di immobilizzazioni materiali è simile, sebbene la dicitura differisca leggermente, poiché la definizione fa riferimento a beni che hanno sostanza fisica e sono usati in modo durevole nelle attività dell'ente (FRS 15, par. 2).</p> <p>I valori residui sono basati sui prezzi dominanti alla data d'acquisto o di rivalutazione (FRS par.2). Perciò mentre lo IAS 16 tiene conto delle variazioni nei prezzi fino alla data di bilancio, non vale lo stesso per il FRS 15 (a meno che l'attività non sia valutata alla data di bilancio). Né lo IAS 16 né il FRS 15 prendono in considerazione variazioni future dei prezzi.</p> <p>Le altre definizioni sono simili a quelle dello IAS 16.</p>

<p><i>Rilevazione</i></p>	<p>Un elemento di immobili, impianti e macchinari deve essere rilevato come un'attività se, e soltanto se:</p> <p>a) è probabile che all'entità economica affluiranno benefici economici futuri; e</p> <p>b) è possibile determinare attendibilmente il costo del bene (IAS 16, par. 7).</p> <p>L'entità valuta in base a tale principio di rilevazione tutti i suoi costi di immobili, impianti e macchinari nel momento in cui questi sono sostenuti (IAS 16, par. 10).</p>	<p>Non ci sono specifici criteri di rilevazione nel FRS 15, ma criteri simili a quelli indicati nel FRS 5 (par. 20)</p>
<p><i>Misurazione al momento della rilevazione iniziale</i></p>	<p>La misurazione iniziale deve avvenire in base al criterio del costo (IAS 16, par. 15).</p> <p>Il costo comprende:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il prezzo d'acquisto (al netto di sconti ed abbuoni); • eventuali costi direttamente attribuibili per portare il bene nel luogo e nelle condizioni necessarie al funzionamento nel modo inteso dal management; • la stima iniziale dei costi di smantellamento e di rimozione del bene e ripristino del sito (IAS 16, par. 16). <p>Non viene fornita una specifica definizione di costi direttamente imputabili, ma delle esemplificazioni (IAS 16, par. 17)</p> <p>Nessuna menzione di beni ricevuti in donazione</p>	<p>Idem (FRS 15, par. 6)</p> <p>Simile (FRS 15, par. 7-8)</p> <p>I costi direttamente imputabili sono definiti come:</p> <ul style="list-style-type: none"> • costi del personale direttamente impiegato per l'acquisizione e la produzione del bene specifico; e • costi incrementali che sarebbero stati evitati solo se il non fosse stato costruito o acquisito. <p>E' altresì fornita una lista di esempi, molto simile a quella dello IAS 16 (FRS 15, PAR. 9-10)</p> <p>Gli enti <i>non profit</i> devono rilevare i beni immobili donati donazione al loro valore corrente alla data in cui li hanno ricevuti (FRS 15, par. 17)</p>

<p style="text-align: center;">Valutazione successiva alla rilevazione</p>	<p>L'entità economica deve scegliere se applicare il modello del costo oppure il modello della rideterminazione del valore, e deve applicare il criterio scelto all'intera classe di immobili, impianti e macchinari (IAS 16, par. 29)</p> <p><u>Metodo del costo</u></p> <p>Secondo questo metodo, il bene è valutato al costo al netto degli ammortamenti accumulati e delle perdite durevoli di valore. (IAS 16, par. 30)</p> <p><u>Metodo della rideterminazione</u></p> <p>Secondo questo metodo, un'intera classe di immobili, impianti e macchinari deve essere valutata al <i>fair value</i>, pari al suo <i>fair value</i> alla data della rideterminazione del valore al netto di qualsiasi successivo ammortamento accumulato e di qualsiasi successiva perdita durevole di valore. (IAS 16, par. 31, 36).</p> <p>Le rideterminazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità affinché il valore contabile non differisca in maniera rilevante dal <i>fair value</i> alla data di bilancio. (IAS 16, par. 31).</p> <p>Per quegli <i>asset</i> il cui <i>fair value</i> può subire significative e frequenti oscillazioni, può essere necessaria una verifica valutativa annuale. Altrimenti potrebbe essere sufficiente una rivalutazione ogni 3 o 5 anni. (IAS 16, par. 34)</p> <p>Se il valore contabile di un bene è aumentato per effetto di una rivalutazione, l'incremento di valore del bene deve essere imputato ad una riserva di rivalutazione del patrimonio netto. Tuttavia l'aumento deve essere rilevato in CE se annulla una precedente svalutazione imputata a CE. (IAS 16, par. 39)</p>	<p>Simile. Laddove sia adottata una politica di rideterminazione, essa deve essere applicata a singole classi di immobilizzazioni materiali (FRS 15, par. 42)</p> <p>Idem, laddove sia adottato il metodo del costo storico.</p> <p>Qualora è adottato un criterio di rideterminazione, l'intera categoria di beni deve essere rivalutata al valore corrente alla data di bilancio. (FRS 15, par. 3, 61)</p> <p>Almeno ogni 5 anni occorre procedere ad una rivalutazione complessiva, con una valutazione intermedia il 3° anno e negli anni in cui si verifichi una variazione consistente di valore. (FRS 15 par. 48)</p> <p>Simile (FRS 15, par. 63)</p>
---	---	--

	<p>Se il valore contabile di un bene è diminuito a seguito di una rideterminazione, tale diminuzione deve essere rilevata in CE. Tuttavia tale aumento deve essere imputato direttamente a riduzione della riserva di rivalutazione di patrimonio netto, se esistente, nella misura in cui è capiente. (IAS 16, par. 40)</p>	<p>Simile nella maggior parte dei casi., ma le perdite di valore a seguito di rideterminazione dovute ad una chiara consumo dei benefici economici deve essere completamente imputata al CE. (FRS 15, par. 65)</p>
<i>Ammortamento</i>	<p>Il valore ammortizzabile di un'attività deve essere ripartito in base ad un criterio sistematico durante la sua vita utile. (IAS 16 par. 50)</p> <p>Ciascun bene che abbia un valore rilevante deve essere ammortizzato separatamente, ma quelli che hanno uguale vita utile e metodo di ammortamento possono essere raggruppati ai fini dell'ammortamento. (IAS 16, parr. 43, 45)</p> <p>Nessun equivalente</p> <p>La vita utile, il valore residuo e il metodo d'ammortamento adottato deve essere rivisto almeno alla chiusura di ogni esercizio.</p>	<p>Gli stessi principi di base dello IAS 16, ma maggiori disposizioni in caso di non-ammortamento.</p> <p>Idem (FRS 15, par. 77)</p> <p>Simile. Laddove un'attività comprenda due o più elementi maggiori, con vita utile sostanzialmente differente, devono essere ammortizzati separatamente per la loro vita utile rispettiva. (FRS 15, par. 83)</p> <p>Gli <i>asset</i>, diversi dai terreni non ammortizzabili, devono essere oggetto di una rideterminazione annuale laddove essi non vengano ammortizzati a causa della loro immaterialità o perché la loro vita utile residua stimata eccede i 50 anni. (FRS 15, par. 89)</p> <p>Simile, anche se il FRS 15 non fa riferimento ad una revisione annuale del metodo di ammortamento (FRS 15, par. 93, 95)</p>
<i>Eliminazione contabile</i>	<p>Un bene è eliminato dal bilancio quando è dimesso o quando non darà futuri benefici economici (IAS 16, par. 67)</p>	<p>Nessun esplicito riferimento nel FRS 15.</p> <p>Le altre disposizioni a riguardo sono simili.</p>

Informazioni integrative	<p>Per ciascuna classe di immobili, impianti e macchinari il bilancio deve indicare (IAS 16, par. 73):</p> <ul style="list-style-type: none"> • i criteri per la determinazione del valore contabile lordo; • il criterio di ammortamento utilizzato; • le vite utili o il tasso di ammortamento utilizzato; • una tabella di riconciliazione del valore contabile ad inizio ed a fine esercizio <p>Il bilancio deve inoltre indicare (IAS 16, par. 74):</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'esistenza e l'ammortare di vincoli sulla titolarità e proprietà dei beni; • l'importo delle spese rilevate nel valore contabile di un bene nel corso della sua costruzione; • l'ammontare degli impegni contrattuali in essere; • l'importo della compensazione, ad opera di terzi, per perdite durevoli di valore di beni, loro perdita o dismissione. <p>In caso di rideterminazione del valore dei beni occorre indicare (IAS 16, par. 77):</p> <ul style="list-style-type: none"> • i metodi e le ipotesi per la stima del <i>fair value</i>; • la data della rideterminazione; • se è stato coinvolto un perito indipendente; • il valore contabile nel caso fosse stato adottato il criterio del costo; • la riserva di rivalutazione. 	<p>Nessuna disposizione specifica.</p> <p>Idem</p> <p>Idem</p> <p>Simile</p> <p>Nessuna disposizione specifica nel FRS 15, ma simili nel <i>Companies' Act</i> dell'85.</p> <p>Nessuna disposizione specifica</p> <p>Nessuna disposizione specifica nel FRS 15, ma simili nel <i>Companies' Act</i> dell'85.</p> <p>Nessuna specifica disposizione.</p> <p>Per ogni classe di beni rivalutati occorre indicare (FRS 15, par. 74):</p> <ul style="list-style-type: none"> • le basi di valutazione e se i costi di acquisto o di vendita sono stati rispettivamente inclusi o dedotti; • idem, ma si richiede inoltre di fornire informazioni sull'ammontare della rivalutazione e sulla data dell'ultima rideterminazione complessiva; • idem, ma va indicato il nome e la qualifica; • Idem; • Simili indicazioni nel <i>Companies' Act</i> dell'85.
---------------------------------	---	--

Tabella 5 – IAS 16 e FRS 15 a confronto

Fonte: nostra elaborazione da PRICE WATERHOUSE COOPERS, *IFRS and UK GAAP. A comparison*, CCH, London, 2007

Con riferimento ai beni di interesse storico, artistico e archeologico, lo *standard* in parola non dà espressa menzione del trattamento da adottare per gli *heritage asset*. Tuttavia sono presenti alcune disposizioni che potrebbero in qualche modo adattarsi a tale tipologia di beni; nell'*Appendix IV* si fa riferimento alle immobilizzazioni ricevute in donazione (*Donated tangible fixed assets*), ed ai beni storici (e simili) inalienabili (*Inalienable, historic and similar assets*). Gli enti *non profit*, infatti, ricevono di frequente beni in donazione; inoltre, spesso ricevono immobilizzazioni materiali delle quali non possono disporre (non possono venderle) senza un consenso esterno, nonché beni di particolare interesse storico, scientifico o artistico. Secondo il FRS, tali beni dovrebbero essere iscritti in bilancio per riflettere che¹⁴⁷:

- il bene darà luogo a benefici economici futuri (anche se non in termini di *cash-flow*);
- l'ente ha la custodia del bene;
- l'ente ha investito fondi nel bene (per la sua conservazione, il mantenimento, il restauro, etc.)

Tuttavia spesso tali beni presentano difficoltà di valutazione in quanto i metodi di misurazione tradizionali non sono sufficientemente affidabili. Inoltre, anche laddove tale valutazione sia praticabile, i costi che ne deriverebbero potrebbero essere maggiori dei benefici derivanti agli *stakeholder* dal valutare la corretta gestione dei beni. Qualora ciò sia dimostrato, potrebbero essere maggiormente adatti degli approcci alternativi per la valutazione di quei beni, accompagnati da adeguate informazioni integrative sulle motivazioni che hanno condotto al differente trattamento, e all'età, natura e dimensione dell'*asset* in esame, nelle note esplicative al bilancio. Tale criterio è accettabile durante la prima implementazione del FRS quando, sulla base delle politiche contabili precedentemente esistenti, un'azienda non profit detiene immobilizzazioni materiali che non sono state iscritte come disposto nel FRS e per le quali non sono disponibili stime affidabili di costi o di valore in base ad un'analisi costi-benefici¹⁴⁸.

Tali beni non hanno un costo per l'ente, e dunque la loro rilevazione iniziale dovrebbe essere al loro *valore corrente* al momento del lascito. Poiché questa è una specifica previsione che riguarda gli enti *non profit*, al di là del principio innanzi

¹⁴⁷ FRS 15, Appendix IV, *Inalienable, historic and similar assets*.

¹⁴⁸ FRS 15, par. 18, *Initial measurement*.

esposto, il FRS rinvia per maggiori dettagli alla guida ed agli *Statements of Recommended Practice* (SORPs) previsti per questo specifico settore¹⁴⁹.

3.4. International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) n. 17: Property, plant and equipment

Nel primo capitolo abbiamo descritto il percorso che ha condotto all'elaborazione di principi contabili internazionali specifici per il settore pubblico. In questa sede si vuole analizzare lo standard relativo alla valutazione delle immobilizzazioni materiali (immobilizzazioni, impianti e macchinari), l'*International Public Sector Accounting Standard 17: Property, plant and equipment*¹⁵⁰.

In linea generale, questo principio si applica a quelle «attività materiali che:

- sono possedute dall'entità economica per essere utilizzate nella produzione o nella fornitura di beni o servizi, per affittarle ad altri, o per scopi amministrativi; e
- ci si attende che siano utilizzate per più di un periodo contabile di riferimento»¹⁵¹.

Ne sono dunque esempi i terreni, gli immobili operativi, le infrastrutture, i macchinari, la rete elettrica, i porti, gli aeroporti, le navi, gli aerei, le attrezzature militari, i veicoli, i mobili, le apparecchiature.

Secondo questo *standard* tali attività dovrebbero essere iscritti in bilancio quando si ritiene con una sufficiente certezza che l'ente godrà di benefici economici futuri o di servizi potenziali riferibili a quel bene e si possibile determinare in maniera attendibile il costo o il *fair value* del bene. Il concetto di *fair value* è definito dallo stesso *standard* come

¹⁴⁹ FRS 15, Appendix IV, par. 7, *Donated tangible fixed assets*.

¹⁵⁰ INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD BOARD, *International Public Sector Accounting Standard 17: Property, plant and equipment*, December 2001. L'IPSAS 17 è stato successivamente aggiornato con la pubblicazione di una nuova versione dello stesso standard nel 2007, dunque valido a partire dall'1 gennaio 2008.

¹⁵¹ IPSAS 17, par. 13, *Definitions*. La prima parte della definizione combacia esattamente con la definizione di *Tangible Fixed Assets* fornita dal FRS 15. Nella seconda parte invece, mentre il FRS 15 fa riferimento ad una presenza durevole del bene nella rendicontazione contabile dell'entità economica, l'IPSAS 17 punta l'accento sul loro durevole utilizzo. Si nota una sostanziale coincidenza con la definizione contenuta nello IAS 16.

«il corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o un passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili in un'operazione fra terzi»¹⁵²

Il metodo di valutazione indicato per questa tipologia di beni è, pertanto, quello del *costo* o, in alternativa, del *fair value*. Secondo il par. 22 dell'IPSAS 17, infatti, la valutazione iniziale del valore di immobili, impianti e macchinari deve avvenire al costo. Tuttavia qualora tale attività sia acquisita senza il sostenimento di un corrispettivo (gratuitamente), o ad un costo significativamente basso, tale valore viene fatto pari al suo *fair value* al momento della sua acquisizione¹⁵³. Ma quali sono gli elementi da considerare nel costo? Il costo, secondo il par. 26 dello stesso principio, è dato dal suo prezzo d'acquisto (comprensivo di eventuali dazi all'importazione ed altre tasse d'acquisto non recuperabili) e da tutti i costi imputabili direttamente alla messa in funzione del bene (come ad esempio i costi di consegna e di trasporto, di installazione, i compensi professionali di architetti ed ingegneri, etc.), al netto di eventuali sconti, resi o abbuoni¹⁵⁴. Successivamente alla rilevazione iniziale, il bene dovrà poi essere iscritto al suo valore contabile, ossia la costo storico al netto del fondo ammortamento che raccoglie gli ammortamenti accumulati nel corso degli anni, comprensivo di qualsiasi perdita durevole di valore accumulata (*cost model*). E' tuttavia consentito un trattamento contabile alternativo, che consiste nell'iscrizione dell'attività ad un valore rivalutato, fatto pari al *fair value* al momento della rivalutazione al netto del fondo ammortamento e delle perdite durevoli di valore (*revaluation model*). Tali rivalutazioni devono essere effettuate con sufficiente regolarità, affinché il valore contabile non differisca eccessivamente da quello che sarebbe determinato utilizzando il *fair value* alla data di bilancio.¹⁵⁵

Per quanto concerne l'ammortamento, questo è effettuato al fine di ripartire sistematicamente il costo del bene per la durata della sua vita utile. Il metodo

¹⁵² IPSAS 17, par. 13, *Definitions*.

¹⁵³ Ad esempio, un costruttore potrebbe mettere a disposizione gratuitamente o ad un costo significativamente ridotto un terreno ad un ente locale, per consentirgli di realizzare parchi, strade o sentieri. Oppure ancora l'attività potrebbe essere acquisita gratuitamente attraverso l'esercizio dei poteri di confisca da parte della pubblica amministrazione. In tutte queste circostanze il costo dell'elemento da contabilizzare è il suo *fair value* al momento della sua effettiva acquisizione.

Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano, 2000

¹⁵⁴ Si nota quindi una perfetta corrispondenza con quanto previsto dal FRS 15 e dallo IAS 16.

¹⁵⁵ IPSAS 17, par. 42-87, *Measurement after recognition*. Simile a quanto previsto per lo IAS 16 e per il FRS 15.

d'ammortamento utilizzato deve riflettere il modo in cui tale bene apporta benefici economici o servizi potenziali all'ente che li detiene¹⁵⁶.

Qualora uno dei beni iscritti tra le immobilizzazioni materiali subisca una perdita durevole di valore, allora si applicano le disposizioni previste dallo IAS 16 relative all'*impairment test*¹⁵⁷.

Sono inoltre richieste informazioni¹⁵⁸ integrative in merito alle attività contabilizzate, ed in particolare:

- la specificazione dei criteri impiegati nel determinare il valore lordo iscritto;
- la spiegazione dei criteri di ammortamento, l'indicazione delle aliquote utilizzate, e del fondo ammortamento ad inizio ed a fine esercizio;
- l'indicazione della vita utile¹⁵⁹ dei beni;
- l'indicazione degli incrementi, dismissioni, acquisizioni e perdite relative al bene;
- eventuali altri movimenti.

Questo è, in estrema sintesi, quanto prescritto dall'IPSAS 17 con riferimento alla generica categoria degli immobili, impianti e macchinari. Esso è espressamente tratto dal principio contabile internazionale IAS 16. Dunque i due standard sono sostanzialmente simili, presentando solo talune differenze, evidenziate nella Tabella 6.

¹⁵⁶ IPSAS 17, par. 59-78, *Depreciation*. Si nota una sostanziale simmetria con quanto previsto dallo IAS 16 e dal FRS 15.

¹⁵⁷ IPSAS 17, par. 79, *Impairment*. Su questo aspetto si nota una differenza rispetto al FRS 15, dedica solo un breve accenno al trattamento da adottare in caso di perdita durevole di valore del bene.

¹⁵⁸ IPSAS 17, par. 88-94, *Disclosure*.

¹⁵⁹ La vita utile è data o dal periodo di tempo nel quale ci si attende di utilizzare il bene o dalla quantità di produzione o il numero di unità simili che ci si aspetta di ottenere dall'utilizzo del bene. Cfr. IPSAS 17, par. 13, *Definitions*.

	IAS 16	IPSAS 17
<i>Relazione con l'IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale. and Discontinued Operations</i>	Riflette le modificazioni apportate dall'emanazione del IFRS 5.	Il <i>Public Sector Committee</i> ha considerato non applicabile lo IFRS 5 (Attività non correnti possedute per la vendita e attività operative cessate) alle entità economiche del settore pubblico.
<i>Trattamento degli heritage asset</i>	Lo IAS 16 non contiene una simile previsione.	L'IPSAS 17 non obbliga né proibisce la rilevazione degli <i>heritage asset</i> . Qualora un'entità economica decida di iscrivere in bilancio tali beni patrimoniali, dovrà conformarsi alle disposizioni sulle informazioni integrative richieste per questa tipologia di beni e può, ma non è obbligata, conformarsi anche alle altre disposizioni previste dal presente principio.
<i>Misurazione al momento della rilevazione iniziale</i>	Lo IAS 16 dispone che gli elementi di immobili, impianti e macchinari siano rilevati al costo	L'IPSAS 17 stabilisce che qualora uno di tali elementi sia acquisito gratuitamente o a costi significativamente ridotti, il suo costo si fatto pari al suo <i>fair value</i> alla data della sua effettiva acquisizione.
<i>Valutazione successiva alla rilevazione</i>	Lo IAS 16 prescrive che, laddove un'entità economica adotti il metodo della rideterminazione ad iscriva gli elementi di immobili, impianti e macchinari all'ammontare rivalutato, l'ammontare del rispettivo costo storico deve essere comunque indicato	Questa disposizione non è inclusa nell'IPSAS 17
<i>Incrementi e decrementi derivanti da rivalutazioni</i>	Secondo le disposizioni dello IAS 16, gli incrementi ed i decrementi derivanti da rivalutazione possono essere pareggiati solo sulla base del singolo bene in questione	Secondo le disposizioni dell'IPSAS 17, gli incrementi ed i decrementi derivanti da rivalutazione possono essere controbilanciati sulla base della categoria di beni

<p><i>Disposizioni transitorie</i></p>	<p>Lo IAS 16 contiene disposizioni transitorie solo per quelle entità economiche che hanno già adottato gli IFRS.</p> <p>Lo IAS 16 non contiene tali disposizioni transitorie</p>	<p>L'IPSAS 17 contiene disposizioni transitorie sia per la prima data di adozione sia per il passaggio dalla precedente versione dello stesso <i>standard</i>.</p> <p>L'IPSAS 17 contiene delle disposizioni transitorie che consentono alle entità economiche di non rilevare contabilmente gli immobili, impianti e macchinari per i primi 5 esercizi dalla data di prima adozione dello <i>standard</i>.</p> <p>Tali disposizioni transitorie consentono altresì alle entità economiche di iscrivere in bilancio gli immobili, impianti e macchinari al <i>fair value</i> durante la prima adozione dello <i>standard</i>.</p>
<p><i>Definizioni</i></p>	<p>Lo IAS 16 non contiene tali disposizioni</p>	<p>L'IPSAS 17 contiene le definizioni di “<i>impairment loss of a non-cash generating asset</i>” e “<i>recoverable service amount</i>”.</p> <p>Nell'IPSAS 17 sono stati inclusi commenti addizionali rispetto allo IAS 16 per chiarire l'applicabilità di tali <i>standard</i> contabili alle entità economiche del settore pubblico.</p>

Tabella 6 – IAS 16 e IPSAS 17 a confronto

Fonte: INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD BOARD, *International Public Sector Accounting Standard 17: Property, plant and equipment, 2007*

Con riferimento alla particolare tipologia di beni oggetto della presente analisi, i beni patrimoniali culturali (*heritage asset*), il principio contabile in parola dedica delle precise disposizioni. Innanzitutto già nella definizione del suo ambito di applicazione¹⁶⁰, lo *standard* per il settore pubblico n. 17 specifica che esso va adottato per la contabilizzazione di immobili, impianti e macchinari ad eccezione di due casi:

- a) quando per gli stessi beni si è già provveduto ad utilizzare un trattamento contabile differente, sulla base di un altro IPSAS;
- b) con riferimento agli *heritage asset*. Tuttavia agli *heritage asset* che vengono rilevati, si applicano le disposizioni relative alle informazioni integrative.

Dunque l'IPSAS 17 non definisce gli *heritage asset* né prescrive la loro rilevazione in bilancio (a meno che tali beni non ricadano nella definizione di “*property, plant and equipment*”) ¹⁶¹. Il principio contabile si limita ad indicare alcune caratteristiche di questi beni ed a citarne degli esempi: si tratta di attività di particolare importanza culturale, ambientale o storica, quali edifici e monumenti storici, siti archeologici, aree protette e riserve naturali, opere d'arte. Le peculiarità di tali beni sono, fra le altre, che:

- il loro valore culturale, ambientale, educativo e storico non può essere riflesso completamente da un valore finanziario basato esclusivamente sul prezzo di mercato;
- degli obblighi normativi possono imporre divieti o stretti vincoli alla loro vendita;
- si tratta di beni spesso insostituibili, e il loro valore può aumentare nel corso degli anni anche se le loro condizioni fisiche si deteriorano;
- può essere difficile stimarne la vita utile, che in alcuni casi può estendersi anche a migliaia di anni.

Molti *heritage asset* sono detenuti da enti del settore pubblico, in quanto acquisiti nel corso degli anni attraverso diverse modalità (acquisto, donazione, lascito, confisca). Il più delle volte questi beni non sono posseduti per la loro attitudine a generare flussi finanziari, e possono altresì esistere degli ostacoli legali o sociali per il loro utilizzo in tal senso. Inoltre alcuni *heritage asset* hanno dei servizi potenziali che non coincide con il loro

¹⁶⁰ IPSAS 17, par. 2-12, *Scope*.

¹⁶¹ IPSAS 17, parr. 8-11, *Heritage asset* (Beni patrimoniali).

valore patrimoniale; basti pensare ad un edificio storico adibito a sede per uffici. In questi casi tali beni potrebbero essere rilevati e valutati secondo le disposizioni previste per gli immobili, impianti e macchinari. Tuttavia in altre circostanze il servizio potenziale di tali *asset* è limitato alle loro caratteristiche patrimoniali, come nel caso di monumenti e rovine. Dunque l'esistenza o meno di servizi potenziali alternativi legati al bene può influenzare la scelta del criterio di valutazione.

In sintesi, se gli *heritage asset* sono rilevati da un ente del settore pubblico, l'IPSAS 17 dispone che vengano fornite le stesse informazioni integrative previste per gli immobili, impianti e macchinari e consente, ma non impone, che vengano applicate le medesime disposizioni in merito alla loro valutazione. Null'altro è aggiunto con riferimento al trattamento da adottare per gli *heritage asset* che non sono iscritti in bilancio.

Da quanto finora esposto, emerge che il trattamento contabile degli *heritage asset* non è omogeneo a livello nazionale ed internazionale (tra Italia e UK), né confrontando giurisdizione nazionale ed internazionale (UK-IPSAS).

La Tabella 7 riassume e confronta le disposizioni esistenti relative agli *heritage asset* contenute nei principi contabili nazionali ed internazionali relativi alle immobilizzazioni materiali.

<i>Organismo/ Paese</i>	<i>Principio contabile</i>	<i>Rilevazione</i>	<i>Criterio di valutazione</i>	<i>Informazioni integrative</i>	<i>Note esplicative</i>
IASB	IAS 16 <i>Property, plant and equipment</i>	Nessun riferimento specifico agli <i>heritage asset</i>			
OIC	PC 16 Le immobilizzazioni materiali	Nessun riferimento specifico agli <i>heritage asset</i>			
<i>Accounting Standard Board (ASB)</i> UK	FRS 15 <i>Tangible fixed asset</i> (Immobilizzazioni materiali)	Dispone la rilevazione in bilancio degli <i>heritage asset</i> laddove tali beni possano essere valutati in maniera affidabile ed i costi di questa operazione non risultino eccessivi. Esorta, ma non obbliga, all'iscrizione di beni acquisiti nel passato.	Metodo del costo. I beni donati sono valutati al loro valore corrente.	Dispone la divulgazione di informazioni integrative sulle motivazioni del trattamento contabile adottato, sull'età, la natura, la tipologia dei beni nonché sul loro utilizzo	Disposizioni aggiuntive che derivando dal <i>Charities SORP</i> e dal <i>Government Financial Reporting Manual</i>
IPSASB	IPSAS 17 <i>Property, plant and equipment</i>	Fa espresso riferimento agli <i>heritage asset</i> , pur non prescrivendole la rilevazione, a meno che tali beni non rispecchino la definizione di immobili, impianti e macchinari	Per gli <i>heritage asset</i> rilevati, alle entità economiche è consentito, ma non prescritto, di applicare le disposizioni relative ai metodi di valutazione previsti.	Per gli <i>heritage asset</i> rilevati in bilancio, si richiedono le stesse informazioni integrative previste per gli immobili, impianti e macchinari	Non indica il trattamento da adottare per gli <i>heritage asset</i> non rilevati in bilancio

Tabella 7 – Disposizioni sugli *heritage asset* contenute nei principi contabili nazionali ed internazionali relativi alle immobilizzazioni materiali a confronto
Fonte: nostra elaborazione e adattamento da ACCOUNTING STANDAR BOARD, *Heritage Assets: can accounting do better?*, Discussion paper, 2006

BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 3

Monografi, pubblicazioni ufficiali ed articoli apparsi in riviste

AA.VV., *Contabile 2006*, Memento Pratico, Ipsoa-Francis Lefebvre, 2005

AA.VV., *Principi contabili internazionali*, Memento Pratico, Ipsoa-Francis Lefebvre, 2004

AA.VV., *Prontuario dei principi contabili internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Financial Reporting Standard 15: Tangible Fixed Assets*, 1999

ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffè, Milano, 1978

BARBATI C., CAMMELLI M., SCIULLO G. (a cura di), *Il diritto dei beni culturali*, Il Mulino, Bologna, 2003

BRUNI G., *Revisione Aziendale e di Bilancio*, ISEDI, Torino, 2004

CAIRNS D. (a cura di), *Applying International Accounting Standards*, 3rd Edition, Tolley, 2002

CAMMELLI M. (a cura di), *Il Codice dei beni culturali e del paesaggio*, Il Mulino, Bologna, 2004

CAMMELLI M. (a cura di), *La nuova disciplina dei beni culturali e ambientali*, Il Mulino, Bologna, 2000

CARATOZZOLO M., *Il bilancio d'esercizio*, Giuffrè, Milano, 1998

CHARITIES' COMMISSION, 2005 *Charities' Statement of Recommended Practices (SORP)*

CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY, 2005 *Statement of Recommended Practices (SORP) for local authorities*

COMMISSIONE D'INDAGINE PER LA TUTELA E LA VALORIZZAZIONE DEL PATRIMONIO STORICO, ARCHEOLOGICO, ARTISTICO E DEL PAESAGGIO, *Per la salvezza dei beni culturali in Italia: Atti e documenti della Commissione d'indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio*, Colombo, Roma, 1967

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano, 2000

CRANER J., *Fixed Asset Valuation: the ups and (more particularly) the downs*, The Association of Chartered Certified Accountants Newsletter, February 2003

D'ALESSIO L., *I principi contabili internazionali e nazionali nel sistema dei bilanci delle aziende pubbliche: la valutazione delle immobilizzazioni materiali nel bilancio dello Stato*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma

DI JORIO S., *Disciplina dei beni culturali e ambientali*, in “Ambiente & Territorio”, Maggioli Editore, Milano, 2001

ENGLISH HERITAGE, *Managing local authority heritage asset – some guiding principles for decision makers*, June 2003

EPSTEIN B.J., JERMAKOWICZ E.K., *IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Wiley, 2007

FONDAZIONE ARISTEIA, Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, documento n. 18, *Elaborazione di standards contabili in ambito europeo. Alcune esperienze a confronto*, Roma, 2003

FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *L'armonizzazione nell'Unione Europea*, Documento n. 13 del 22 maggio 2002, Roma

FORTE F., MANTOVANI M., *Manuale di economia e politica dei beni culturali*, Rubbettino, Catanzaro, 2004

FRIZZERA B., *Principi contabili nazionali e internazionali*, IlSole24Ore, Milano, 2003.

GARGALLO F., *Evoluzione storica e giuridica dei beni culturali dall'unità d'Italia al Codice Urbani. Cenni sulla tutela paesistica*, CENSO, Roma, 2006

GIANNINI M.S., *I beni culturali*, in “Rivista trimestrale di diritto pubblico”, Giuffrè, Milano, 1976

GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 1° e 2° volume, RIREA, 2007, Roma

HM TREASURY AND DEVOLVED ADMINISTRATIONS, *Government Financial Reporting Manual 2007-2008*

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*, 2006

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD, *International Accounting Standard 16: Property, plant and equipment*, 2005

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD BOARD, *International Public Sector Accounting Standard 17: Property, plant and equipment*, 2001 and 2007

LOWERTH D., *Accounting Standards in the UK public administrations: experiences and perspectives*, in ZAMBON S. (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006

MACKENZIE B., SIMMONDS A., *International Accounting Standards: a guide to preparing accounts*, 3rd Edition, Deloitte & Touche, 2001

MANCUSO S., *Per una metodologia della valorizzazione dei beni archeologici. Analisi e prospettive in Calabria*, Rubbettino, Catanzaro, 2004

MEZZETTI L. (a cura di), *I beni culturali*, Cedam, Padova, 1995

MIRZA A.A., HOLT G.J., ORRELL M., *IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards: Workbook and Guide*, Wiley, 2006

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC), *Documento interpretativo n. 1 del principio contabile nazionale n. 12 “ Classificazione nel conto economico dei costi e dei ricavi secondo corretti principi contabili”*, luglio 2005

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC), *Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*, maggio 2005

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ, *Principio contabile 16: Le immobilizzazioni materiali*, 2005

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC), *Principio contabile nazionale OIC 16. Le immobilizzazioni materiali*, maggio 2005

POZZOLI M., *I Principi Contabili*, in BRUNI G., *Revisione Aziendale e di Bilancio*, ISEDI, Torino, 2004

PRICE WATERHOUSE COOPERS, *IFRS and UK GAAP. A comparison*, CCH, London, 2007

RAINERO C., TRADORI V., ALFIERO S., *Le poste dell'attivo: le attività materiali secondo gli IAS/IFRS*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma

ROSCINI VITALI F., *Guida ai nuovi principi contabili nazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005

ROSCINI VITALI F., POZZOLI M., *Guida operativa ai principi contabili internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005

SYNERGIA CONSULTING GROUP, *IAS:IFRS: problemi e opportunità*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2006

THOMAS A., *Introduction to financial accounting*, McGraw-Hill, London, 2005

UNITED NATIONS EDUCATIONAL SCIENTIFIC AND CULTURAL ORGANISATION (UNESCO), *Convention concerning the protection of the world cultural and natural heritage*, November 1972

VECCO M., *L'evoluzione del concetto di patrimonio culturale*, FrancoAngeli, Milano, 2007

ZAMBON S. (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006

Riferimenti normativi

Legge 12 giugno 1902, n. 185 “Disposizioni circa la tutela e al conservazione dei monumenti ed oggetti aventi pregio d'arte e o di antichità”

Legge 20 giugno 1909, n. 364 “Che stabilisce e fissa norme per l’inalienabilità delle antichità e delle belle arti”

Legge 11 giugno 1922, n. 778 “Per la tutela delle bellezze naturali e degli immobili di particolare interesse storico”

Legge 1 giugno 1939, n. 1089 “Norme generali sulla tutela delle cose di interesse storico ed artistico”

Legge 29 giugno 1939, n. 1497 “Protezione delle bellezze naturali”

Legge 29 gennaio 1975, n. 5 “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 14 dicembre 1974, n. 657, concernente la istituzione del Ministero per i beni culturali e ambientali

Legge 15 marzo 1997, n. 59 “Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa”

Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262 “Approvazione del testo del codice civile”

Decreto Legislativo 20 ottobre 1998, n. 368, “Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell'articolo 11 della Legge 15 marzo 1997, n. 59, e successive modifiche e integrazioni”

Decreto Legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 “Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell'art. 1 della Legge 8 ottobre 1997, n. 352”

Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 “Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’articolo 10 della Legge 6 luglio 2002, n. 137”

Decreto Legislativo 20 ottobre 1998, n. 368 “Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”

Decreto Legge 14 dicembre 1974, n. 657 “Istituzione del Ministero per i beni culturali e per l’ambiente”

Sitografia

Sito istituzionale del *Financial Reporting Council*: www.frrp.org.uk

Sito istituzionale dell’*Accounting Standard Board* (ASB): www.frrp.org.uk/asb/

Sito istituzionale del *Financial Reporting Advisory Board*:
www.hm-treasury.gov.uk/documents/public_spending_reporting/frab/frab_index.cfm

Sito istituzionale dell'*International Federation of Accountants*: www.ifac.org

Sito istituzionale del Ministero dei beni e delle attività culturali: www.beniculturali.it

Sito istituzionale della Direzione Generale per i beni architettonici e paesaggistici:
www.bap.beniculturali.it

Sito istituzionale dell'Organismo Italiano di Contabilità: www.fondazioneoic.it

CAPITOLO 4

TENTATIVI DI VALUTAZIONE DEI BENI CULTURALI NEL MONDO

ANGLOSASSONE: VERSO L'EMANAZIONE DI UN *FINANCIAL REPORTING STANDARD* *ON HERITAGE ASSETS*?

Dopo aver fornito una panoramica sui principi contabili attualmente applicabili nella valutazione degli *heritage asset*, nel presente capitolo si focalizzerà l'attenzione sul caso britannico e sul dibattito esistente nel mondo anglosassone relativamente a questa tematica. Quest'analisi è il risultato di un'indagine empirica qualitativa condotta attraverso l'esame di documenti pubblici, documenti istituzionali resi disponibili da enti ed organismi britannici ed internazionali nonché interviste esplorative condotte a soggetti britannici che, a vario titolo, si interessano agli *heritage asset*.

1. Il dibattito dottrinale sul corretto metodo di valutazione dei *public heritage asset*

Negli ultimi tempi è particolarmente acceso il dibattito in merito al metodo più adeguato per la valutazione ed iscrizione in bilancio dei beni di interesse storico, artistico e archeologico (di seguito *public heritage asset*). Secondo alcuni *standard setter* e Governi nazionali, come ad esempio in Australia e in Nuova Zelanda, la loro contabilizzazione dovrebbe essere ricondotta all'applicazione dei principi contabili generalmente accolti¹⁶². Secondo questa impostazione, come illustrato nel capitolo precedente, allora nel Regno Unito il principio contabile di riferimento sarebbe il FRS 15, in Italia il PC n. 16, mentre in ambito internazionale occorrerebbe rifarsi allo IAS 16 ed all'IPSAS 17.

¹⁶² *Generally Accepted Accounting Principles*, GAAP. In particolare, per l'Australia si fa riferimento allo *Statement of Accounting Concept* (SAC) 4, AAS 27, AAS 29, e alle indicazioni del *Department of Finance*; per la Nuova Zelanda al *Financial Reporting Act* del 1993 ed al FRS 3.

Tuttavia, molti studiosi accademici e molte istituzioni che amministrano *public heritage asset* continuano ad opporsi all'adozione di tale approccio contabile¹⁶³. Parte della dottrina sostiene che l'approccio della neutralità del settore (*sector neutral approach*), sottostante la valutazione dei beni pubblici di interesse storico, artistico, archeologico secondo i GAAP, non è coerente con la teoria economica dei beni pubblici (*public goods*), pertanto sarebbe più opportuno iscriverli in bilancio come beni patrimoniali affidati ad enti per il benessere della collettività. Per comprendere tale affermazione, facciamo un passo indietro e tentiamo di spiegare la natura di questa particolare tipologia di beni, ed il perché della loro importanza.

I beni pubblici di interesse storico, artistico e archeologico (*public heritage asset*) rivestono un ruolo fondamentale in ogni Paese nel proteggere e rafforzare la sua storia, la sua cultura, il suo ambiente naturale e le attività educative per il soddisfacimento dei cittadini. Questi beni patrimoniali sono talmente importanti che i Governi nazionali spesso scelgono di accordare loro uno speciale trattamento, individuandoli come *public facilities*, fruibili senza alcuna discriminazione da tutti i membri della collettività. Essi sono disponibili per scopi sociali piuttosto che per generare reddito. Il loro utilizzo è strettamente disciplinato dalla legge, al fine di assicurare che tali beni siano protetti da usi impropri o venduti, e siano conservati e mantenuti in buone condizioni affinché durino nel tempo e continuino a fornire i loro importanti benefici sociali alle generazioni future. La decisione di un Governo (o dell'ente al quale siano affidati in custodia tali beni) di considerare taluni *heritage asset* di "dominio pubblico", al fine di promuovere e proteggere la cultura di una Nazione, ha due importanti implicazioni sulla contabilità ed il *reporting* finanziario: innanzitutto tali beni divengono beni pubblici, le cui caratteristiche di mercato differiscono profondamente da quelle del mercato privato; secondo poi, tali beni

¹⁶³ Cfr. MAUTZ R.K., *Monuments, mistakes and opportunities*, in "Accounting Horizons", n.12/1988; PALLOT J., *The nature of public sector assets: a reply to Mautz*, in "Accounting Horizons", vol. 4 n. 2/1990; GLAZER A.S., JAENICKE M.R., *The conceptual framework, museum collections and user-oriented financial statements*, in "Accounting Horizons", vol. 5 n. 4/1991; CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: accounting fiction*, in "Australian Accounting Review", vol. 5 n. 1/1995; CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *Enabling accountability in museums*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 9, n. 5/1996; RENTSCHLER R., POTTER B., *Accountability versus artistic development: the case for non-profit museums and performing arts organisations*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 9, n. 5/1996; STANTON P.J., STANTON P.A., *Government accounting for heritage assets: economic, social implications*, in "International Journal of Social Economics", vol. 24, n. 7,8,9/1997; BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 13, n. 2/2000; NEWBERRY S., *Public sector accounting: a common reporting framework?*, in "Australian Accounting Review", vol. 11, n. 1/2001; HOOPER K., KEARINS K., GREEN R., *Knowing "the price of everything and the value of nothing": accounting for heritage assets*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 18, n. 3/2005.

dovrebbero essere valutati ed inseriti in contabilità distintamente dai normali beni “commerciali” delle entità che li detengono in custodia, come beni ad essi affidati per conto del Paese. In virtù delle condizioni cui tali beni soggiacciono nel fornire la loro utilità, essi si trasformano dunque in beni pubblici, contrapponendosi ai beni privati offerti agli acquirenti sui mercati tradizionali.

I beni pubblici sono, infatti, caratterizzati dalla non rivalità e non escludibilità nel consumo¹⁶⁴. La *non rivalità* sta ad indicare, ad esempio, che quando una persona visita un museo, una galleria d’arte o un monumento, essa non riduce il volume dei servizi disponibili per gli altri potenziali visitatori¹⁶⁵ (ad eccezione dei casi in cui vi siano problemi di congestione). Al contrario, per i beni privati, l’acquisto di una certa merce da parte di un soggetto riduce l’offerta disponibile per gli altri potenziali acquirenti; occorrerebbe dunque incrementare l’offerta per soddisfare i bisogni di ulteriori utilizzatori.

Con riferimento alla seconda caratteristica, il consumo di beni pubblici è *non escludibile* in quanto i cittadini hanno tutti ugual diritto di accesso a godere dei benefici da esso derivanti, e nessun cittadino può escludere gli altri membri della collettività dalla fruizione del bene pubblico. Al contrario, chi acquista beni privati ne diventa proprietario e può escludere gli altri soggetti dal loro utilizzo; l’acquirente può utilizzare tali beni come desidera, può anche decidere di rivendere il bene. I beni pubblici sono offerti su base condivisa, pertanto i singoli individui non acquisiscono diritti privati di proprietà; essi possono semplicemente utilizzare il bene nel modo previsto dalla legge (ad esempio, visitandolo e ammirandolo) ma non ne possono disporre. Inoltre, la fruizione del bene da parte dei cittadini non altera il bene stesso in alcun modo, né riduce la sua vita utile. Queste condizioni sono evidentemente in totale contrasto con le condizioni relative ai beni privati.

E’ lecito domandarsi perchè il mercato non può produrre tali beni. Le aziende private non possono offrire beni aventi queste caratteristiche in quanto non possono applicare un prezzo in grado di coprire il costo del servizio di fruizione da parte di tutti gli utenti. Tale prezzo dovrebbe essere proibitivamente alto, tale da disincentivare i cittadini interessati all’utilizzo del bene. Questo ostacola l’obiettivo sociale di disporre di tali beni. Inoltre, poiché molti dei costi provocati sono fissi (*sunk cost*), ed una politica di prezzo

¹⁶⁴ STIGLITZ J.E., *Economia del settore pubblico*, Hoepli, 2000; BARTON A.D., *A trusteeship theory of accounting for natural capital assets*, in “Abacus”, vol. 35, n. 2/1999; BARTON A.D., *Public and private sector accounting – the non-identical twins*, in “Australian Accounting Review”, vol. 0, n. 2/1999.

¹⁶⁵ In altre parole, «[...] il godimento dei benefici dei beni pubblici da parte di un individuo addizionale non costa nulla. Formalmente, il costo marginale derivante dalla fruizione del bene da parte di un individuo addizionale è uguale a zero.» STIGLITZ J.E., *Economia del settore pubblico*, op. cit., p. 119.

ottimale implica l'applicazione di un prezzo pari al costo marginale, il prezzo dovrebbe necessariamente essere pari a zero o insignificante. Ovviamente, le aziende non possono coprire i loro costi totali a queste condizioni. Pertanto l'unica soluzione è che tali beni, ed i servizi ad essi correlati, siano offerti dallo Stato¹⁶⁶ su base condivisa, e che vengano finanziati collettivamente mediante l'imposizione fiscale. Lo Stato può fornire tali beni ai cittadini in maniera più efficiente ed efficace del mercato¹⁶⁷.

I Governi nazionali decidono politicamente di offrire i servizi relativi a specifici *heritage asset* alle citate condizioni in quanto ritengono che per tali beni i benefici sociali eccedano i costi. In tal modo, essi accrescono il benessere sociale della Nazione. Tuttavia, non necessariamente lo Stato offrirà *tutti* i beni culturali sulla base di tali principi; alcuni possono essere beni di proprietà privata, e pertanto non aperti alla pubblica fruizione. Dunque, lo Stato deve scegliere le tipologie di *heritage asset* maggiormente preferite fra le alternative possibili, e tale decisione dovrebbe essere presa per conto dei cittadini, una volta ascoltate le loro richieste.

Sulla base di queste premesse, la nostra domanda chiave è stata allora: qual è la maniera più corretta di rilevare in contabilità i *public heritage asset*? Parte della dottrina ritiene che i beni pubblici di interesse storico, artistico e archeologico debbano essere valutati applicando i comuni principi contabili; tale teoria ha come presupposto la *neutralità del settore d'appartenenza* dei beni¹⁶⁸. Secondo questa tesi, taluni autori sostengono che, poiché molte tipologie di beni considerati *public heritage asset* sono presenti anche nel settore privato, esse dovrebbero essere rilevate secondo lo stesso *set* di principi contabili. Questo senza dubbio faciliterebbe il confronto di informazioni tra i settori in relazione alle decisioni prese ed agli obiettivi di *performance* raggiunti. Di questa opinione è Rowles¹⁶⁹, il quale sottolinea che esistono numerose opere d'arte, artefatti antichi, prestigiosi monumenti storici, di proprietà privata, per i quali è possibile una valutazione. Tale affermazione è senz'altro condivisibile. Tuttavia è parere di chi scrive che le caratteristiche "fisiche" del bene non sono il criterio decisivo nel determinare il

¹⁶⁶ In economia politica, la presenza dei beni pubblici è uno dei fallimenti del mercato, assieme all'esistenza delle esternalità, ai monopoli naturali ed alle asimmetrie informative. Tali tesi suffragano l'intervento dello Stato nell'economia, in quanto il mercato non è in grado, nelle citate circostanze, di raggiungere una posizione di equilibrio di piena occupazione.

¹⁶⁷ STIGLITZ J.E., *Economia del settore pubblico*, op. cit.

¹⁶⁸ MC GREGOR W., *The pivotal role of accounting concepts in the development of public sector accounting standards*, in "Australian Accounting Review", vol. 9, n. 1/1999.

¹⁶⁹ ROWLES T., *Financial Reporting on Infrastructure and Heritage Asset by Public Sector Entities*, AARF, Melbourne, 1992.

metodo contabile da adottare per questa particolare tipologia di *asset* (che lo Stato ha scelto di considerare come beni di pubblica utilità). Tale decisione “rimuove” tali beni dai mercati privati e li trasferisce nel settore pubblico, dando loro una tutela particolare¹⁷⁰.

L’aspetto determinante nello stabilire il metodo più appropriato di rilevazione dei *public heritage asset* sembra esser allora proprio il *mercato* in cui tali beni, ed i relativi servizi, sono offerti; è il tipo di mercato a costituire la base di valutazione. Con riferimento ai terreni, ad esempio, il valore di uno stesso lotto di terra varia secondo la propria clausola d’uso: se sia utilizzato come spazio aperto comune, destinato all’agricoltura, ad uso abitativo, commerciale, o altro.

Si ritiene, dunque, di poter condividere la posizione di taluni autori¹⁷¹ i quali sostengono che l’approccio della neutralità del settore (*sector neutral approach*¹⁷²) non è validamente applicabile poiché ignora completamente una delle componenti fondamentali del valore: *il settore/mercato di riferimento*.

A causa della natura sociale dei benefici, della non-rivalità e non-escludibilità nel consumo, e dei vincoli alla loro vendita, non esistono mercati attivi per la maggior parte dei *public heritage asset*. Pertanto non è possibile ottenere un “valore equo di mercato”¹⁷³ (*fair market value*), ossia il prezzo a cui venditori ed acquirenti perfettamente informati sono disposti a scambiare il bene. Inoltre, anche laddove per alcuni di questi beni esista un mercato privato, come ad esempio per famosi capolavori, i prezzi pagati non inglobano i benefici sociali in quanto essi sono determinati solo con riferimento ai vantaggi privati che l’acquirente si aspetta di godere¹⁷⁴. Un risultato socialmente ottimale implicherebbe che il

¹⁷⁰ Hooper, citando Carman, afferma infatti che «English law removes [...] heritage assets from the market place». HOOPER K., KEARINS K., GREEN R., *Knowing “the price of everything and the value of nothing”*: *accounting for heritage assets*, op. cit., p. 8.

¹⁷¹ Fra gli altri, BARTON A., *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 18, n. 3/2005.

¹⁷² Tale approccio fa parte del *New Public Management* (NPM), una corrente di pensiero e di studio secondo cui i principi di mercato del settore privato dovrebbero essere applicati anche al settore pubblico. Il NPM è ampiamente basato sull’ideologia politica esposta dalla scuola della *public choice*. Cfr. SELF P., *Government by the Market? The Politics of Public Choice*, Macmillan, London, 1993; CORBETT D., *Australian Public Sector Management*, 2nd ed., Allen&Unwin, Sydney, 1996; BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, op. cit.

¹⁷³ In questa sede, si è tradotta l’espressione *fair value* con “valore equo”, pur consapevoli che questo termine non rispecchia esattamente il significato inteso dallo *standard setter* internazionale: «Tutti ormai sanno che la rivoluzione degli IAS si chiama *fair value*, ma ancora pochi sanno cosa questo termine esprima. Prova ne sia che la traduzione più usata è “valore equo”, un termine che nulla ha a che fare con una quantità convenzionale quale è appunto il *fair value* degli IAS. La traduzione più corretta di *fair value*, come è usata dallo *standard setter* internazionale, è “valore corrente convenzionale”» IL SOLE 24 ORE, Norme e tributi, *Una convenzione chiamata “fair value”*, 2004, www.ilsole24ore.com

¹⁷⁴ BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, op.cit., p. 228.

prezzo rispecchiasse anche i benefici sociali. Ma per la maggior parte dei beni pubblici di interesse storico, artistico e archeologico non esiste affatto un mercato di riferimento. La maggior parte delle collezioni presenti nei musei pubblici, archivi, gallerie d'arte, parchi nazionali e via dicendo non può essere venduta in quanto gli enti che la amministrano hanno il divieto di farlo¹⁷⁵.

Posto quanto detto finora, Barton¹⁷⁶ si spinge oltre, sostenendo che i *public heritage asset* non soddisfano neanche la definizione contabile di “*asset*”¹⁷⁷, così come indicata in taluni principi contabili; secondo molti standard, infatti, le attività rappresentano «benefici economici futuri controllati da enti come risultato di transazioni passate o altri eventi passati»¹⁷⁸. I benefici economici futuri derivano dalla vendita di servizi a clienti, e devono essere misurabili in termini economico-finanziari. Questi benefici costituiscono la base della valutazione del bene. Ma i servizi relativi ai beni di interesse storico, artistico e archeologico sono offerti gratuitamente ai cittadini, dunque essi non generano un ritorno economico. Inoltre, proprio perché tali beni non possono normalmente essere venduti, i loro benefici economici non possono prodursi mediante la cessione del bene stesso. La comune definizione di *asset* richiede inoltre che l'ente abbia il controllo del bene, cioè possa riceverne i benefici. Nel caso dei *public heritage asset*, invece, i benefici maturano in capo alla collettività tutta, e non allo Stato in qualità di proprietario del bene. Pertanto, in quanto beni pubblici, i beni di interesse storico, artistico e archeologico non soddisfano la definizione, e dunque non sono normalmente in grado di essere economicamente valutati sulla base di un valore equo di mercato affidabile.

Oltretutto, a differenza di beni privati, non è possibile nemmeno adottare altri metodi di valutazione del valore equo di mercato (costo di sostituzione, costo storico, etc.). Molti oggetti museali sono scoperti in siti archeologici e tramandati nei secoli. Essi, come opere d'arte storiche, non possono essere replicati. Un dipinto falso o un artefatto museale non hanno alcun valore. I *costi di sostituzione* possono essere stimati per monumenti storici, statue, etc., ma non sempre rispondono adeguatamente agli obiettivi del *reporting* finanziario. I *costi storici* possono essere disponibili per alcuni beni acquistati, ma che

¹⁷⁵ Si tratta infatti di beni inalienabili. A riguardo si veda il capitolo 2 del presente lavoro.

¹⁷⁶ BARTON A., *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 18, n. 3/2005.

¹⁷⁷ Quest'impostazione si contrappone a quella dell'Accounting Standard Board, si veda più avanti.

¹⁷⁸ «Assets are future economic benefits controlled by the entity as a result of past transactions or other past events». SAC 4, par. 14, 1992. In particolare per “controllo di un *asset*” si intende la capacità dell'ente di trarre dei benefici dall'*asset* in funzione dei propri obiettivi, e di negare o regolare l'accesso di terzi a tali benefici.

rilevanza possono avere per la corretta gestione dei beni pubblici di interesse storico, artistico, archeologico se essi si riferiscono ad epoche più che passate?¹⁷⁹

Non soddisfacendo la definizione di *asset*, gli stessi autori ritengono che tali beni non debbano essere inclusi affatto nei prospetti finanziari di bilancio.

Ci si domanda, allora, se non sia più opportuno inserire in bilancio tali beni secondo una diversa modalità. Generalmente, negli statuti degli enti che amministrano *public heritage asset*, è richiesto che tali beni debbano essere protetti, conservati e mantenuti a beneficio delle generazioni presenti e future, e che essi non possano essere venuti, eccetto che in rare circostanze. Inoltre, tali beni devono essere disponibili per l'uso da parte dell'intera collettività affinché essi possano godere dei benefici sociali sperati. Tali benefici non competono allo Stato, in qualità di proprietario dei beni, o all'organizzazione museale, come ente di custodia. Chiaramente questi beni devono essere considerati separatamente dai tradizionali beni strumentali dello Stato o dell'ente¹⁸⁰.

Sembra allora più opportuno trattare tali beni come “beni affidati dallo Stato agli enti che ne curano la custodia”. Questi beni appartengono al Paese, ossia ai cittadini, essi sono amministrati come beni pubblici dallo Stato per conto dei suoi cittadini, e non sono disponibili per la vendita. Questa nozione di “amministrazione fiduciaria” è contenuta in molte legislazioni correnti. Ad esempio, la missione di *The National Trust of Australia* è «assicurare la conservazione del patrimonio australiano»¹⁸¹.

Il metodo più corretto di rilevazione contabile di beni amministrati per conto di altri è quello di considerarli come beni affidati agli enti di custodia. Gli affidatari devono amministrare tali beni a corretto vantaggio dei beneficiari (nel caso di specie l'intera collettività), e favorirne la conservazione per le generazioni future. Quest'affermazione fornisce un'ulteriore ragione per quegli autori i quali ritengono che tali attività non vadano incluse nel bilancio degli enti che li detengono in custodia: è formalmente non corretto

¹⁷⁹ Analisi dettagliate sulla possibilità di considerare i *public heritage asset* come “*asset*” secondo la definizione contabile, e se essi possano essere valutati su basi certe e attendibili, sono contenute in MAUTZ R.K., *Monuments, mistakes and opportunities*, op. cit.; PALLOT J., *The nature of public sector assets: a reply to Mautz*, op. cit.; CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: accounting fiction*, op. cit.; CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *Enabling accountability in museums*, op. cit.; GLAZER A.S., JAENICKE M.R., *The conceptual framework, museum collections and user-oriented financial statements*, op. cit.; BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, op. cit.

¹⁸⁰ Questa differenziazione è stata discussa in passato già da MAUTZ R.K., *Monuments, mistakes and opportunities*, op. cit.; PALLOT J., *The nature of public sector assets: a reply to Mautz*, op. cit., Financial Accounting Standards Advisory Board, *Supplementary stewardship reporting, Standard n. 6*, Washington, DC.; BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, op. cit.

¹⁸¹ *Department of Finance* 1995, p. 370.

mettere insieme beni strumentali e beni affidati, poiché questi ultimi non sono “agcredibili” dai creditori. Secondo questa parte della dottrina, un’informazione di tipo misto è fuorviante e non è in grado di rappresentare con chiarezza ed in maniera veritiera e corretta la situazione finanziaria dell’ente.

In conclusione, la tesi secondo cui occorrerebbe rilevare in contabilità i *public heritage asset* come normali beni commerciali, a parer nostro, deve essere rifiutata. La giustificazione che taluni autori sostengono, di considerare neutrale il settore d’appartenenza, è teoricamente carente in quanto ignora una delle principali fonti di valore del bene, ossia il mercato in cui il bene viene utilizzato. Similmente, le caratteristiche fisiche del bene, adottate per giustificare l’approccio di neutralità del settore, sono irrilevanti per il suo trattamento contabile.

In quanto importanti per la cultura, la storia e l’identità della Nazione, i Governi emanano decisioni collettive in risposta alla richiesta popolare di classificare alcuni beni come *public heritage asset*, e di finanziare il loro approvvigionamento su base collettiva attraverso la tassazione. Questo è uno dei compiti dello Stato, che consente di fornire i servizi agli utenti in maniera più efficiente ed efficace rispetto ai mercati privati. La designazione di questo “tesoro” come “beni del patrimonio pubblico” elimina tali beni dai mercati tradizionali, e dunque essi non possono essere valutati al prezzo equo di mercato su basi attendibili. Questa osservazione, assieme al vincolo secondo cui gli enti di custodia non sono generalmente autorizzati a vendere questi beni, indica che i *public heritage asset* non dovrebbero essere inclusi nei rendiconti finanziari degli enti. Piuttosto, appare più appropriato annotarli, in termini non finanziari, in un separato prospetto dei beni affidati in custodia.

E’ importante che coloro che gestiscono i beni di interesse storico, artistico e archeologico raccolgano informazioni¹⁸² utili per svolgere al meglio l’attività di offerta dei servizi al pubblico in maniera efficiente ed efficace, unitamente alla conservazione del bene. Tali informazioni non comprendono la valutazione finanziaria degli *heritage asset* su basi commerciali né la loro iscrizione in bilancio, poiché questo sarebbe inutile e non

¹⁸² Le tipologie di informazioni richieste sono esaminate da diversi autori: GLAZER A.S., JAENICKE M.R., *The conceptual framework, museum collections and user-oriented financial statements*, op. cit.; CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: accounting fiction* op. cit.; CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *Enabling accountability in museums*, op. cit.; RENTSCHER R., POTTER B., *Accountability versus artistic development: the case for non-profit museums and performing arts organisations*, op. cit.; BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, op. cit.

veritiero. Fornire informazioni irrilevanti e non attendibili ostacola la buona amministrazione di tali beni, piuttosto che favorirla.

2. Tentativi di valutazione dei beni culturali nel mondo anglosassone

2.1. Discussion Paper “Heritage Assets: can accounting do better?”

Proprio al fine di chiarire se e come gli *heritage asset* dovrebbero essere valutati, nel gennaio 2006 l’*Accounting Standard Board* ha emanato un *Discussion Paper* dal titolo “*Heritage Assets: can accounting do better?*”¹⁸³. Le proposte contenute nel *Discussion Paper* prendono le fila da una guida contenuta nello “*Statement of Principles for Financial Reporting*”¹⁸⁴ del 1999.

Per descrivere le caratteristiche e le sfide che il *reporting* finanziario degli *heritage asset* deve affrontare, il *Paper* riporta un esempio particolarmente significativo: la Stele di Rosetta. Questo reperto fu scoperto nel 1799 nel corso di una spedizione condotta da Napoleone Bonaparte da una compagnia di soldati francesi, i quali rinvennero la lastra di granito grigio durante i lavori di costruzione di *Fort de Rachid*, vicino al villaggio egiziano di Rosetta (l’odierna *Rashid*). L’iscrizione riportata nella stele, scritta in tre differenti grafie (**geroglifico, demotico** e greco) è stata la chiave di lettura che ha consentito di decifrare i geroglifici egiziani, fino ad allora incomprensibili¹⁸⁵. Nel 1801 la pietra fu acquisita dagli Inglesi, e negli anni successivi custodita nel *British Museum* di Londra¹⁸⁶, dove si trova tuttora¹⁸⁷. La Stele di Rosetta ben esemplifica le difficoltà di rendicontazione di degli *heritage asset* in quanto:

- ✓ è incomparabile, non esistono beni ad essa simili
- ✓ il suo valore di mercato è, di conseguenza, non quantificabile: la stele non ha prezzo;
- ✓ è stata acquisita ad un costo (diretto) basso o insignificante: anche se è stata acquistata, è poco probabile che il costo sostenuto abbia una qualche rilevanza, ai fini di un *reporting* finanziario, due secoli dopo.

¹⁸³ ACCOUNTING STANDAR BOARD, *Heritage Assets: can accounting do better?*, Discussion paper, 2006.

¹⁸⁴ ACCOUNTING STANDAR BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999.

¹⁸⁵ ANDREWS C., *The Rosetta Stone*, The British Museum Press, London, 1982.

¹⁸⁶ Sito istituzionale del *British Museum*: www.thebritishmuseum.ac.uk.

¹⁸⁷ FISHER M., *Britain’s best museums and galleries*, London : Penguin Books, 2004.

Il *Discussion Paper* definisce gli *heritage asset* come “beni con caratteristiche storiche, artistiche, tecnologiche, geofisiche o ambientali che sono custoditi e protetti per il loro contributo alla conoscenza ed alla cultura, e questo è l’obiettivo primario degli enti che li detengono. Il termine *heritage asset* comprende beni quali paesaggi e linee costiere, edifici storici e siti archeologici, così come le collezioni museali, quali ad esempio quelle d’arte, d’antichità e di libri”¹⁸⁸.

Come indicato nel precedente capitolo, il *Financial Reporting Standard* (FRS) 15 stabilisce che tutti i beni materiali siano iscritti in bilancio; in linea di principio questo varrebbe anche per gli *heritage asset*. Lo *Statement of Recommended Practice* (SORP¹⁸⁹) *for Charities*¹⁹⁰, emanato nell’ottobre del 2000, rispecchiava le indicazioni del FRS 15 ma continuava a consentire che gli *heritage asset* acquisiti in epoche passate fossero esclusi dall’iscrizione in bilancio sulla base dei costi-benefici. Tuttavia le recenti acquisizioni di *heritage asset*, qualora siano disponibili adeguate informazioni relative all’acquisto, senza il sostenimento di costi aggiuntivi, devono essere iscritte. Indicazioni simili sono rivolte anche alle pubbliche amministrazioni del governo centrale.

Alcuni enti del settore museale valutano in maniera complessiva, nei loro prospetti contabili di base, gli *heritage asset* da essi detenuti. Tuttavia, molti di questi enti hanno iniziato ad iscrivere in bilancio solo i beni acquisiti a partire dal 2001. Questo provoca ulteriori criticità: in tal modo il trattamento contabile è determinato in base a *quando* il bene è stato acquisito, e non in base alle sue *specifiche caratteristiche*. Ciò determina l’applicazione di diversi trattamenti contabili alle medesime tipologie di beni: il valore di bilancio rifletterà, ad esempio, un bene acquisito nel 2003 ma non un bene acquisito nel 1993.

Un altro aspetto di rilevante importanza è che i bilanci dei musei e delle gallerie d’arte non includono i loro *asset* più significativi. Il volume delle acquisizioni dei musei e delle gallerie è spesso molto basso, e solo una frazione dei beni detenuti da questi enti è presente in bilancio, anche dopo molti anni. L’iscrizione in bilancio di tali acquisizioni potrebbe dare origine a cifre considerevoli, sebbene queste difficilmente saranno rappresentative del reale valore degli *heritage asset*. Alcuni enti mirano a compensare

¹⁸⁸ ACCOUNTING STANDAR BOARD, *Heritage Assets: can accounting do better?*, par. 4.

¹⁸⁹ Gli *Statement of Recommended Practices* (SORPs) sono consigli su pratiche contabili britanniche relative a specifici settori, emanati da organi specialistici riconosciuti dall’ASB.

¹⁹⁰ Il termine anglosassone *Charities* sta ad indicare il settore non profit. Spesso le indicazioni emanata per le *Charities* sono valide anche per il settore pubblico.

questo problema divulgando informazioni aggiuntive, sebbene la qualità di esse sia disomogenea, con differenze significative da ente ad ente, il che inficia la loro utilità.

Il *Financial Reporting Advisory Board* (FRAB) ha esposto le proprie preoccupazioni in merito all'attuale trattamento contabile applicato dagli organismi del settore pubblico e *non profit*, compresi musei e gallerie nazionali, citando il problema sopra esposto. Il FRAB ha raccomandato che l'applicazione di tale approccio al settore pubblico e *non profit* debba essere attentamente monitorata, ed ha chiesto all'ASB di esaminarne l'impatto una volta che i conti siano redatti sulla base delle nuove indicazioni¹⁹¹.

2.1.1. Come definire gli “*heritage asset*”?

Come abbiamo visto nel capitolo 3 del presente lavoro, non esiste un'univoca definizione di “*heritage asset*”. In particolare, negli attuali principi contabili britannici non esiste una definizione formale che consenta di individuare con esattezza tali beni. E' proprio per questo che il *Discussion Paper* si è innanzitutto interrogato su quale potesse essere una possibile caratterizzazione di tali attività.

Per fare questo, proprio partendo dalla forte critica mossa da quella parte della dottrina la quale sostiene che gli *heritage asset* non soddisfino nemmeno la definizione contabile di “*asset*”¹⁹², l'ASB esamina se invece tali beni possano essere considerate delle attività da un punto di vista contabile e debbano, almeno concettualmente, essere iscritte in bilancio. La dichiarazione dei principi di tale organismo (*ASB's Statement of Principles*) definisce come “*asset*” (attività) «diritti o altre forme di accesso a godere di benefici economici futuri da parte di un'entità economica come risultato di operazioni o eventi passati»¹⁹³. Questo documento sottolinea che i benefici economici futuri solitamente risultano dai flussi di cassa netti dell'ente. Eppure molti *heritage asset* non forniscono flussi di cassa per l'ente (ciò è vero, in particolare, per quei beni che sono inalienabili), e proprio per questo alcuni autori sostengono che tali beni non debbano essere considerati come *asset*.

Tuttavia i beni del patrimonio culturale svolgono un ruolo chiave per il raggiungimento dell'obiettivo di un ente come un museo o un galleria d'arte: senza di essi

¹⁹¹ FINANCIAL REPORTING ACCOUNTING BOARD, *4° Report 2000-2001*, June 2001.

¹⁹² BARTON A., *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*, op.cit.

¹⁹³ ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting*, December 1999, par. 4.6

l'ente non può funzionare. Un artefatto¹⁹⁴ posseduto da un'azienda museale può generare flussi di cassa, può indirettamente generare flussi reddituali attraverso i biglietti di ingresso o attraverso lo sfruttamento di diritti di riproduzione. Ad ogni modo, e nella stragrande maggioranza dei casi principalmente, il museo necessita che l'artefatto funga esso stesso da museo. L'artefatto genera utilità: esso può essere esposto al pubblico per scopi educativi o culturali, oppure può essere conservato per esposizioni future, oppure ancora per ricerche accademiche o scientifiche. I benefici economici futuri associati con tale bene si esplicano essenzialmente nei servizi potenziali che da esso si possono trarre, piuttosto che da flussi di cassa che da esso si possono generare¹⁹⁵. Dunque possiamo trovarci d'accordo con l'affermazione dell'ASB secondo cui gli *heritage asset* rispondono alla definizione di *asset*¹⁹⁶.

Una caratteristica presente nella stragrande maggioranza di questi beni è la loro inalienabilità¹⁹⁷. Tale restrizione può derivare dalla legge per quanto riguarda il settore pubblico, dai documenti di governo per quanto riguarda il settore non profit o in alcuni casi dal loro statuto. La peculiarità principale dell'inalienabilità è che essa impedisce che il bene generi subito un guadagno/ritorno economico. Alcuni autori sostengono che le attività inalienabili affidate ad un ente non siano attività dell'ente, mettendo in relazione l'impossibilità di vendere tali beni con la rinuncia ad ottenerne benefici economici. Ma le attività inalienabili possono ugualmente fornire delle utilità all'ente e quindi, come innanzi accennato, rispettare comunque la definizione di *asset*.

Gli enti *non profit* possono ricevere un edificio ad uso ufficio mediante una donazione in cui il benefattore specifica che il bene è fornito per le finalità proprie dell'ente e quindi non può essere venduto. In sostanza, in tal modo l'ente *non profit* acquisisce il diritto a benefici economici futuri (incorporati nei servizi potenziali dell'alloggio per uffici). In tal caso, pochi contesteranno che tale immobile non possa essere considerato come attività, sebbene inalienabile. Lo stesso ragionamento può essere applicato per analogia agli *heritage asset*.

¹⁹⁴ Il termine "artefatto" qui usato sta ad indicare un qualsiasi oggetto creato, modificato o usato dall'uomo: «Un artefatto è un oggetto la cui forma è giustificata dalla prestazione a cui era destinato, ancora prima della sua effettiva realizzazione. Cioè materializza l'intenzione preesistente da cui ha tratto origine. Gli artefatti presuppongono un progetto, uno scopo e di conseguenza un'intelligenza capace di attività creativa» www.wikipedia.org.

¹⁹⁵ ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting – proposed interpretation for public benefit entities*, August 2005, parr. 4.9-4.10.

¹⁹⁶ Giungono alla stessa conclusione anche gli *standard setter* di altre giurisdizioni.

¹⁹⁷ Cfr. cap. 1 del presente lavoro.

C'è da sottolineare inoltre che l'inalienabilità non è un concetto statico: è possibile che la volontà del donatore cambi, e persino i vincoli alla vendita non sono immutabili in quanto possono essere modificati o revocati dal Parlamento. Alcuni beni sono così importanti per le finalità di un ente che è inconcepibile che essi siano mai alienati, eppure questo non impedisce la loro iscrizione in bilancio. Quindi l'inalienabilità non deve essere vista come una barriera assoluta alla contabilizzazione degli *heritage asset*¹⁹⁸. Altri fattori quali la loro utilità, il loro contributo al raggiungimento degli obiettivi dell'ente e l'affidabilità della loro misurazione appaiono come elementi rilevanti nel determinare il loro trattamento contabile. Ad ogni modo le limitazioni al loro utilizzo indicano che è opportuno distinguere in bilancio i beni inalienabili dagli altri beni.

Esempi di Heritage Asset

La gamma di beni che tipicamente sono considerati *heritage asset* è ampia:

- Opere d'arte, antichità o altri reperti come esemplari biologici e minerali o artefatti tecnologici, generalmente tenuti in mostra da musei e gallerie. Il loro valore culturale deriva dalla loro provenienza o dalla loro particolare connessione con eventi storici e culturali. Alcuni di questi oggetti possono essere mostrati al pubblico, mentre l'accesso ad altri può essere limitato a chi ne necessita per finalità di ricerca;
- Raccolte di libri rari, manoscritti ad altro materiale posseduto da biblioteche e conservato per il loro valore storico e culturale come fonte di riferimento;
- Monumenti storici come megaliti e edifici funerari;
- Edifici storici che rappresentano caratteristiche architettoniche uniche o che hanno un importante significato storico. Non devono essere necessariamente antichi; anche alcuni edifici moderni sono considerati meritevoli di tutela;
- Elementi del paesaggio naturale e della linea costiera. Questi possono includere formazioni geologiche e fisiografiche nonché aree geografiche che rappresentano l'habitat naturale di specie protette. Sono tutelate per ragioni scientifiche, culturali o ambientali.

Considerando i citati esempi, una caratteristica definitoria comune agli *heritage asset* è che tali beni sono posseduti e custoditi a fini di pubblico beneficio, come il loro contributo alla diffusione della conoscenza e della cultura.

Nel cap. 3 del presente lavoro si è tentato di fornire una panoramica sulle possibili definizioni di "*heritage asset*" secondo diverse giurisdizioni nazionali britanniche ed internazionali. Dall'analisi effettuata è emerso che gli attuali *standard* contabili britannici non forniscono, di fatto, una specifica definizione di tali beni, limitandosi a citarne alcune caratteristiche od esempi; ciò posto, l'ASB ha tentato di fornire la seguente definizione

¹⁹⁸ Fa riferimento ai beni inalienabili, storici e similari anche il FRS 15 "Tangible Fixed Asset", Appendix IV, parr. 8 e 9, cfr. cap. 3 del presente lavoro.

formale di “*heritage asset*”: «Un’attività con caratteristiche storiche, artistiche, scientifiche, tecnologiche, geofisiche o ambientali che è posseduta e tutelata principalmente per il suo contributo alla conoscenza ed alla cultura, e questa è la finalità primaria dell’ente che la detiene¹⁹⁹». Tale espressione include le raccolte museali, così come paesaggi e linee costiere, edifici storici e siti archeologici.

Alcuni enti possono detenere attività che essi considerano *heritage asset*, ma di fatto tali beni non rispecchiano la definizione proposta dal *Discussion Paper*. Ad esempio, un’università può utilizzare un edificio storico per ospitare le proprie strutture per l’insegnamento, in tal caso è l’istruzione, non il patrimonio culturale, la finalità primaria di quest’edificio. Un’impresa *for profit* può possedere opere d’arte per scopi decorativi, ma la sua finalità fondamentale è trarre profitti, non contribuire alla conoscenza e alla cultura. Dunque secondo questa prima impostazione dell’ASB, contenuta nel *Discussion Paper*, tali attività non sarebbero rientrate nella definizione di “*heritage asset*”.

2.1.2. Come contabilizzare gli “*heritage asset*”?

Dopo aver proposto una definizione formale di *heritage asset*, l’ASB si è successivamente interrogato sull’attuale sistema di *accounting* e *reporting* per questa tipologia di beni nel Regno Unito, al fine di valutare se sia o meno auspicabile un cambiamento dei principi attualmente applicati e, in caso affermativo, quali possano essere le diverse strade percorribili.

In Gran Bretagna, così come in Italia, i beni del patrimonio culturale sono custoditi dalle c.d. *public-benefit entities*. Si tratta, in sostanza di enti il cui obiettivo fondamentale è quello di fornire beni o servizi, o comunque benefici sociali, per la collettività e tutto il “capitale di rischio” è stato apportato nell’ottica di sostenere questa finalità piuttosto che nell’intento di ottenere un qualche ritorno finanziario per i propri “azionisti”. Ne deriva che gli utilizzatori dei prospetti finanziari di tali enti non sono tanto gli investitori, quanto coloro che forniscono i fondi e sostegno finanziario. Nel caso dello Stato, coloro che forniscono i fondi sono i contribuenti, mentre coloro che offrono sostegno finanziario possono essere individui o gruppi di individui che effettuano donazioni per collaborare all’acquisizione di *heritage asset*. Sono dunque questi i soggetti interessati ad un’informativa finanziaria che li aiuti a valutare se effettivamente il management abbia amministrato bene ed utilizzato correttamente le risorse a propria disposizione.

¹⁹⁹ *Discussion Paper*, par. 1.16.

L'ASB ha dunque tentato di individuare le caratteristiche desiderabili che un sistema contabile e di *reporting* finanziario per questa tipologia di beni, e per questa tipologia di *stakeholder*, dovrebbe avere, giungendo alle seguenti conclusioni:

- le informazioni finanziarie fornite dovrebbero essere attinenti ed affidabili;
- le informazioni finanziarie fornite dovrebbero essere confrontabili;
- le informazioni finanziarie fornite dovrebbero essere comprensibili;
- può essere utile fornire anche informazioni di tipo non finanziario.

In sintesi, un buon sistema di *reporting* finanziario degli *heritage asset* dovrebbe fornire ai propri *stakeholder* informazioni circa la natura e, dove possibile, il valore di tali beni; rendicontare sulla corretta amministrazione di tali beni da parte dell'ente che li detiene; informare se tali risorse sono state utilizzate in maniera appropriata. Ciò richiede agli enti di adottare un trattamento contabile coerente e trasparente. E' in quest'ottica che l'ASB ha a messo a confronto tre differenti trattamenti contabili per gli *heritage asset*:

- 1) L'attuale approccio misto di rilevazione contabile (*mixed capitalisation approach*);
- 2) Un approccio di rilevazione contabile totale (*full capitalisation approach*);
- 3) Un approccio di non rilevazione contabile (*non-capitalisation approach*).

Il primo trattamento contabile è quello attualmente esistente, previsto dal FRS 15²⁰⁰. Tale standard prevede infatti che *tutte* le immobilizzazioni materiali siano iscritte in bilancio e valutate, quindi in linea di principio anche gli *heritage asset*. Tuttavia il FRS 15 riconosce che per alcuni di questi beni il costo di ottenere una valutazione affidabile può superarne i benefici per i fruitori, in particolare nel caso di beni che non sono stati iscritti in passato, e per alcune attività ricevute in donazione. Alcuni enti del settore museale rilevano in bilancio valori per il totale degli *heritage asset* che possiedono. Tuttavia molti altri enti hanno iscritto in contabilità solo le acquisizioni di *heritage asset* successive all'adozione del FRS 15, nel 2001. Questo approccio ha alcuni vantaggi pratici, ma genera anche dei problemi. Il vantaggio è che sono disponibili rapidamente delle attendibili informazioni relative al costo delle recenti acquisizioni e non c'è nessuna prescrizione per una

²⁰⁰ Cfr. cap. 3 del presente lavoro.

valutazione retroattiva laddove informazioni sui costi non siano disponibili. Tuttavia dà origine anche a diversi problemi, quali:

- a) Trattamento contabile non coerente per beni simili: di fatto, alla stessa categoria di beni sono applicate due politiche contabili molto differenti (*capitalisation* e *non-capitalisation*). Ad esempio, un'azienda può possedere due beni culturali simili, ma uno è stato acquistato diverso tempo addietro e non è iscritto in bilancio, mentre l'altro è stato acquisito recentemente ed è stato rilevato a quelle che è effettivamente il suo valore corrente di mercato;
- b) Costi successivi: il trattamento contabile dei costi successivi può dar luogo ad ulteriori incongruenze. I costi sostenuti, ad esempio, per restaurare un edificio storico possono estendere in maniera significativa la sua vita utile, e dovrebbero pertanto essere capitalizzati. Tuttavia, laddove l'*asset* sottostante non sia stato rilevato allora tali costi sarebbero spesi nell'anno;
- c) Informazioni incomplete: un basso volume complessivo di acquisizioni significa che, in particolare per i musei e le gallerie, gli *heritage asset* che sono rilevati riflettono solo in piccolissima parte il totale posseduto. Di conseguenza, gli *stakeholder* devono guardare ad altre fonti di informazione per contestualizzare queste transazioni;
- d) Impatto sulle riserve: alcuni enti *non profit* temono che la rilevazione di *heritage asset* recentemente acquisiti conduca ad un aumento delle riserve ed inganni chi legge i conti, inclusi i potenziali donatori, sul livello dei fondi accessibili. La liquidità di tali beni dovrebbe emergere dalla loro presentazione in bilancio e dalle informazioni integrative.

Il secondo trattamento contabile possibile è il *full capitalisation approach*. In linea di principio, ci sono gli stessi benefici e vantaggi nell'iscrivere e valutare gli *heritage asset* che per le altre immobilizzazioni materiali: informare coloro che forniscono i fondi e sostegno finanziario circa il valore del bene; rendicontare sulla corretta amministrazione del bene da parte dell'ente che lo possiede e fornire informazioni in merito al corretto utilizzo delle risorse. Adottando un approccio di rilevazione contabile totale tutti gli *heritage asset*, compresi quelli acquisiti in periodi contabili precedenti, devono essere iscritti in bilancio e valutati. Questo assicurerebbe una politica contabile uniforme per tutti

gli *heritage asset* posseduti²⁰¹. I beni del patrimonio culturale possono essere rilevati al *costo storico* o al *valore corrente*; alcune giurisdizioni consentono l'utilizzo di un *valore figurativo*. Ciascuna di queste basi di misurazione ha i suoi punti di forza e di debolezza.

➤ **Costo storico (*historical cost*)**

Un bene culturale misurato usando come base il costo storico è iscritto al proprio costo di transazione. Questa informazione è diretta ad accertare recenti acquisizioni, e facilmente comprensibile. Tuttavia, gli *heritage asset* tendono da avere vite indeterminate e di conseguenza nessun ulteriore rettifica per ammortamento o svalutazione è apportata al valore inizialmente iscritto. Inoltre, molti *heritage asset* sono stati acquistati in epoche passate; il trascorrere del tempo ed i conseguenti cambiamenti nei valori di mercato (laddove esistano e siano prevedibili) determinano che l'iscrizione al costo storico spesso non è indicativa del loro valore. Nel corso del tempo, il costo storico fornirà un'informazione via via meno utile e rilevante.

Inoltre le informazioni sul costo potrebbero anche non essere disponibili. Possono essersi perse nel corso del tempo, o spesso si tratta di beni per i quali non è stato pagato un prezzo. In tali circostanze, secondo le attuali disposizioni, dovrebbe essere determinato un valore corrente

➤ **Valore corrente (*current value*)**

Il valore corrente è determinato prendendo come riferimento un valore di mercato. Molti *heritage asset* sono valutabili e, da un punto di vista di "buona amministrazione", è auspicabile che il bilancio ne dia evidenza. Nei successivi periodi di *reporting* devono aver luogo nuove misurazioni per assicurare che i beni siano rendicontati ad un valore corrente aggiornato. Ciò fornisce informazioni importanti sugli *heritage asset* alla data di bilancio, a differenza del costo storico.

Tuttavia ci sono molte difficoltà pratiche connesse alla determinazione di un valore corrente per gli *heritage asset*:

²⁰¹ Tale approccio è coerente con lo Statement of Principles dell'ASB, il quale dispone l'iscrizione di un bene se c'è sufficiente evidenza che esso esiste e che può essere misurato ad un valore monetario con sufficiente certezza. ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting*, cap. 5.

- *Natura incomparabile*: alcuni *heritage asset* (come ad esempio la Stele di Rosetta) non possono essere valutati in quanto non ci sono beni comparabili dai quali determinare un valore. La provenienza del bene può determinare il suo valore culturale (e monetario), il quale non può essere accertato propriamente da una confronti su basi simili o dal suo costo di riproduzione in quanto la provenienza del bene non può essere replicata;
- *Assenza di un mercato attivo*: gli *heritage asset* tendono ad essere posseduti per una durata indefinita e raramente sono venduti (spesso perché, come abbiamo visto, esistono precisi vincoli alla loro alienabilità). Ne deriva che può non esserci un mercato di riferimento dal quale identificare un valore corrente. E anche laddove tali mercati esistono, essi possono essere specializzati ed il volume delle transazioni basso, cosicché il prezzo è fluttuante e non è possibile determinare degli andamenti significativi;
- *Il valore assicurato può non essere disponibile o rilevante*: la natura incomparabile degli *heritage asset* che, essendo unici, non possono essere sostituiti, conduce a porsi domande sull'appropriatezza dei valori assicurati. Per questa ragione molti enti non assicurano gli *heritage asset*, sebbene possano assicurarli contro danni accidentali laddove singoli elementi siano dati in prestito ad altre istituzioni;
- *Ampia raccolta da valutare*: i musei e le gallerie possono possedere migliaia di beni culturali. La quantità stessa degli oggetti è tale da precludere la loro valutazione semplicemente sul piano dei costi-benefici. Nel caso in cui siano possedute ampie collezioni di oggetti simili potrebbero applicarsi delle tecniche di

campionamento. Tuttavia una raccolta museale potrebbe non essere omogenea nella natura, e la natura incomparabile di tali beni può precludere una più ampia applicazione di valutazioni basate sul campionamento.

➤ **Valore figurativo (*notional value*)**

Alcuni sostengono che è preferibile iscrivere un valore in bilancio, sebbene inaffidabile, piuttosto che non iscrivere alcun valore. Tale posizione è, a parer nostro, discutibile in quanto fornirebbe una rappresentazione non veritiera e corretta, ancor di più dell'omessa rilevazione del bene. Sebbene un valore figurativo possa essere relativamente facile da determinare, è discutibile se esso possa fornire informazioni utili e rilevanti nella stima del valore degli *heritage asset* posseduti. Tale valore potrebbe, anzi, essere fuorviante sebbene i suoi limiti possano essere chiaramente spiegati nelle informazioni integrative; dunque potrebbe essere preferibile non iscrivere alcun valore in bilancio. Ne deriva che il valore figurativo non fornisce informazioni utili e rilevanti. La natura stessa degli *heritage asset* comporta che il costo storico generalmente non sia una base di valutazione appropriata, dunque il criterio di misurazione più corretto secondo un *capitalisation approach* sembrerebbe un valore corrente basato sui valori di mercato.

Nel terzo caso, secondo un *non-capitalisation approach*, agli enti non è permesso iscrivere in bilancio *heritage asset* acquisiti in epoche passate o durante i periodi amministrativi più recenti. Questo assicurerebbe una politica contabile applicata coerentemente a tutti i beni culturali. Tale approccio sarebbe implementabile in maniera semplice e diretta in quanto eviterebbe problemi pratici di determinazione del valore. Ad ogni modo, anche applicando un approccio di non rilevazione, occorre determinare il trattamento da applicare agli acquisti ed alle vendite nell'attuale esercizio amministrativo. Un sistema possibile è quello di registrare in conto economico gli acquisti di *heritage asset* come un costo d'esercizio²⁰². Tuttavia tale metodo può mal rappresentare la sostanza di

²⁰² Questo approccio è seguito da alcune giurisdizioni, come ad esempio il *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) statunitense, secondo lo standard 29 "*Heritage assets and stewardship land*".

una transazione, in quanto il bene sia stato acquisito ma non consumato²⁰³. Ciò crea delle distorsioni nel livello dei costi rendicontati e non riflette correttamente le performance finanziarie. Allo stesso modo, anche la registrazione nel conto economico dei profitti derivanti dalla vendita di un bene come ricavi d'esercizio crea delle distorsioni. Un metodo alternativo sarebbe rilevare gli acquisti e le dismissioni di tali beni separatamente, fuori dal conto economico, per distinguere chiaramente queste transazioni dalle altre attività dell'ente²⁰⁴. La proposta dell'ASB è quella di seguire quest'ultimo approccio, in quanto si ritiene che esso assicura una maggiore trasparenza nel *reporting* e, corredato da informazioni integrative, può fornire un quadro più chiaro delle transazioni che hanno ad oggetto gli *heritage asset* in un determinato periodo amministrativo.

Quale, fra questi, è dunque il metodo migliore? Abbiamo detto che, nell'individuare le caratteristiche desiderabili di un buon sistema di *financial reporting* degli *heritage asset*, l'ASB è giunto alla conclusione che esso implica un trattamento contabile coerente e trasparente per tali beni. Tali caratteristiche sarebbero esaudite imponendo l'iscrizione di tutti gli *heritage asset* al loro valore corrente, ma tale metodo non è attuabile per la stragrande maggioranza degli enti per i motivi precedentemente esposti. In via alternativa, le quelle caratteristiche potrebbero essere raggiunte evitando la rilevazione di qualsiasi *heritage asset*; ma questo sarebbe un passo indietro per quegli enti che attualmente rilevano i loro beni culturali, e ridurrebbe il livello di informazione finanziaria disponibile per la collettività. Ad ogni modo è chiaro che l'attuale sistema misto previsto dal FRS 15 non consente il raggiungimento delle caratteristiche desiderabili di *reporting*, e deve pertanto essere modificato.

La proposta dell'ASB è dunque quella di adottare un *capitalisation approach* oppure un *non-capitalisation approach* non in base alla data di acquisizione dell'*heritage asset* (come attualmente accade per alcuni enti britannici), ma a seconda se sia possibile o meno ottenere un valore affidabile del bene (cd. *all or nothing approach*). In breve:

- Qualora sia fattibile ottenere delle valutazioni, queste devono essere iscritte in bilancio (*capitalisation approach*). Tali valutazioni, accompagnate da opportune informazioni integrative, devono essere in grado di fornire notizie

²⁰³ Ciò avviene peraltro nella maggior parte dei casi. Buona parte degli *heritage asset* sono posseduti in perpetuo, non sono "consumati" nel senso proprio del termine e, con regolari restauri, possono avere lunga vita. Ad esempio, una statua romana di 2000 anni può esistere per altri 2000 anni.

²⁰⁴ Tale metodo è simile a quello richiesto dallo standard statunitense 116 "Accounting for contributions received and contributions made" del Financial Accounting Standards Board (FASB).

utili e rilevanti, in misura sufficiente a consentire una stima del valore del bene. Si ritiene che le informazioni siano sufficienti se è possibile ottenere queste valutazioni per la maggior parte (in termini di valore) degli *heritage asset* possedute, e qualsiasi limite alla valutazione di tali beni deve essere motivato;

- Qualora non sia fattibile ottenere delle valutazioni, l'ente deve adottare un approccio di non rilevazione (*non capitalisation approach*). Acquisti e vendite dei beni devono essere rilevati separatamente dal conto economico, e sono richieste informazioni integrative per fornire notizie utili e rilevanti sugli *heritage asset* posseduti.

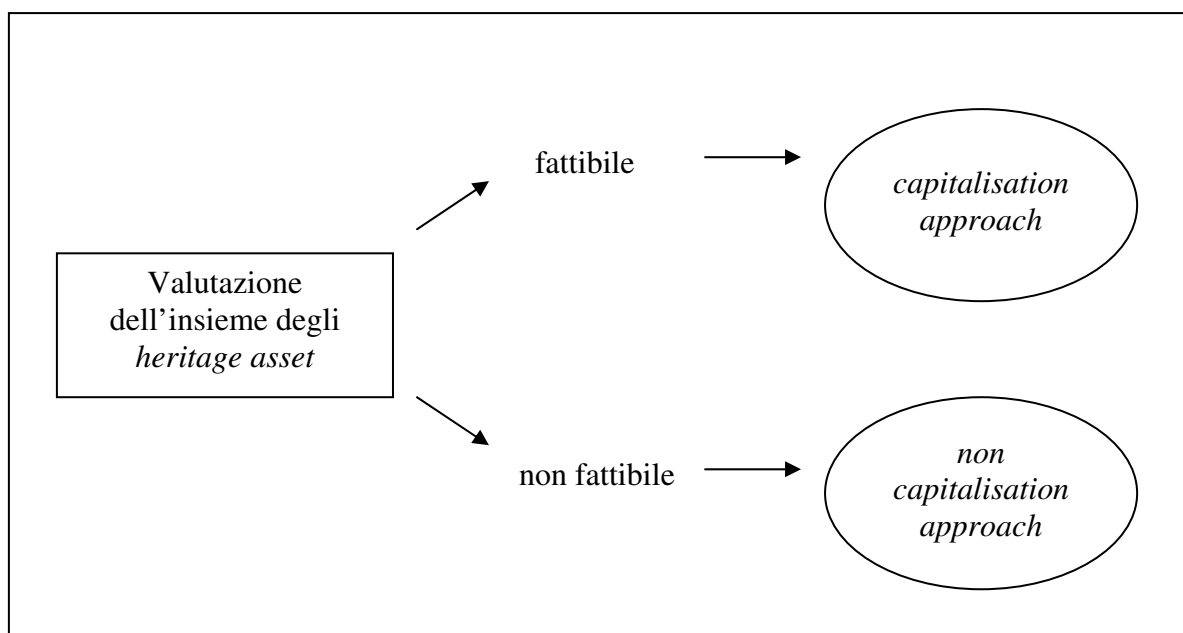


Figura 17 – All or nothing approach per gli heritage asset secondo il Discussion Paper dell'ASB
Fonte: nostra elaborazione

In sintesi, obiettivo principale del *Discussion Paper* era quello di migliorare la qualità del *reporting finanziario* dei beni culturali e ambientali. Secondo l'opinione dell'ASB ciò accade nel momento in cui tali *asset* sono iscritti in bilancio al loro *current value* (valore corrente). Tuttavia non per tutti gli enti è possibile attuare questa politica. La proposta del *Paper* era quindi quella di far adottare agli enti una politica di iscrizione degli *heritage asset* laddove questa fosse ragionevolmente praticabile ma, qualora ciò non fosse fattibile, preferire un *non-capitalisation approach*, ossia non iscrivere affatto in bilancio tali beni. Tali metodi sarebbero dovuti essere implementati con dovuto riguardo alle difficoltà pratiche da essi derivanti.

Le domande guida sottoposte agli enti intervistati²⁰⁵ hanno cercato di indagare se essi fossero o meno d'accordo su diversi aspetti: sulla proposta definizione di “*heritage asset*”, sull'iscrizione in bilancio di tali beni in base al loro valore corrente piuttosto che al costo storico, sull'adozione del “*capitalisation or non-capitalisation approach*”, sull'esigenza di divulgare informazioni aggiuntive per questa particolare tipologia di *asset*.

2.2. Financial Reporting Exposure Draft 40 “Accounting for heritage assets”

Secondo il già descritto schema di elaborazione dei principi contabili britannici²⁰⁶, al *Discussion Paper* sono seguiti i commenti di diversi enti, istituzioni, organismi, in virtù dei quali l'ASB, recependone le indicazioni, ha successivamente elaborato una vera e propria bozza di *standard*: il *Financial Reporting Exposure Draft* (FRED) n. 40 “*Accounting for Heritage Assets*”. L'obiettivo di questo documento rispecchia quanto precedentemente indicato nel *Discussion Paper*: migliorare la qualità del *reporting* finanziario dei beni patrimoniali culturali per gli enti che detengono opere d'arte, oggetti d'antiquariato, libri, parchi o monumenti per la loro importanza ambientale o storica²⁰⁷. Le proposte dell'ASB intendono correggere le criticità connesse all'attuale sistema di *reporting* finanziario per gli *heritage asset*²⁰⁸.

Nello sviluppare il FRED, il Board ha seguito le indicazioni del *Committee on Accounting for Public-benefit Entities* (CAPE). Tale comitato è stato istituito dall'ASB nel 1994 ed è uno dei due comitati specialistici che forniscono pareri sulle proposte di *Statement of Recommended Practice* (SORP) avanzate da organi specialistici che

²⁰⁵ I soggetti che l'ASB consulta per ottenere commenti alle proprie proposte vanno dagli organismi professionali di contabilità, agli osservatori/uditori esterni (i cosiddetti *oversight bodies*), alle aziende private, agli enti di istruzione, alle associazioni professionali, al governo locale, ai singoli individui, ai (nel caso di specie) musei, gallerie d'arte, etc.

²⁰⁶ Cfr. cap. 3 del presente lavoro.

²⁰⁷ Nell'annunciare la pubblicazione del FRED 40, il Presidente dell'ASB Ian Mackintosh ha affermato «*Without their collections, entities such as museums and galleries simply could not function. In the ASB's view, the best financial reporting of these heritage assets is secured by reporting them at current valuation. The proposals in this Exposure Draft are intended to secure this policy as widely as is practicable and, where doing so, provides useful and relevant information. I look forward to hearing views on the proposals, particularly on applying the valuation approach at the level of an individual collection*». www.frc.org.uk

²⁰⁸ Tali criticità si esplicano, come abbiamo visto, in un incoerente trattamento contabile di tali beni, in quanto la maggior parte degli enti inserisce in bilancio esclusivamente gli *heritage asset* di recente acquisizione, valutandoli col metodo del costo storico; tale cifra può essere considerevole, ma di fatto non rappresenta, o rappresenta solo in minima parte, il valore dell'intero patrimonio culturale dell'ente. Ne deriva che il bilancio potrebbe non fornire una rappresentazione veritiera e corretta, e sebbene alcuni enti tentino di ovviare fornendo adeguate informazioni aggiuntive, queste non sono omogenee; tali significative differenze, da ente ad ente, ne inficia l'utilità.

sviluppano pratiche contabili per i loro specifici settori. Nel luglio del 2005 ha cambiato la sua denominazione da *Public Sector and Non-for-profit Committee* nell'attuale *Committee on Accounting for Public-benefit Entities*²⁰⁹ (CAPE) al fine di riflettere al meglio la natura del settore per il quale fornisce pareri.

Molte delle proposte contenute nel “quaderno di discussione” sono state accolte favorevolmente dall'ampia platea di destinatari cui è stato chiesto di inviare commenti. Tuttavia, alla luce delle osservazioni ricevute, sono state apportate anche alcune modifiche.

Innanzitutto, con riferimento al concetto stesso di “*heritage asset*”, sebbene la definizione proposta dal *Discussion Paper* abbia trovato ampio consenso, alcuni degli organismi chiamati in causa hanno contestato il riferimento alla diffusione della conoscenza e della cultura come “finalità primaria” dell'ente che possiede tali beni²¹⁰. Tale espressione sembra infatti escludere l'applicabilità del principio contabile per quegli *heritage asset* posseduti da enti in cui la tutela del patrimonio culturale ed ambientale è solo una delle tante finalità, e non effettivamente la propria *mission*²¹¹. Per ovviare a questo problema, il riferimento agli obiettivi dell'ente è stato cancellato dalla definizione. In tal modo l'ambito di applicazione dello *standard* si amplia anche a quegli enti (che detengono *heritage asset*) per i quali la diffusione della conoscenza e della cultura è *una delle* finalità principali, ma non necessariamente *la* più importante²¹². Pertanto tali enti dovranno rendicontare i beni patrimoniali culturali secondo le nuove disposizioni, e non più secondo il principio contabile attualmente applicato (il FRS 15 “*Tangibile fixed assets*”)²¹³.

Sebbene le aziende *profit-oriented* spesso contribuiscano al progresso della conoscenza e della cultura, e possano detenere a tal fine beni culturali, non significa che esse possano contabilizzare tali beni in conformità alle disposizioni proposte dall'*Exposure*

²⁰⁹ *Public-benefit entities* sono enti di rendicontazione il cui obiettivo principale è quello di fornire beni e servizi a vantaggio sociale o per pubblico beneficio e in cui il capitale di rischio è stato apportato nell'ottica di supportare questo fine primario piuttosto che nell'ottica di ottenere un rendimento per gli azionisti.

²¹⁰ Inoltre, nonostante le risposte favorevoli, alcuni degli enti interrogati non è d'accordo nel considerare gli *heritage asset* come attività ai fini del *reporting* finanziario. Tali enti presumevano che la maggioranza dei musei e delle gallerie adottasse un *non-recognition approach*.

²¹¹ Questo creerebbe delle incongruenze laddove, ad esempio, un museo fosse di proprietà di un'autorità locale; in tal caso si applicherebbero diverse disposizioni contabili al bilancio proprio del museo (la cui *mission* rispecchia la definizione prevista per gli *heritage asset*) rispetto a quelle che si applicherebbero al bilancio consolidato dell'ente locale.

²¹² Data la difficoltà di definire cosa rientra nella nozione di “*heritage asset*”, è comprensibile che il FRED eviti di definire cosa non è un “*heritage asset*”.

²¹³ Gli edifici di interesse storico devono essere trattati come *heritage asset* solo se sono le loro caratteristiche storiche a contribuire al raggiungimento degli obiettivi dell'ente. Ad esempio, edifici che sono utilizzati primariamente come alloggi ad uso ufficio o strutture per l'insegnamento non devono essere considerati *heritage asset*, e pertanto continueranno ad essere contabilizzati in conformità con le disposizioni previste dal FRS 15 “*Tangible fixed assets*”. Cfr. FRED 40, *Accounting for Heritage Assets*, par. 6, *Scope*.

Draft se questo non rientra tra gli obiettivi principali dell'ente. Dunque il presente *standard* sembra applicarsi più propriamente agli *heritage asset* pubblici (posseduti dallo Stato e da enti *non profit*) e, in seconda battuta, a quelli privati. A riguardo, alcune dettagliate disposizioni del FRS 15 potrebbero non essere appropriate, sul piano dei costi/benefici, agli organismi del settore pubblico e *non profit*. Al fine di favorire la valutazione, il FRED propone dunque di esentare gli *heritage asset* dall'applicazione delle disposizioni previste dal FRS 15, che si applicano alla generalità delle valutazioni. Scompare del tutto il riferimento, contenuto nel *Discussion Paper*, alla *corporate art*.

Il FRED 40 introduce inoltre la definizione di “collezione” o “raccolta” (*collection*). Essa rappresenta un insieme di artefatti, opere d'arte o altri oggetti che hanno caratteristiche significative comuni quali l'età, la natura, l'origine, o sono gestite insieme e formano una parte distinta del patrimonio posseduto dall'ente²¹⁴. Tale individuazione è propedeutica all'applicazione del corretto metodo contabile. Le proposte contenute nel FRED 40 richiedono infatti agli enti, di qualunque tipo, di adottare una politica di *reporting* delle *collezioni* di *heritage asset*, nei casi in cui sia possibile ottenere delle valutazioni che, accompagnate da adeguate informazioni integrative, forniscano informazioni utili e rilevanti, tali da consentire una stima del valore della raccolta alla data di bilancio (*valuation approach*). La politica di valutazione della collezione deve essere adottata anche se si incontrano delle difficoltà nella determinazione di alcuni pezzi ma ciononostante è possibile fornire una stima ed accompagnarla da informazioni aggiuntive che consentono d'avere una significativa percezione del valore dell'intera collezione²¹⁵. Qualora invece non sia possibile ottenere una tale valutazione, allora la collezione non deve essere iscritta in bilancio (*non-recognition approach*); ne deriva che i relativi acquisti e vendite non daranno luogo a costi o ricavi. In ogni caso, gli enti di tutela devono fornire informazioni integrative su tali beni, a prescindere dal fatto che essi siano o meno iscritti in bilancio²¹⁶. Questa è una modifica rispetto alla precedente formulazione, la quale proponeva che la politica contabile dovesse essere applicata alla *totalità* degli *heritage asset* posseduti dall'ente, e non a *single collezioni*. Si sottolinea inoltre un cambiamento

²¹⁴ Il riferimento ad un “gruppo” non preclude che un singolo bene non possa costituire una collezione, se ne rispetta tutti i requisiti.

²¹⁵ Ad esempio, può essere possibile valutare un pezzo della collezione che è connesso ad un evento storico o ad una persona prendendo come riferimento il valore di pezzi per i quali non esiste tale collegamento, e fornendo informazioni in merito al criterio adottato.

²¹⁶ La bozza di principio contabile specifica quali debbono essere le informazioni integrative, che comprendono dettagli sulla natura e la dimensione dei beni culturali posseduti, nonché sulle politiche di acquisizione, conservazione, gestione e dismissione.

nella terminologia adottata, laddove mentre il *Discussion Paper* parlava di *capitalisation e non-capitalisation approach*, l'*Exposure Draft* parla rispettivamente di *valuation approach e non-recognition approach*.

Entrando maggiormente nel dettaglio dei due metodi, secondo il *valuation approach*, qualora sia possibile determinare il valore della collezione allora:

- tali attività devono essere iscritti in bilancio a tale valore, e presentate come una classe separata dei beni immobili;
- le modifiche della valutazione della collezione devono essere iscritte nel conto generale dei profitti e delle perdite;
- in caso di dismissione del bene, la sua valutazione deve essere allineata all'ammontare ricavo netto di vendita e tale allineamento si deve riflettere nel conto generale dei profitti e delle perdite.

Non è prevista nessuna disposizione in merito al metodo di valutazione da adottare. L'importante è che il criterio utilizzato fornisca informazioni utili e rilevanti. Si può, ad esempio, ricorrere a valori indicati in fonti ufficiali, oppure non valutando i singoli pezzi ma proiettando al valore della collezione quello ottenuto da un campione rappresentativo della stessa. Tuttavia, è meglio evitare metodi quali ad esempio la moltiplicazione di un valore arbitrario per il numero di pezzi, oppure il costo di riproduzione, o ancora il costo storico. L'utilizzo dei multipli potrebbe infatti non fornire informazioni utili e rilevanti, ed il valore ottenuto potrebbe non essere attendibilmente considerato ai fini del *reporting*. Il costo di riproduzione di un bene storico può non fornire un valore significativo, in quanto si tratterebbe del costo di ottenere una replica di quel bene, non l'originale. Allo stesso modo, il metodo del costo storico non dovrebbe essere utilizzato tranne nel caso in cui esso fornisca una stima ragionevole del valore corrente dei beni appartenenti alla collezione, alla data di bilancio: è più probabile che ciò accada per beni acquisiti in epoche recenti e, magari, laddove sia possibile aggiornare il costo storico per mezzo di un idoneo indice. Ma, dato il lungo periodo per il quale l'*heritage asset* è solitamente posseduto, ed i cambiamenti marcati e imprevedibili che a volte si verificano nel loro valore, è poco probabile che le informazioni ottenute sulla base dei costi storici sia utile o rilevante.

Laddove sia possibile un approccio valutativo, la regolare rivalutazione rifletterà le variazioni complessive di valore. Ne deriva che l'ammortamento e la svalutazione in

questo contesto sarebbero solo degli inutili aggiustamenti, e pertanto non sono previste disposizioni a riguardo nell'*Exposure Draft*²¹⁷.

Tuttavia ci sono diverse ragioni per le quali potrebbe non essere ottenibile una valutazione adatta alle finalità di *reporting*. Alcuni *heritage asset* sono unici o difficilmente commercializzabili, e potrebbe non esistere prova di loro scambi. Qualora dunque la valutazione non sia possibile, secondo il *non-recognition approach*:

- tali attività non devono essere iscritte in bilancio;
- gli acquisti ed i ricavi vendite derivanti dalla vendita non devono essere iscritti nel conto dei profitti e delle perdite;
- gli acquisti ed i proventi delle vendite dovrebbero invece essere iscritti in un prospetto finanziario primario che contiene la riconciliazione tra il totale dei profitti e delle perdite e le variazioni del totale attività nette iscritto.

Con riferimento invece alla categoria dei beni ricevuti in donazione, il FRED dispone che essi siano iscritti nel conto economico al loro valore corrente, a meno che questo non sia determinabile.

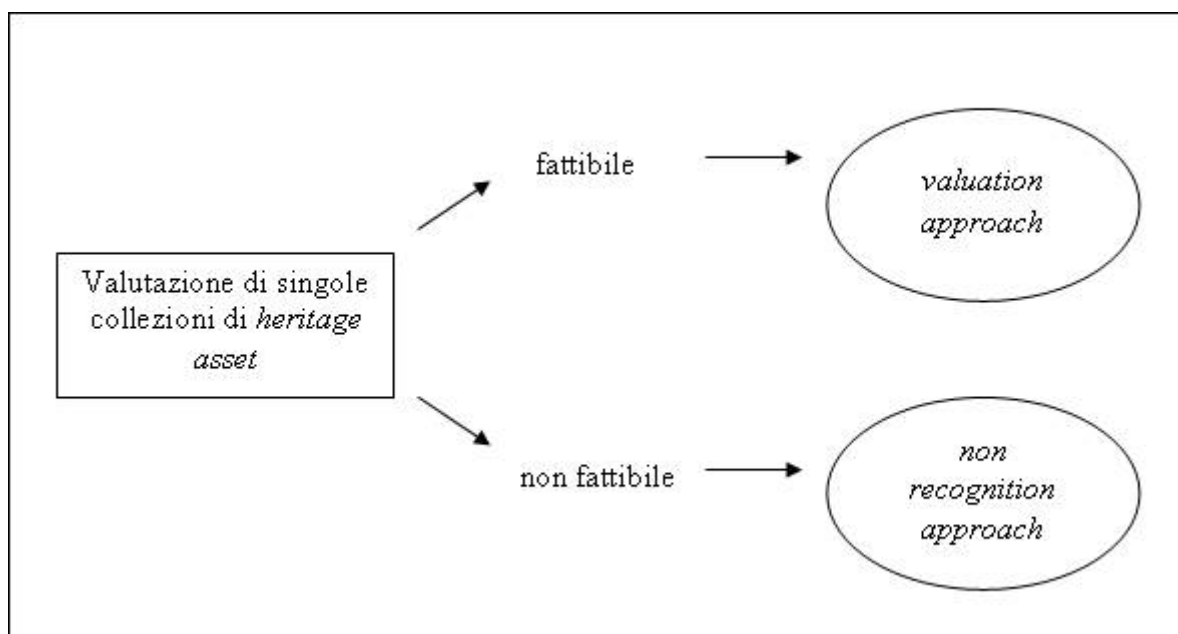


Figura 18 – Approccio di valutazione degli *heritage asset* secondo il Financial Reporting Exposure Draft dell’ASB
Fonte: nostra elaborazione

²¹⁷ Anzi, per chiarezza è proposta anche una modifica al FRS 11 “*Impairment of Fixed Assets and Goodwill*” che esclude gli *heritage asset* dall’ambito applicativo di tale *standard*.

Rispetto alle due classi di attività simili agli *heritage asset*, evidenziati dal *Discussion Paper*, edifici storici utilizzati dall'ente stesso o attività detenute da enti che non sono principalmente organizzazioni culturali, non si notano sostanziali differenze rispetto alla precedente impostazione. Per i primi, si continua ad applicare le disposizioni già esistenti per i beni materiali; per i secondi, si dispone che non debbano essere contabilizzati come *heritage asset*. Tali indicazioni hanno trovato ampio consenso tra i rispondenti.

La tabella riporta il confronto tra il *Discussion Paper* e il *Financial Reporting Exposure Draft*.

Organismo/ Paese	Fonte	Definizione	Ambito di riferimento	Ulteriori aspetti definitivi/esempi	Approccio contabile proposto
Accounting Standard Board (ASB) UK	<i>Discussion Paper: “Heritage Assets: can accounting do better?”</i>	<i>An asset with historic, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture, and this purpose is central to the objectives of the entity holding it.</i> Attività con caratteristiche storiche, artistiche, tecnologiche, geofisiche o ambientali che sono custoditi e protetti per il loro contributo alla conoscenza ed alla cultura, e questo è l’obiettivo più importante degli enti che li detengono.	<i>Entities that hold heritage assets to contribute to the central objective of the entity of promoting knowledge and culture.</i> Anche se non è espressamente indicato, le disposizioni in esso contenute sembrano più propriamente applicarsi ai beni posseduti dallo Stato e da enti <i>non profit</i> , piuttosto che da privati. Esamina in maniera specifica la “ <i>corporate art</i> ”	Il termine <i>heritage asset</i> comprende beni quali paesaggi e linee costiere, edifici storici e siti archeologici, così come le collezioni museali, quali ad esempio quelle d’arte, d’antichità e di libri.	Approccio <i>all or nothing</i> : ➤ Un approccio di rilevazione contabile per tutti gli <i>heritage asset</i> posseduti dall’ente, qualora sia fattibile ottenere valutazioni attendibili (<i>full capitalisation approach</i>); ➤ Un approccio di non rilevazione contabile degli <i>heritage asset</i> posseduti dall’ente, qualora non sia possibile effettuare valutazioni attendibili (<i>non- capitalisation approach</i>).
Accounting Standard Board (ASB) UK	<i>Financial Reporting Exposure Draft (FRED) 40: Accounting on Heritage Assets</i>	<i>An asset with historic, artistic, scientific, technological, geophysical or environmental qualities that is held and maintained principally for its contribution to knowledge and culture.</i> Omesso il riferimento agli obiettivi. Si amplia l’ambito di riferimento	<i>Entities that hold heritage assets to contribute to a principal objective of the entity of promoting knowledge and culture.</i> Anche se non è espressamente indicato, le disposizioni in esso contenute sembrano più propriamente applicarsi ai beni posseduti dallo Stato e da enti <i>non profit</i> , piuttosto che da privati. Non contiene più il riferimento alla “ <i>corporate art</i> ”.	Similare. Introduce inoltre la definizione di raccolte o collezioni: “un insieme di artefatti, opere d’arte o altri oggetti che hanno caratteristiche significative comuni quali l’età, la natura, l’origine, o sono gestite insieme e formano una parte distinta del patrimonio posseduto dall’ente”	➤ Un ente deve adottare una politica di <i>reporting</i> delle collezioni di <i>heritage asset</i> , nei casi in cui sia possibile ottenere delle valutazioni che, accompagnate da adeguate informazioni integrative, forniscano informazioni utili e rilevanti, tali da consentire una stima del valore della raccolta alla data di bilancio (<i>valuation approach</i>); ➤ Qualora non sia possibile ottenere tali valutazioni, secondo le nuove disposizioni, la collezione non deve essere iscritta in bilancio (<i>non-recognition approach</i>); ne consegue che i relativi acquisti e vendite non daranno luogo a costi o ricavi.

Tabella 8- Discussion Paper e Financial Reporting Exposure Draft a confronto; Fonte: nostra elaborazione

3. Analisi delle risposte all'*Invitation to comment* del FRED 40

A seguito dell'emanazione del FRED 40, l'*Accounting Standard Board* ha interpellato diversi interlocutori al fine di ottenere commenti sulle proposte contenute nella bozza di principio contabile per agli *heritage asset*. In particolare, pur invitandoli ad esprimere pareri su qualunque aspetto dell'*Exposure Draft*, ha indicato ad essi alcune domande guida:

1. a) se fossero o meno d'accordo sulle disposizioni proposte, che prevedono l'applicazione, ove fattibile, di un *valuation approach* o, in alternativa di un *non-recognition approach*, e
b) se ritenessero che ciò determinasse un miglioramento qualitativo dell'attuale sistema di *reporting* degli *heritage asset*;
2. se fossero o meno d'accordo sull'applicazione della politica valutativa a *single collections*, piuttosto che alla *totalità* di *heritage asset*;
3. se fossero o meno d'accordo sulla proposta definizione di "*collection*";
4. se fossero o meno d'accordo sul fatto che le proposte disposizioni prevedono un giudizio sulla significatività e sull'utilità delle valutazioni, piuttosto che solo sulla loro affidabilità;
5. quali difficoltà ritengono che gli *auditors*²¹⁸ possano riscontrare qualora venga adottato un tale approccio valutativo;
6. se fossero o meno d'accordo sul fatto che, in caso di *non-recognition approach*, gli acquisti e le vendite di tali beni non siano iscritti in conto economico;
7. loro considerazioni in merito alla natura ed alla portata delle informazioni integrative richieste, e se queste siano o meno eccessivamente onerose;
8. se fossero o meno d'accordo con la proposta definizione di *heritage asset* e con l'ambito di applicabilità dello *standard* contabile;
9. se, secondo loro, il Board ha ragione di pensare che i costi di implementazione della proposta non siano maggiori dei benefici da essa derivanti.

²¹⁸ Revisori dei conti

La trattazione che segue intende analizzare le risposte ricevute dall'ASB. A tal fine, è stata condotta una ricerca empirica di tipo qualitativo basata su due fasi:

➤ Fase 1:

- Analisi dei commenti al FRED 40 resi disponibili dall'*Accounting Standard Board*²¹⁹
- Analisi di documenti pubblici disponibili

➤ Fase 2: Interviste esplorative a soggetti a vario titolo interessati dalla problematica della valutazione degli *heritage asset*:

- Mrs. Christine Scott, *Assistant Director, Accounting and Auditing*, Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS);
- Mrs. Laura Petrie, *Finance Director*, Historic Scotland;
- Mrs. Lasley Watt, *Finance Director*, The National Trust for Scotland;
- Mr. Grant McCree, *KPMG partner*, KPMG UK;
- Mrs. Sharon Barbour, *Office Assistant*, Heritage Lottery Fund;
- Mr. David Lowerth, *Technical Director and Secretary*, Accounting Standard Board;
- Mrs. Susan Kempt, *Press Office Assistant*, Accounting Standard Board.

Numerosi sono stati i commenti ricevuti dall'ASB. Per semplicità, i soggetti rispondenti possono essere suddivisi in categorie, come evidenziato nella Tabella 9:

²¹⁹ ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Responses for the public record to FRED 40 "Accounting for Heritage Assets"*, June 2007

<i>Categoria</i>	<i>Enti/organismi britannici</i>
A) Organismi professionali (<i>Professional accounting bodies</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)</i> • <i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)</i> • <i>Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)</i> • <i>Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)</i> • <i>Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS)</i> • <i>Royal Institution of Chartered Surveyor (RICS)</i>
B) Organismi di supervisione e controllo (<i>Oversight bodies</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Audit Commission</i> • <i>Audit Scotland</i> • <i>Auditing Practices Board</i> • <i>Charity Administration Resourcing & Accountability</i> • <i>Charity Commission for England and Wales</i> • <i>Department for Culture Media and Sport (DCMS)</i> • <i>English Heritage</i> • <i>Financial Reporting Advisory Board (FRAB)</i> • <i>National Audit Office</i> • <i>Wales Audit Office</i>
C) Singoli individui (<i>Individuals</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Brian Minto, past Chairman of The Scottish Fisheries Museums and former Member of ICAS</i> • <i>Sheila Elwood, Professor of Financial Reporting, University of Bristol</i>
D) Società professionali (<i>Professional firms</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>BDO Stoy Hayward LLP</i> • <i>Deloitte & Touche LLP</i> • <i>Ernst & Young LLP</i> • <i>Grant Thornton UK LLP</i> • <i>Horwarth Clark Whitehill LLP</i> • <i>Kingston Smith LLP</i> • <i>KPMG LLP</i> • <i>PKF LLP</i> • <i>Pricewaterhouse Coopers LLP</i>
E) Organismi d'istruzione (<i>Educational organizations</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Colleges at Cambridge University</i> • <i>University of Cambridge</i> • <i>University of Glasgow</i> • <i>University of Oxford</i>

F) Associazioni/gruppi professionali (<i>Professional associations</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>Association of Independent Museums</i> • <i>British Universities Finance Directors' Group (BUFDG)</i> • <i>Charities' Property Association</i> • <i>Charity Finance Directors Group (CFDG)</i> • <i>Churches Conservation Trust</i> • <i>Council for British Archaeology</i> • <i>Heritage Link</i> • <i>Historic Houses Association</i> • <i>Museum Association</i> • <i>National Trust</i> • <i>National Trust for Scotland</i> • <i>Scottish Universities Finance Directors' Group</i>
G) Musei e gallerie (<i>Museums e Galleries</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>British Museum</i> • <i>Creswell Heritage Trust</i> • <i>Hunterian Museum and Art Gallery</i> • <i>National Gallery</i> • <i>National Museums of Scotland</i> • <i>Royal Albert Hall</i> • <i>Royal Botanic Gardens, Kew</i> • <i>Victoria and Albert Museum</i>
H) Enti pubblici territoriali (<i>Local government</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • <i>East Riding of Yorkshire Council</i>

Tabella 9 – Responses for the public record to FRED 40, classificazione in categorie
Fonte: nostra elaborazione

Dall'analisi di ogni singola lettera di risposta, sono stati individuati dei punti chiave, rispondenti sostanzialmente agli aspetti sui quali lo stesso ASB richiedeva un'attenzione particolare. Sebbene non tutti i soggetti interpellati abbiano risposto punto per punto alle domande sottoposte loro nell'*Invitation to comment*, e sebbene talvolta non sia stato possibile individuare una risposta chiara (SI/NO) in quanto le stesse sono state poi fatte seguire da argomentazioni che articolavano la posizione dell'ente (talvolta d'accordo, ma con riserve; talvolta né d'accordo né in completo disaccordo), si è tentato di compilare una griglia delle seguenti domande:

Domande dell'ASB:		
1. a) Siete d'accordo sulle disposizioni proposte, che prevedono l'applicazione, ove fattibile, di un <i>valuation approach</i> o, in alternativa di un <i>non-recognition approach</i> ?	SI	NO
b) Ritenete che questo approccio contabile determini un miglioramento qualitativo dell'attuale sistema di <i>reporting</i> degli <i>heritage asset</i> ?	SI	NO
2. Siete d'accordo sull'applicazione della politica valutativa <i>a singole collezioni</i> , piuttosto che alla <i>totalità</i> di <i>heritage asset</i> ?	SI	NO
3. Siete d'accordo sulla proposta definizione di " <i>collection</i> "?	SI	NO
4. Siete d'accordo sul fatto che le disposizioni qui proposte prevedono un giudizio sulla significatività e sull'utilità delle valutazioni, piuttosto che solo sulla loro affidabilità?	SI	NO
5. Ritenete che gli <i>auditors</i> incontreranno grosse difficoltà derivanti dall'applicazione di un tale approccio valutativo?	SI	NO
6. Siete d'accordo sul fatto che, in caso di <i>non-recognition approach</i> , gli acquisti e le vendite di tali beni non siano iscritte in conto economico?	SI	NO
7. Ritenete che le informazioni integrative richieste siano eccessivamente onerose?	SI	NO
8. Siete d'accordo con la proposta definizione di <i>heritage asset</i> e con l'ambito di applicabilità dello <i>standard</i> contabile?	SI	NO
9. Siete d'accordo con l'affermazione del Board secondo la quale i costi di implementazione di tale approccio non risulteranno maggiori dei benefici da esso? derivanti?	SI	NO

nella quale al SI è stata associata una risposta pienamente favorevole, mentre al NO una risposta in totale o parziale disaccordo.

Sulla base delle considerazioni, argomentazioni ed osservazioni contenute in ciascuna lettera di risposta, si è tentato inoltre di indicare un giudizio complessivo sul FRED 40 da parte dell'organismo in questione, positivo o negativo.

La Tabella 10 riporta la comparazione dei dati ottenuti:

Risposte alle domande sottoposte dall'ASB

Categoria	Enti/organismi britannici	1		2	3	4	5	6	7	8	9	Giudizio complessivo
		a	b									
A) Organismi professionali (Professional accounting bodies): 6	• Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	NO	SI	SI	negativo
	• Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)	SI	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	NO	SI	positivo
	• Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)	NO	NO	NO	NO	SI	NO	NO	SI	NO	NO	negativo
	• Institute of Chartered Accountants in Ireland (ICAI)	SI	SI	NO	NO	SI	SI	SI	NO	NO	SI	positivo
	• Institute of Chartered Accountants in Scotland (ICAS)	NO	NO	SI	SI	NO	SI	NO	NO	NO	NO	negativo
	• Royal Institution of Chartered Surveyor (RICS)	SI	SI	SI	SI	NO	NO	N/D	NO	NO	NO	positivo
B) Organismi di supervisione e controllo (Oversight bodies): 10	• Audit Commission	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	positivo
	• Audit Scotland	SI	SI	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	positivo
	• Auditing Practices Board	NO	SI	SI	NO	NO	SI	N/D	NO	N/D	NO	negativo
	• Charity Administration Resourcing & Accountability	NO	NO	NO	NO	SI	SI	N/D	NO	NO	NO	negativo
	• Charity Commission for England and Wales	NO	SI	NO	NO	NO	SI	SI	NO	SI	NO	negativo
	• Department for Culture Media and Sport (DCMS)	SI	SI	NO	NO	SI	SI	NO	SI	SI	NO	positivo
	• English Heritage	NO	NO	NO	SI	SI	SI	NO	NO	SI	NO	negativo
	• Financial Reporting Advisory Board (FRAB)	SI	SI	NO	SI	SI	NO	SI	NO	SI	SI	positivo
	• National Audit Office	SI	SI	NO	NO	NO	SI	NO	NO	SI	SI	positivo
• Wales Audit Office	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	SI	SI	SI	positivo	
C) Singoli individui (Individuals): 2	• Brian Minto, chartered accountant	NO	NO	SI	SI	NO	SI	NO	NO	NO	NO	negativo
	• Sheila Elwood, Professor of Financial Reporting	NO	NO	N/D	SI	NO	SI	SI	NO	NO	N/D	negativo
D) Società professionali (Professional firms): 9	• BDO Stoy Hayward LLP	NO	SI	SI	NO	NO	NO	NO	SI	NO	NO	positivo
	• Deloitte & Touche LLP	SI	SI	NO	NO	N/D	SI	N/D	SI	NO	NO	positivo
	• Ernst & Young LLP	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	positivo
	• Grant Thornton UK LLP	SI	SI	NO	NO	SI	SI	NO	NO	SI	NO	positivo
	• Horwarth Clark Whitehill LLP	N/D	SI	NO	NO	NO	SI	NO	N/D	N/D	N/D	negativo
	• Kingston Smith LLP	NO	SI	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	NO	negativo
	• KPMG LLP	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	NO	N/D	negativo
	• PKF LLP	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	SI	NO	negativo
	• Pricewaterhouse Coopers LLP	NO	SI	NO	NO	SI	SI	SI	NO	NO	NO	positivo

E) Organismi d'istruzione (<i>Educational organizations</i>): 4	• Colleges at Cambridge University	NO	NO	NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	negativo
	• University of Cambridge	NO	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	NO	SI	negativo
	• University of Glasgow	SI	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	positivo
	• University of Oxford	NO	SI	NO	NO	SI	SI	SI	NO	SI	NO	negativo
F) Associazioni/gruppi professionali (<i>Professional associations</i>): 12	• Association of Independent Museums	NO	NO	SI	SI	SI	SI	SI	SI	SI	NO	negativo
	• British Universities Finance Directors' Group (BUFDG)	SI	SI	NO	SI	NO	SI	SI	NO	NO	SI	positivo
	• Charities' Property Association	NO	NO	NO	NO	N/D	SI	N/D	NO	N/D	NO	negativo
	• Charity Finance Directors Group (CFDG)	NO	SI	NO	NO	NO	NO	NO	NO	NO	SI	negativo
	• Churches Conservation Trust	NO	NO	NO	NO	N/D	N/D	N/D	N/D	N/D	NO	negativo
	• Council for British Archaeology	NO	NO	N/D	N/D	N/D	SI	N/D	N/D	N/D	NO	negativo
	• Heritage Link	NO	NO	NO	NO	NO	N/D	N/D	N/D	NO	NO	negativo
	• Historic Houses Association	NO	NO	SI	N/D	SI	SI	NO	NO	NO	NO	negativo
	• Museum Association	SI	SI	NO	NO	SI	SI	SI	NO	SI	NO	positivo
	• National Trust	NO	SI	NO	NO	SI	SI	NO	NO	NO	NO	negativo
	• National Trust for Scotland	NO	SI	NO	NO	SI	SI	NO	NO	NO	NO	negativo
• Scottish Universities Finance Directors' Group	NO	NO	NO	NO	SI	SI	SI	NO	SI	NO	negativo	
G) Musei e gallerie (<i>Museums e Galleries</i>): 8	• British Museum	SI	SI	NO	NO	NO	NO	SI	NO	SI	NO	positivo
	• Creswell Heritage Trust	NO	SI	N/D	N/D	N/D	SI	N/D	N/D	N/D	NO	negativo
	• Hunterian Museum and Art Gallery	NO	NO	NO	NO	SI	SI	NO	NO	NO	SI	negativo
	• National Gallery	SI	SI	NO	NO	SI	SI	NO	NO	SI	SI	positivo
	• National Museums of Scotland	NO	NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	NO	negativo
	• Royal Albert Hall	NO	NO	N/D	N/D	N/D	N/D	NO	N/D	N/D	N/D	negativo
	• Royal Botanic Gardens, Kew	NO	SI	NO	NO	SI	NO	NO	NO	SI	SI	negativo
	• Victoria and Albert Museum	SI	SI	NO	SI	SI	SI	SI	NO	SI	SI	positivo
H) Enti pubblici territoriali (<i>Local government</i>): 1	• East Riding of Yorkshire Council	NO	SI	NO	SI	NO	NO	NO	NO	SI	SI	negativo

Tabella 10 – Analisi comparata delle lettere di risposta all'*Invitation to comment* del FRED 40

Fonte: nostra elaborazione

Dall'analisi della Tabella 10 è possibile effettuare diverse considerazioni. Innanzitutto hanno risposto all'invito dell'*Accounting Standard Board* 52 soggetti, di cui:

- A) 6 organismi professionali;
- B) 10 organismi di supervisione e controllo;
- C) 2 singoli individui;
- D) 9 società professionali;
- E) 4 organismi di istruzione;
- F) 12 associazioni professionali;
- G) 8 musei e gallerie;
- H) 1 ente pubblico territoriale.

Di questi, i gruppi A), C) D) possono essere considerati soggetti che forniscono informazioni, il gruppo B) è costituito da organismi che effettuano controlli e verifiche, i gruppi E), F), G) ed H) sono costituiti da enti che possiedono (in maniera diretta o indiretta) o studiano *heritage asset*.

Qualche precisazione in più merita il gruppo C), in quanto pur trattandosi di risposte di individui come singoli, e non incardinati in una struttura, non si tratta di comuni cittadini bensì nel primo caso, dell'ex presidente del *Scottish Fisheries Museum* nonché ex membro del Comitato sui principi contabili dell'Ordine dei dottori commercialisti della Scozia mentre, nel secondo caso, di una professoressa di *financial reporting* presso l'Università di Bristol.

Passando ad analizzare le risposte fornite, il dato che impressiona maggiormente è il giudizio complessivo che emerge sul FRED 40: negativo per il 62% dei soggetti interpellati. Per dare un significato ed ottenere maggiori informazioni da questo numero occorre osservare in maniera distinta le risposte fornite a ciascuna delle domande dell'*Invitation to comment*, e tentare di comprendere le differenti motivazioni addotte.

Risposte alle domande sottoposte dall'ASB

	1		2	3	4	5	6	7	8	9	Giudizio complessivo
	a	b									
SI	18	33	11	20	27	39	20	10	24	18	20
NO	33	19	37	28	19	10	23	7	21	30	32
risposte totali (tranne N/D)	51	52	48	48	46	49	43	17	45	48	52
N/D	1	0	4	4	6	3	9	35	7	4	
totale	52	52	52	52	52	52	52	52	52	52	
percentuale di SI	35%	63%	23%	42%	59%	80%	47%	59%	53%	38%	38%
percentuale di NO	65%	37%	77%	58%	41%	20%	53%	41%	47%	63%	62%

Tabella 11 – Elaborazione dei dati contenuti nella Tabella 10

Senza dubbio uno dei quesiti che consente di chiarire in maniera piuttosto determinate la positività o negatività del giudizio complessivo finale è il 1a), che domandava agli enti se fossero o meno d'accordo sulle nuove disposizioni contabili proposte, ossia l'applicazione, ove fattibile, di un *valuation approach* o, in alternativa di un *non-recognition approach*. Ben il 65% dei soggetti interpellati si è rivelato non d'accordo in merito allo *standard* contabile proposto dall'*Exposure Draft*.

Tale dato sembra, a prima vista, incoerente con quello risultante dall'analisi della domanda 1b): ritenete che questo approccio contabile determini un miglioramento qualitativo dell'attuale sistema di *reporting* degli *heritage asset*? Ad essa infatti la stessa percentuale dei soggetti (il 63%) ha risposto in senso affermativo. Quest'apparente incongruenza viene a cadere nel momento in cui si entra nel merito delle motivazioni fornite dalla maggior parte dei soggetti coinvolti nella consultazione. Difatti, molti di essi ritengono che l'attuale sistema di *reporting* degli *heritage asset* è decisamente insoddisfacente, e che è senz'altro apprezzabile il tentativo dell'ASB di migliorarlo. Tuttavia l'approccio suggerito nell'*Exposure Draft* non sembra privo di difficoltà applicative ed incongruenze. Innanzitutto il fatto che non venga indicato un preciso criterio di valutazione di riferimento, se da un lato consente agli enti di adottare il sistema ritenuto più coerente con le loro peculiarità, dall'altro non consente di definire cosa dovrebbe rappresentare tale valore²²⁰. A seconda della finalità, possono essere impiegati numerosi e diversi metodi di valutazione, dando dunque luogo a differenti valori. Senza un chiaro criterio che determini l'obiettivo della valutazione, sarà particolarmente difficile per gli

²²⁰ La "debolezza" del FRED sta proprio nel non chiarire in maniera comprensibile e coerente il significato di questo "valore" del bene che dovrebbe apparire dal bilancio. Non c'è nessuna dimostrazione di ciò che tale valore significherebbe o rappresenterebbe sia per gli enti stessi, che per chi redige i conti nonché per chi li utilizza.

auditor valutare se il criterio adottato è idoneo a quella particolare situazione. Basti pensare, a titolo esemplificativo, ai seguenti metodi:

- *Market value*. Può essere utilizzato quando si tratta di particolari tipologie di *heritage asset* che sono abitualmente commercializzati e per i quali è possibile determinare un valore corrente di mercato. Ma se, e questo avviene nella maggior parte dei casi, l'ente non può vendere il bene culturale che possiede, allora come può il *market value* fornire la informazioni più appropriate e rilevanti?
- *Insurance value*. Alcuni enti possono essere in grado di attribuire un valore che è stato determinato per scopi assicurativi e che, a seconda della polizza, può essere significativamente differente da un valore stimato di mercato. Alcuni enti sostengono che, per la loro particolare situazione, tale valore è più appropriato e rilevante rispetto ad un *market value*; ciò avviene ad esempio quando il valore di mercato è difficilmente determinabile o per l'ente non è possibile vendere tali beni)
- *Income generation*. Per altri enti può essere possibile stimare il valore di un bene di interesse storico, artistico e archeologico prendendo come riferimento il reddito generato dalla vendita dei biglietti d'ingresso che le persone pagano per la visita, anche laddove sarebbe difficile o impossibile fissare un valore di mercato. Sarebbe in questo caso un'informazione appropriata e rilevante?

In linea generale, una valutazione al *current value* è vista come impraticabile in quanto eccessivamente volatile²²¹, e non adatta a riflettere il valore di beni che sono impiegati per raggiungere principalmente obiettivi non economici e solo in via residuale e secondaria possano generare flussi di cassa.

La maggioranza degli enti ritiene inoltre che, anche qualora il nuovo sistema contabile per gli *heritage asset* apporti dei miglioramenti, la scelta fra *valuation approach* e *non-recognition approach*²²², così come posta nello *standard*, è troppo discrezionale, e condurrà la maggior parte degli organismi a sostenere l'impraticabilità di un approccio

²²¹ Secondo alcuni enti il *current value* non deve essere adottato a meno che non ci sia l'intenzione di vendere il bene nel breve termine senza rimpiazzarlo, cioè spendendo i proventi da esso derivanti invece che reinvestirli in immobilizzazioni materiali.

²²² Una parte degli enti ritiene invece che, nel caso in cui non sia praticabile un *valuation approach*, è meglio continuare ad iscrivere tali beni in bilancio al costo storico, piuttosto che non iscriverli per niente. Questa è la posizione, ad esempio, del BDO Stoy Hayward LLP e dell'East Riding of Yorkshire Council.

valutativo, dunque propendere per il *non-recognition approach*. Secondo buona parte dei soggetti intervistati l'attribuire un valore finanziario a tali beni, dei quali essi non possono disporre (essendo spesso inalienabili), non è di nessuna utilità per gli *stakeholder*.

Anche con riferimento al secondo e terzo quesito proposto dall'ASB, relativo alla possibilità di applicare una politica valutativa *a singole collezioni* una percentuale altissima degli enti analizzati (il 77%) è contraria a tale approccio e non concorda con la proposta definizione di "*collection*". La maggior parte degli enti ritiene che è opportuno riconsiderare il *livello* al quale va applicato il test di praticabilità della valutazione. Coloro che si oppongono alla presente proposta sostengono che il concetto di "*collezione*" presenta confini troppo sfumati. I beni posseduti da un ente possono infatti essere raggruppati in diversi modi, a seconda dello scopo per il quale avviene il raggruppamento. La definizione di *collection* fornita dal FRED è troppo ampia, dunque aperta a diverse possibili interpretazioni; questo lascia gli enti liberi di definire cosa rientra o meno in una collezione, nel modo che più gli conviene²²³, in funzione delle proprie politiche amministrative e gestionali. Ne deriva la possibilità di adottare un diverso trattamento contabile per elementi simili, oltre a rendere impossibile un confronto tra enti²²⁴. Coloro che si oppongono a tale approccio sostengono che fosse più valido quello indicato nel *Discussion Paper (all or nothing approach)*²²⁵, che riferiva la valutazione al *complesso* dei beni posseduti dall'ente anziché a singole collezioni.

Passando ad analizzare il punto successivo, la proposta dell'ASB prevede che l'approccio indicato debba essere determinato a livello di singole collezioni dopo aver stabilito se è fattibile (*practicable*) ottenere delle valutazioni che forniscano informazioni utili (*useful*) e rilevanti (*relevant*). La domanda n. 4 chiedeva dunque agli enti se essi sostenessero un tale approccio o se preferissero che la valutazione fosse richiesta solo laddove fosse affidabile (*reliable*²²⁶). A tale quesito il 59% degli interpellati ha risposto di

²²³Questo sistema è definito dall'*Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)* "*cherry-picking approach*", la scelta del meglio, del criterio più conveniente.

²²⁴Un ulteriore effetto distorsivo che quest'approccio può determinare è che piccole istituzioni, con collezioni abbastanza ridotte da poter essere valutate, avranno iscritti in bilancio più *heritage asset* rispetto invece a quelle istituzioni le cui collezioni sono troppo ampie da poter essere valutate in maniera pratica ed affidabile.

²²⁵Fra gli enti che sostengono questa posizione, *the Charity Commission for England and Wales, the Financial Reporting Advisory Body e the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.

²²⁶«*Information provided by financial statement is reliable if:*

- a) *it can be depended upon by users to represent faithfully what it either purports to represent or could reasonably be expected to represent;*
- b) *it is free from deliberate or systematic bias (i.e. it is neutral);*
- c) *it is free from material error;*

si, mentre il restante 41% no. Questa suddivisione, non eccessivamente marcata, deriva dal fatto che parte degli organismi sostiene che le valutazioni debbano essere tanto attuabili quanto utili e rilevanti quanto affidabili, e non debba necessariamente esistere un *trade-off* tra questi requisiti. Tuttavia altra parte degli enti ritiene che è opportuno esplicitare e richiedere come requisito solo quello della affidabilità²²⁷, la quale può essere considerata inclusiva anche degli altri requisiti²²⁸.

La domanda sulla quale c'è la percentuale più elevata di risposte concordi è la numero 5, che si interrogava sulle difficoltà che i revisori dei conti avrebbero incontrato in seguito all'applicazione di un tale *standard* contabile da parte degli enti interessati. Ebbene, l'80% dei *respondent* sostiene che senza dubbio un tale approccio genererà notevoli difficoltà per gli *auditor*. Ciò in quanto essi, non avendo le competenze necessarie per determinare i confini delle collezioni, si troveranno a doversi fidare del giudizio di "praticabilità" effettuato dai loro clienti. In particolare il parere più critico su questo punto è stato fornito dagli stessi organismi di revisione e controllo (gruppo B). Essi ritengono infatti che le disposizioni proposte nella bozza di principio contabile siano troppo incerte per condurre ad una interpretazione ed un'applicazione coerente da parte di chi redige il bilancio; il loro maggior timore è che le proposte contenute nel FRED 40 possano generale l'inserimento di valutazioni superficiali ("*soft*" *valuation*) nel controllo dei bilanci (ad esempio poco affidabili e/o con conseguente eccessiva incertezza)²²⁹. Ne derivano pertanto grandi difficoltà per gli *auditor* nello stabilire se il bilancio fornisca una rappresentazione veritiera e corretta, se sia stata adottata la politica contabile più appropriata per la valutazione degli *heritage asset* e, qualora si sia optato per un *valuation approach*, se il

d) *it is complete within the bounds of materiality; and*

e) *in its preparation under conditions of uncertainty, a degree of caution (i.e. prudence) has been applied in exercising judgement and making the necessary estimates.»*

ACCOUNTING STANDARDS BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting*, par. 3.8.

²²⁷ Il riferimento all'affidabilità della valutazione viene poi di fatto tralasciato dal FRED, che sembra spostare maggiormente l'attenzione sul piano dei costi/benefici.

²²⁸ Molti enti ritengono che l'iscrizione in bilancio degli *heritage asset* non è di particolare aiuto a chi utilizzerà i conti. Ad esempio, the *National Trust* sostiene nel suo rendiconto annuale che la valutazione dei beni culturali non riflette il consistente ammontare di debiti che sono stati contratti quando tali beni sono stati acquisiti per la nazione. Sia che si possa essere d'accordo con tale osservazione o meno, tale tesi dimostra tuttavia che questi enti non credono che il *valuation approach* fornisca utili informazioni. Per questo essi non ritengono che un approccio basato sull'affidabilità aggiunga qualcosa di significativo a ciò che viene visto essenzialmente come un approccio opzionale.

²²⁹ L'*Institute of Chartered Accountants of Scotland* suggerisce che i revisori dei conti potrebbero rivolgersi a periti indipendenti per stimare il giudizio di praticabilità delle valutazioni. Tuttavia ciò sarebbe estremamente costoso, e tali costi si riverserebbero inevitabilmente sulla clientela. Inoltre non è detto che tale soluzione sia attuabile in quanto è particolarmente difficile trovare dei periti esperti in questa materia.

metodo di valutazione scelto sia adeguato. Si richiedono di conseguenza ulteriori indicazioni in merito al concetto di “praticabilità”.

Il più piccolo scarto (6%) tra i giudizi positivi e negativi si ha relativamente ai quesiti 6 ed 8. Relativamente al quesito 6, l’ASB chiedeva agli enti se essi fossero o meno d’accordo che, una volta optato per il *non-recognition approach*, gli acquisti e le vendite degli *heritage asset* non dovessero essere riportate in conto economico. Il 47% dei soggetti coinvolti nella consultazione ha risposto di SI mentre il 53% NO. Le ragioni a favore del SI sottolineano che si ha una maggiore chiarezza dei conti nel non iscrivere in bilancio costi e ricavi relativi a beni che non compaiono nello stato patrimoniale. I fautori del SI sostengono inoltre che un tale trattamento contabile dovrebbe essere applicato anche alle donazioni in natura. Propendono invece per il NO i gruppi D) Società professionali e G) Musei e gallerie. Tali enti non sono d’accordo con il *non recognition approach* in quanto ritengono che, anche qualora non sia fattibile ottenere una valutazione che rispecchi i requisiti richiesti dallo *standard*, sia comunque opportuno iscrivere in bilancio tali beni al loro costo. Ciò è comprensibile in particolare per i musei e le gallerie che, fra i gruppi indicati, sono quello che maggiormente detiene *heritage asset* e dunque si trova ad applicare il principio contabile. Infatti l’acquisizione di *heritage asset* può essere talvolta molto onerosa, e secondo tali beni essere inclusa nel conto economico come un costo per fornire un servizio; qualora ciò non avvenisse, emergerebbe un reddito più alto che però non sarebbe veritiero ed ingannerebbe qualsiasi normale fruitore del bilancio. Inoltre per enti con collezioni molto ampie, l’acquisizione e la tutela dei beni culturali è una componente tipica, se non la gestione caratteristica, della loro attività, e pertanto non può non essere rendicontata.

Con riferimento invece al quesito n. 8, le percentuali precedentemente indicate si invertono: il 53% degli interpellati ha risposto affermativamente, mentre il restante 47% negativamente. La domanda che ad essi si poneva era relativa all’adeguatezza o meno della definizione di *heritage asset* e dell’ambito di applicazione dello *standard* contabile (*scope*). I risultati pocanzi indicati sono facilmente comprensibili se si considera che le risposte positive hanno rappresentato un giudizio pienamente favorevole alle definizioni proposte dall’ASB, mentre le risposte negative non individuano un giudizio totalmente sfavorevole bensì suggerimenti di modifiche solo parziali. Tali proposte provengono essenzialmente dal gruppo A) Organismi professionali; secondo il *Chartered Institute of Public Finance and Accounting* (CIPFA), ad esempio, sebbene la caratterizzazione del

termine “*heritage asset*” contenuta nell’*Exposure Draft* sia migliore di quella contenuta nel precedente *Discussion Paper*, essa presenta ancora delle lacune. Infatti esistono importanti organismi del settore pubblico che per ottime ragioni hanno obiettivi che non primariamente riguardano la diffusione della conoscenza e della cultura, ma che hanno una storia che chiaramente contribuisce al più ampio obiettivo di tutela del patrimonio storico, artistico, archeologico. A titolo esemplificativo, basti citare il HMS Victory²³⁰, del Ministero della Difesa britannico. E’ difficile ritenere che un Ministero della Difesa abbia fra i suoi obiettivi principali la diffusione della conoscenza e della cultura (dunque non rientrerebbe nell’ambito applicativo del FRED 40), ciononostante esso detiene l’HMS a tal fine. Il CIPFA ritiene dunque che sarebbe opportuno porre l’accento sullo *scopo del bene* stesso, piuttosto che sulle finalità dell’ente che lo detiene. Anche l’*Institute of Chartered Accountants of England and Wales* ritiene che la definizione attualmente proposta debba essere ulteriormente delineata, in quanto, ad esempio, non è chiaro quale dovrebbe essere il corretto trattamento di edifici religiosi quali cattedrali o cappelle in antiche università. Essi infatti sono *heritage asset* di importanza storica e possono essere utilizzati per una duplice finalità: essere aperti al pubblico o essere utilizzati per funzioni religiose. Secondo alcuni enti l’ambito applicativo dovrebbe essere ampliato ad abbracciare anche l’ambiente naturale, mentre secondo altri tale aspetto è ricompreso nell’attuale definizione, ma andrebbe meglio specificato perché, ad esempio, si potrebbe arrivare a dire che una collezione di animali dello zoo costituisce un *heritage asset*. Sempre l’ICAEW riporta nella sua lettera di commento importanti osservazioni; tale istituto si domanda infatti se terreni non edificati debbano essere considerati inclusi nella definizione, e riporta a titolo esemplificativo due ipotesi: the National Trust che acquisisce antiche foreste o linee costiere allo scopo di preservare quei luoghi a beneficio delle generazioni presenti e future, o un ente non profit come the Royal Society for the Protection of Birds che acquista siti per creare un habitat palustre o per proteggere l’ambienti da ulteriori o futuri danni, come il disboscamento. Dal FRED non emerge in maniera chiara se in tale circostanze il terreno debba essere considerato un *heritage asset*. Un’altra importante questione è capire a chi deve rivolgersi la diffusione della conoscenza. Ad esempio, una collezione di manoscritti posseduta da un’università essenzialmente per attività di ricerca da parte dei suoi studenti o docenti costituisce un *heritage asset*? Per estendere ulteriormente la definizione alcuni enti

²³⁰ Nave dell’ammiraglio Nelson, meglio conosciuta per il suo ruolo nella battaglia di Trafalgar. Il Victory attualmente ha un duplice utilizzo: è la nave ammiraglia del comandante in capo della flotta navale ed ospita al suo interno il museo vivente della marina Georgiana. E’ l’ultimo vascello del 18° secolo attualmente esistente al mondo. <http://www.hms-victory.com>

richiedono addirittura che venga tolto il riferimento a “*principal objectives*” lasciando semplicemente “*an objective*”. Questo consentirebbe di includere anche la maggior parte degli enti locali, che hanno un’ampia gamma di obiettivi (alcuni di essi imposti dallo statuto) e, fra l’altro, possiedono beni culturali, ma è difficile dire che questo rientra tra i loro obiettivi principali. Altri *respondent* suggeriscono invece di precisare la definizione escludendo esplicitamente gli *operational asset*²³¹. Ancora più critici sono quegli organismi (ad esempio *The National Trust* o *The National Trust for Scotland*) che non sono affatto d’accordo nel considerare gli *heritage asset* come attività nel vero senso della parola, in quanto esse anzi generano significativi debiti nel corso del tempo e non possono essere venduti (dunque per tali enti essi rappresentano una passività piuttosto che un’attività).

Spostandoci ad analizzare la domanda n. 7, essa ha ricevuto risposta solo da parte del 33% degli enti coinvolti nella consultazione. Tale basso valore sta, forse, ad indicare uno scarso interesse su tale tematica. L’ASB chiedeva se le informazioni integrative contenute nella bozza di principio contabile fossero adeguate, oppure eccessivamente onerose. Dei soggetti che hanno fornito esplicita opinione su questo punto, il 59% ritiene tali disposizioni siano ragionevoli, mentre il 41% le giudica (tutte o in parte) gravose.

Da ultima, la nona domanda ha suscitato l’attenzione di numerosi *respondent*. Alla richiesta se il Board avesse ragione di credere che i costi di implementazione della proposta non fossero sproporzionati rispetto ai benefici da essa derivanti (c.d. *regulatory impact*), il 63% degli interpellati ha risposto negativamente. Essi ritengono, infatti, che lo *standard setter* britannico non abbia considerato tutti i costi derivanti dal FRED ma soprattutto non abbia puntualmente evidenziato e quantificato i benefici da esso derivanti. Con riferimento al primo aspetto, ha tralasciato, ad esempio, i maggiori costi di *audit* che derivano dall’applicazione di un tale approccio; tali commissioni inoltre aumenterebbero laddove i revisori dei conti avessero la necessità di impiegare periti esterni per procedere alla valutazione. Ovviamente l’impatto sarà diverso a seconda che si tratti di un ente piccolo o grande. Un ente che possiede solo una piccola collezione di *heritage asset* può trovare che il costo iniziale di ottenere una valutazione non sia di ingente ammontare. Tuttavia tali costi possono cumulativamente diventare significativi nel corso del tempo. D’altro lato entità più grandi possono avere maggiori risorse finanziarie in grado di

²³¹ Per la distinzione tra *operational* e *non-operational heritage asset* si rimanda al capitolo 3 del presente lavoro.

assorbire i costi di implementazione iniziale e gli adempimenti successivi, ma evitare di sostenere ulteriori spese per progetti di restauro o acquisizioni di altri *heritage asset* nel futuro. Il timore è che i costi cumulativi derivanti da un tale approccio contabile scorraggino gli enti dal mantenere tali beni e quindi li limiti dall'ampliare le dimensioni delle loro collezioni nel futuro. Oltre ai costi prettamente monetari, un altro svantaggio, in termini di costo-opportunità, è connesso al tempo che il *management* e lo *staff* dell'ente dovranno impiegare per valutare le collezioni, raccogliere e riordinare le valutazioni, ed analizzarle per finalità di registrazioni interne ed aggiornamento dei registri contabili. Anche laddove non fosse attuata una politica di iscrizione in bilancio di tali beni, i costi aumenterebbero comunque il primo anno a causa del test di fattibilità, e per fornire le informazioni integrative. In particolare, un tale incremento di costi è visto negativamente soprattutto per gli enti non profit, che distoglierebbero i fondi disponibili, ricevuti in donazione, dalle loro attività per portare avanti le valutazioni richieste dal FRED. Dunque la maggior parte dei respondent ritiene che il *regulatory impact* contenuto nell'*Exposure Draft* sia incompleto, e vada riconsiderato.

BIBLIOGRAFIA CAPITOLO 4

Monografie e articoli apparsi in riviste

ANDREWS C., *The Rosetta Stone*, The British Museum Press, London, 1982

BARTON A., *Professional Accounting Standards and the Public Sector – a mismatch*, in “Abacus”, vol. 41, n. 2/2005

BARTON A., *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 18, n. 3/2005.

BARTON A.D., *A trusteeship theory of accounting for natural capital assets*, in “Abacus”, vol. 35, n. 2/1999; BARTON A.D., *Public and private sector accounting – the non-identical twins*, in “Australian Accounting Review”, vol. 0, n. 2/1999.

BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 13, n. 2/2000

CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *Enabling accountability in museums*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 9, n. 5/1996

CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: accounting fiction*, in “Australian Accounting Review”, vol. 5 n. 1/1995

CORBETT D., *Australian Public Sector Management*, 2nd ed., Allen&Unwin, Sydney, 1996

ELLWOOD S., NEWBERRY S., *A bridge too far: a common conceptual framework for commercial and public benefit entities*, in “Accounting and Business Research”, vol. 36, n. 1/2006

FISHER M., *Britain’s best museums and galleries*, London : Penguin Books, 2004

GLAZER A.S., JAENICKE M.R., *The conceptual framework, museum collections and user-oriented financial statements*, in “Accounting Horizons”, vol. 5 n. 4/1991

HOOPER K., KEARINS K., GREEN R., *Knowing “the price of everything and the value of nothing”: accounting for heritage assets*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 18, n. 3/2005.

MARI C., *Metodi qualitative di ricerca: i casi aziendali*, Giappichelli, Torino, 1994

MAUTZ R.K., *Monuments, mistakes and opportunities*, in “Accounting Horizons”, n.12/1988

MC GREGOR W., *The pivotal role of accounting concepts in the development of public sector accounting standards*, in “Australian Accounting Review”, vol. 9, n. 1/1999

NEWBERRY S., *Public sector accounting: a common reporting framework?*, in “Australian Accounting Review”, vol. 11, n. 1/2001

PALLOT J., *The nature of public sector assets: a reply to Mautz*, in "Accounting Horizons", vol. 4 n. 2/1990

RENTSCHELER R., POTTER B., *Accountability versus artistic development: the case for non-profit museums and performing arts organisations*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 9, n. 5/1996

ROWLES T., *Financial Reporting on Infrastructure and Heritage Asset by Public Sector Entities*, AARF, Melbourne, 1992

SELF P., *Government by the Market? The Politics of Public Choice*, Macmillan, London, 1993

SIMPKINS K., *A review of the policy of sector-neutral accounting standard-setting in Australia*, Financial Reporting Council of Australia, 2006

SMITH P., *Money and monuments*, in "Accountancy", February 2007

STANTON P.J., STANTON P.A., *Government accounting for heritage assets: economic, social implications*, in "International Journal of Social Economics", vol. 24, n. 7,8,9/1997

STIGLITZ J.E., *Economia del settore pubblico*, Hoepli, 2000

Riferimenti normativi

Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, "Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137"

Documenti pubblici di enti, organismi e istituzioni

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Heritage Assets: can accounting do better?*, Discussion paper, 2006

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Accounting for Heritage Assets*, Financial Reporting Exposure Draft 40, 2006

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Responses for the public record to FRED 40 "Accounting for Heritage Assets"*, June 2007

FINANCIAL REPORTING ACCOUNTING BOARD, *4° Report 2000-2001*, June 2001

Sitografia

Sito istituzionale dell'Accounting Standard Board (ASB): www.frrp.org.uk/asb/

Sito ufficiale del British Museum: www.thebritishmuseum.ac.uk.

Sito ufficiale dell'HMS Victory: <http://www.hms-victory.com>

Conclusioni

Nel presente lavoro siamo partiti da una panoramica sui principi contabili internazionali per poi soffermarci ad analizzare gli standard attualmente applicati ai beni patrimoniali, e ad una particolare categoria di tali *asset*: i beni del patrimonio culturale (*heritage asset*).

A riguardo, abbiamo analizzato come sia possibile definire tali beni, quali siano le loro caratteristiche e, proprio in funzione delle loro peculiarità, quale potrebbe essere un corretto metodo per il loro *reporting*. A tal fine si è analizzato il fervente dibattito attualmente in corso nel mondo anglosassone, nonché in ambito internazionale. Lo *standard setter* britannico ha infatti, ormai da diverso tempo a questa parte, ha dato vita ad un'ampia consultazione fra i diversi organismi a vario titolo interessati a questa tematica per definire un possibile standard contabile per gli *heritage asset*. Prendendo le fila da tale iniziativa, anche lo standard setter internazionale IPSASB ha replicato le proposte suggerite dall'ASB ai propri interlocutori.

Allo stato attuale, dopo una prima *review* del cd. *Discussion Paper*, è seguita una vera e propria bozza di standard contabile, il *Financial Reporting Exposure Draft 40*, dal titolo *Accounting on Heritage Assets*. Nel presente lavoro si sono raccolti ed analizzati tutti i commenti inviati dai soggetti britannici che hanno preso parte alla consultazione, esprimendo il loro parere sia sull'intera bozza di lavoro sia su specifici quesiti guida proposti dall'ASB. La domanda che ci siamo posti è stata: si sta andando verso l'emanazione di un principio contabile, nazionale prima ed internazionale poi, per la contabilizzazione dei beni di interesse storico, artistico, archeologico? Dall'indagine effettuata, attraverso documenti pubblici ed interviste esplorative, si è giunti alla conclusione che, a parere di chi scrive, si è ancora ben lontani dall'emanazione di un *financial reporting standard on heritage assets*. Ciò in quanto, sebbene la proposta contenuta nel FRED 40 rappresenti un miglioramento delle attuali disposizioni, ed un passo avanti rispetto alla proposta contenuta nel primo quaderno di discussione, essa non rappresenta ancora una soluzione soddisfacente. Il nuovo criterio proposto dall'ASB, l'alternativa tra un *valuation approach*, laddove praticabile, ed un *non-recognition approach* sembra condurre ugualmente ad un approccio misto, eccessivamente discrezionale (in quanto dipendente dal giudizio di fattibilità nonché dai confini delle collezioni) e pertanto non appare un miglioramento sostanziale.

Un'altra critica è che l'*accounting for heritage asset* è considerato rientrante all'interno di un *framework* concettuale che è teoricamente opposto a quello delle organizzazioni che detengono la maggior parte dei beni culturali, tanto nel Regno Unito quanto in Italia, ossia gli enti pubblici e gli enti *non profit*. L'obiettivo del *reporting* finanziario, secondo lo *Statement of Principles* dell'ASB, e secondo il *framework* degli IAS/IFRS, è quello di fornire informazioni utili per gli azionisti e per il mercato dei capitali. Le decisioni del progetto di convergenza del FASB (standard setter britannico) allo IASB (standard setter internazionale) pone grande enfasi sugli investitori ed i creditori, ed ignora ampiamente l'importante funzione di buona amministrazione nella contabilità del settore pubblico e delle aziende *non profit*. E' in corso un dibattito via via crescente sull'utilizzo di tale *framework* in un contesto più ampio (si è accennato, a riguardo, all'approccio di neutralità del settore sostenuto da alcuni studiosi, Simpkins, 2006).

Tuttavia, sebbene sarà probabilmente possibile in un futuro soddisfare al meglio i bisogni informativi degli *stakeholder* di qualsiasi tipologia di ente, i bisogni degli utenti del settore pubblico e del settore *non profit* sono differenti, dunque non potranno combaciare con quelli degli enti *non profit*.

Il *framework* per gli organismi con fini di lucro considera il bilancio come prospetto di primaria importanza e fornisce una definizione di attività (*asset*) connessa ai benefici economici. L'interpretazione di un tale *framework* deve necessariamente significare qualcos'altro quando esso viene applicato agli enti pubblici e *non profit*.

La definizione di *heritage asset* contenuta nel FRED non risponde alla domanda sul perché sia utile o rilevante iscrivere tali beni in bilancio. Potrebbero esserci notevoli svantaggi nel rilevare contabilmente tali beni, ad esempio la loro contabilizzazione può spingere alla loro vendita, il che può essere appropriato per gli enti *profit-oriented* (che prendono decisioni tali da massimizzare il benessere degli azionisti) ma non per la maggior parte degli enti che possiede beni culturali.

In conclusione a parer nostro, proprio in funzione delle problematiche emerse mediante la consultazione promossa dall'ASB, nel breve periodo non verrà emanato un principio contabile nazionale sugli *heritage asset*. E' necessario condurre ulteriori ricerche ed approfondimenti, e solo allora potrà ravvisarsi la possibilità dell'emanazione non solo di uno standard nazionale, ma anche di uno standard internazionale.

BIBLIOGRAFIA GENERALE

Monografie e articoli apparsi in riviste

AA.VV., *Contabile 2006*, Memento Pratico, Ipsoa-Francis Lefebvre, 2005

AA.VV., *Memento Pratico Principi contabili internazionali*, Ipsoa-Francis Lefebvre, Milano, 2004

AA.VV., *Principi contabili internazionali*, Memento Pratico, Ipsoa-Francis Lefebvre, 2004

AA.VV., *Prontuario dei principi contabili internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Accounting for Heritage Assets*, Financial Reporting Exposure Draft 40, 2006

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Financial Reporting Standard 15: Tangible Fixed Assets*, 1999

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Heritage Assets: can accounting do better?*, Discussion paper, 2006

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Responses for the public record to FRED 40 "Accounting for Heritage Assets"*, June 2007

ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999

ALIBRANDI T., FERRI P., *I beni culturali e ambientali*, Giuffè, Milano, 1978

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 2004

AMODEO D., *Ragioneria generale delle imprese*, Giannini, Napoli, 1989

ANDREWS C., *The Rosetta Stone*, The British Museum Press, London, 1982

ARCIDIACONO S., BRUNO F., *I beni degli enti locali: caratteri, amministrazione, gestione, inventari*, La nuova Italia scientifica, Roma 1982

AVANZI S., *Il nuovo demanio nel diritto civile, amministrativo, ambientale, comunitario, penale, tributario*, Padova, 1999

BAGNETTI G., GERELLI E. (a cura di), *Beni pubblici, Problemi teorici e di gestione*, Milano, 1974

BALUCANI L., *Patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in "Nuovissimo digesto italiano", appendice V, Utet, 1984

BARBATI C., CAMMELLI M., SCIULLO G. (a cura di), *Il diritto dei beni culturali*, Il Mulino, Bologna, 2003

BARTON A., *Professional Accounting Standards and the Public Sector – a mismatch*, in “Abacus”, vol. 41, n. 2/2005

BARTON A., *The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 18, n. 3/2005.

BARTON A.D., *A trusteeship theory of accounting for natural capital assets*, in “Abacus”, vol. 35, n. 2/1999; BARTON A.D., *Public and private sector accounting – the non-identical twins*, in “Australian Accounting Review”, vol. 0, n. 2/1999.

BARTON A.D., *Accounting for public heritage facilities – assets or liabilities of the government*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 13, n. 2/2000

BENNATI A., *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, Novene, 1990

BIGINI A., TREBESCHI S., *Il patrimonio immobiliare storico artistico e culturale dello Stato*, in “Rivista trimestrale di diritto pubblico”, 1988

BIONDI B., voce *cosa (dir. civ.)*, in “Novissimo Digesto Italiano”, IV

BIONDI L., GULLUSCIO C., *Un nuovo modello organizzativo e gestionale nell’amministrazione finanziaria dello Stato: le Agenzie Fiscali*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale” n. 11/12, 2006

BRUNI G., *Revisione Aziendale e di Bilancio*, ISEDI, Torino, 2004

BUSCEMA A., *Patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Digesto discipline pubblicistiche”, XI, Utet, 1996

BUSCEMA S., *Patrimonio pubblico*, Giuffrè, Milano, 1976

CAIRNS D. (a cura di), *Applying International Accounting Standards*, 3rd Edition, Tolley, 2002

CAMMELLI M. (a cura di), *Il Codice dei beni culturali e del paesaggio*, Il Mulino, Bologna, 2004

CAMMELLI M. (a cura di), *La nuova disciplina dei beni culturali e ambientali*, Il Mulino, Bologna, 2000

CAPUTI JAMBERGHI V., *Beni pubblici (uso dei)*, in “Digesto discipline pubblicistiche II”, UTET, Torino, 1987

CAPUTI JAMBRENGHI V., *Premesse alla teoria dell’uso dei beni pubblici*, in “Digesto delle discipline pubblicistiche”, UTET, Torino, 1987

CARATOZZOLO M., *Il bilancio d’esercizio*, Giuffrè, Milano, 1998

CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *Enabling accountability in museums*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 9, n. 5/1996

CARNEGIE C.D., WOLNIZER P.W., *The financial value of cultural, heritage and scientific collections: accounting fiction*, in “Australian Accounting Review”, vol. 5 n. 1/1995

- CASSARINO S., *La destinazione dei beni degli enti pubblici*, Giuffrè, Milano, 1962
- CASSESE S., *I beni pubblici (circolazione e tutela)*, Giuffrè, Milano, 1969
- CASSESE S., *I beni pubblici (circolazione e tutela)*, Milano, 1969
- CAVALIERI E., *Organizzazioni produttive, aziende e imprese: considerazioni di carattere istituzionale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, marzo-aprile 1999
- CERULLI IRELLI V., voce *Beni pubblici*, in “Digesto delle Discipline pubblicistiche”, II, UTET, Torino, 1987
- CHARITIES’ COMMISSION, 2005 *Charities’ Statement of Recommended Practices (SORP)*
- CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY, 2005 *Statement of Recommended Practices(SORP) for local authorities*
- COLOMBINI G., *Demanio e patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Digesto discipline pubblicistiche”, V, UTET, Torino, 1990
- COMMISSIONE D'INDAGINE PER LA TUTELA E LA VALORIZZAZIONE DEL PATRIMONIO STORICO, ARCHEOLOGICO, ARTISTICO E DEL PAESAGGIO, *Per la salvezza dei beni culturali in Italia: Atti e documenti della Commissione d'indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico, artistico e del paesaggio*, Colombo, Roma, 1967
- CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI, *Principi contabili internazionali per il settore pubblico*, Egea, Milano, 2000
- CONTI G., *Criteri di valutazione della consistenza del patrimonio pubblico*, Economia pubblica, 1990
- CORBETT D., *Australian Public Sector Management*, 2nd ed., Allen&Unwin, Sydney, 1996
- CORREALE G., *Patrimonio dello Stato e degli enti pubblici*, in “Enciclopedia giuridica Treccani”, XXII, 1990
- CRANER J., *Fixed Asset Valuation: the ups and (more particularly) the downs*, The Association of Chartered Certified Accountants Newsletter, February 2003
- D’ALESSIO L., *I principi contabili internazionali e nazionali nel sistema dei bilanci delle aziende pubbliche: la valutazione delle immobilizzazioni materiali nel bilancio dello Stato*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL’ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L’analisi degli effetti sul bilancio dell’introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma
- DA EMPOLI D., DE JOANNA P., VEGAS G., *Il bilancio dello Stato*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2000
- DEL GIUDICE P., *Disciplina giuridica dei beni degli enti pubblici*, Petagna, 1970

- DI JORIO S., *Disciplina dei beni culturali e ambientali*, in “Ambiente & Territorio”, Maggioli Editore, Milano, 2001
- DI RENZO F., *Contributo alla determinazione del concetto di patrimonio dello Stato*, Novene, Napoli, 1957
- DI RIENZO F., *I beni degli enti pubblici*, Milano, 1978
- ELLWOOD S., NEWBERRY S., *A bridge too far: a common conceptual framework for commercial and public benefit entities*, in “Accounting and Business Research”, vol. 36, n. 1/2006
- ENGLISH HERITAGE, *Managing local authority heritage asset – some guiding principles for decision makers*, June 2003
- EPSTEIN B.J., JERMAKOWICZ E.K., *IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Wiley, 2007
- FABRIZI C., *Tecniche e politiche di vendita*, Cedam, Padova, 1963
- FALZONE G., *I beni del patrimonio indisponibile*, Milano, Giuffrè, 1954
- FERRERO G., *Le determinazioni economico-quantitative d’azienda*, Giuffrè, Milano, 1965
- FINANCIAL REPORTING ACCOUNTING BOARD, *4° Report 2000-2001*, June 2001
- FISHER M., *Britain’s best museums and galleries*, London : Penguin Books, 2004
- FONDAZIONE ARISTEIA, Istituto di ricerca dei dottori commercialisti, documento n. 18, *Elaborazione di standards contabili in ambito europeo. Alcune esperienze a confronto*, Roma, 2003
- FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *L’armonizzazione nell’Unione Europea*, documento n. 13 del 22 maggio 2002
- FONDAZIONE LUCA PACIOLI, *L’armonizzazione nell’Unione Europea*, Documento n. 13 del 22 maggio 2002, Roma
- FORTE F., MANTOVANI M., *Manuale di economia e politica dei beni culturali*, Rubbettino, Catanzaro, 2004
- FRIZZERA B., *Principi contabili nazionali e internazionali*, IlSole24Ore, Milano, 2003.
- GARGALLO F., *Evoluzione storica e giuridica dei beni culturali dall’unità d’Italia al Codice Urbani. Cenni sulla tutela paesistica*, CENSO, Roma, 2006
- GIANNESI E., *Interpretazione del concetto di azienda pubblica*, in “Saggi di Economia Aziendale e Sociale in memoria di Gino Zappa”, Giuffrè, Milano, 1961
- GIANNINI M. S., *I beni pubblici*, Roma, 1963
- GIANNINI M.S., *I beni culturali*, in “Rivista trimestrale di diritto pubblico”, Giuffrè, Milano, 1976

- GIANNINI M.S., *I beni pubblici*, Bulzoni, Roma, 1963
- GIULIO A., *Contributo al concetto economico-nazionale del patrimonio e del reddito*, Premiate officine grafiche di C. Ferrari, Venezia, 1911
- GLAZER A.S., JAENICKE M.R., *The conceptual framework, museum collections and user-oriented financial statements*, in "Accounting Horizons", vol. 5 n. 4/1991
- GRECO N., GHELARDUCCI F., *I beni pubblici in Italia. Profili funzionali e problemi di gestione*, Il Mulino, Milano, 1982
- GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 1° e 2° volume, RIREA, 2007, Roma
- GUATRI L., VICARI S., *Sistemi d'impresa e capitalismi a confronto. Creazione di valore in diversi contesti*, Egea, Milano, 1994
- HM TREASURY AND DEVOLVED ADMINISTRATIONS, *Government Financial Reporting Manual 2007-2008*
- HOOPER K., KEARINS K., GREEN R., *Knowing "the price of everything and the value of nothing": accounting for heritage assets*, in "Accounting, Auditing & Accountability Journal", vol. 18, n. 3/2005.
- INGROSSO G., *Patrimonio dello Stato*, in "Nuovo digesto italiano", IX, UTET, 1939
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2006*, Londra, 2006
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB), *International Financial Reporting Standards (IFRSs)*, 2006
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD, *International Accounting Standard 16: Property, plant and equipment*, 2005
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF), *Due process Handbook for the IASB*, Londra, marzo 2006
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE FOUNDATION (IASCF), *Due process Handbook for the IFRIC*, Londra, gennaio 2007
- INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARD BOARD, *International Public Sector Accounting Standard 17: Property, plant and equipment*, 2001 and 2007
- LAMANNA DI SALVO D., *L'adozione dei principi di contabilità economica nella redazione del bilancio dello Stato*, Trento, 2005
- LOLI G., CASO' M., *International Accounting Standard Board (IASB)*, in Rivista dei dottori commercialisti n. 1/2002, Giuffrè Editore, Milano

LOLLI A., *I beni pubblici per destinazione: formazione ed estinzione della fattispecie*, Rivista trimestrale di diritto e procedura civile, 1997, fasc.3

LOWERTH D., *Accounting Standards in the UK public administrations: experiences and perspectives*, in ZAMBON S. (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006

MACKENZIE B., SIMMONDS A., *International Accounting Standards: a guide to preparing accounts*, 3rd Edition, Deloitte & Touche, 2001

MAGISTÀ A. (a cura di), *Tesoro Italia, Edifici e terreni dello Stato*, La Repubblica Grandi Guide, guida repubblica, Milano, 2007

MANCUSO S., *Per una metodologia della valorizzazione dei beni archeologici. Analisi e prospettive in Calabria*, Rubbettino, Catanzaro, 2004

MANOCCHIO F., *Considerazioni sulle agenzie amministrative tra modello statale e prospettive regionali*, in "Le istituzioni del federalismo" n.22 (3-4)/2001

MARCHI L. (a cura di), *Introduzione all'economia aziendale. Il sistema delle operazioni e le condizioni di equilibrio aziendale*, Giappichelli, Torino, 2001

MARI A., *La Patrimonio dello Stato S.p.A.*, in "Giornale di diritto amministrativo", n. 8/2002

MARI C., *Metodi qualitative di ricerca: i casi aziendali*, Giappichelli, Torino, 1994

MARINELLI U., *Ruolo e compiti dell'EFRAG – European Financial Reporting Advisory Group*, in Rivista dei dottori commercialisti n. 3/2003, Giuffrè Editore, Milano

MAUTZ R.K., *Monuments, mistakes and opportunities*, in "Accounting Horizons", n.12/1988

MAZZA G., FERRARINI M., a cura di "Principi contabili: il passaggio alle regole IASB", Edizioni *IlSole24Ore* in cooperazione con KPMG, Milano, 2003

MC GREGOR W., *The pivotal role of accounting concepts in the development of public sector accounting standards*, in "Australian Accounting Review", vol. 9, n. 1/1999

MERLONI F., *Il nuovo modello di agenzia nella riforma dei Ministeri*, in "Diritto Pubblico" n.3/1999

MEZZETTI L. (a cura di), *I beni culturali*, Cedam, Padova, 1995

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, SSEF, *Relazione sullo stato di attuazione della riforma dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2001

MIRZA A.A., HOLT G.J., ORRELL M., *IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards: Workbook and Guide*, Wiley, 2006

MORBIDELLI G., *La cartolarizzazione del patrimonio immobiliare pubblico*, Giappichelli, Torino, 2004

MULAZZANI M., *Ragioneria Pubblica: i moderni lineamenti di organizzazione, gestione e rilevazione dell'azienda dello Stato, della Regione e degli enti locali secondo le recenti norme di riforma*, Cedam, Padova, 1992

NEWBERRY S., *Public sector accounting: a common reporting framework?*, in "Australian Accounting Review", vol. 11, n. 1/2001

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC), *Documento interpretativo n. 1 del principio contabile nazionale n. 12 " Classificazione nel conto economico dei costi e dei ricavi secondo corretti principi contabili"*, luglio 2005

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC), *Guida operativa per la transizione ai principi contabili internazionali (IAS/IFRS)*, maggio 2005

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ, *Principio contabile 16: Le immobilizzazioni materiali*, 2005

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITÀ (OIC), *Principio contabile nazionale OIC 16. Le immobilizzazioni materiali*, maggio 2005

PAGANO S.U., *Lineamenti di Economia aziendale*, Catania, 1977

PALLOT J., *The nature of public sector assets: a reply to Mautz*, in "Accounting Horizons", vol. 4 n. 2/1990

PESCATORE G., *Dei beni*, in PESCATORE G., ALBANO A., GREGO G., *Della proprietà*, Torino, 1958

PIAZZA S., *Il problema delle agenzie tra crisi del sistema ministeriale e nuove forme di organizzazione dell'amministrazione*, Documenti di ricerca del Centro Bachelet, Roma, 1999

POZZOLI M., *I Principi Contabili*, in BRUNI G., *Revisione Aziendale e di Bilancio*, ISEDI, Torino, 2004

POZZOLI M., *I Principi Contabili*, in G. BRUNI, *Revisione Aziendale e di Bilancio*, ISEDI, Torino, 2004

PRICE WATERHOUSE COOPERS, *IFRS and UK GAAP. A comparison*, CCH, London, 2007

PUGLIATTI S., *Beni e cose in senso giuridico*, Giuffrè, Milano, 1962

PUGLIATTI S., voce *Bene giuridico*, in "Enciclopedia del diritto", volume V, Giuffrè, Milano, 1959

RAINERO C., TRADORI V., ALFIERO S., *Le poste dell'attivo: le attività materiali secondo gli IAS/IFRS*, in GRUPPO DI STUDIO E DI ATTENZIONE DELL'ACCADEMIA ITALIANA DI ECONOMIA AZIENDALE, *L'analisi degli effetti sul bilancio dell'introduzione dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, 2° volume, RIREA, 2007, Roma

- RENTSCHELER R., POTTER B., *Accountability versus artistic development: the case for non-profit museums and performing arts organisations*, in “Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 9, n. 5/1996
- RESTA R., *Beni pubblici*, in SCIALOJA BRANCA (a cura di), *Commentario del codice civile*, III libro, Bologna, 1962
- RIGHETTI G., *Trattato di Diritto Marittimo*, Giuffrè, Milano, 1987
- RINALDI G.L., *Gli inventari dei beni degli enti pubblici e la loro dinamica: per una nuova impostazione degli inventari dello Stato, delle regioni, delle province, dei comuni, delle U.S.L. e delle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza*, Maggioli, 1983
- ROSCINI VITALI F., *Guida ai nuovi principi contabili nazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005
- ROSCINI VITALI F., POZZOLI M., *Guida operativa ai principi contabili internazionali*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2005
- ROWLES T., *Finacial Reporting on Infrastructure and Heritage Asset by Public Sector Entities*, AARF, Melbourne, 1992
- SANDULLI A. M., *Beni pubblici*, Enciclopedia del diritto, V, Giuffrè, 1959
- SANDULLI A.M. , voce *Beni pubblici*, in “Enciclopedia del Diritto”, volume V, Giuffrè, Milano, 1959.
- SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Jovene, Napoli, 1959
- SELF P., *Government by the Market? The Politics of Public Choice*, Macmillan, London, 1993
- SIMPKINS K., *A review of the policy of sector-neutral accounting standard-setting in Australia*, Financial Reporting Council of Australia, 2006
- SMITH P., *Money and monuments*, in “Accountancy”, February 2007
- STANTON P.J., STANTON P.A., *Government accounting for heritage assets: economic, social implications*, in “International Journal of Social Economics”, vol. 24, n. 7,8,9/1997
- STIGLITZ J.E., *Economia del settore pubblico*, Hoepli, 2000
- SYNERGIA CONSULTING GROUP, *IAS:IFRS: problemi e opportunità*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2006
- TERRACCIANO G., *Il demanio quale strumento di finanza pubblica*, Giappichelli, Torino, 2003
- TESSITORE A., *Economia aziendale e finanza, Scritti in onore di Edoardo Ardemani*, Giuffrè, Milano, 1997
- THOMAS A., *Introduction to financial accounting*, McGraw-Hill, London, 2005

TORRENTE A., SCHLESINGER P., *Manuale di diritto privato*, Giuffrè, Milano, 2004

UNITED NATIONS EDUCATIONAL SCIENTIFIC AND CULTURAL ORGANISATION (UNESCO), *Convention concerning the protection of the world cultural and natural heritage*, November 1972

VECCO M., *L'evoluzione del concetto di patrimonio culturale*, FrancoAngeli, Milano, 2007

VERNA G., *Le nuove frontiere dell'informazione contabile in Europa*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 3/2002, Giuffrè Editore, Milano

ZAMBON S. (a cura di), *I principi contabili per le pubbliche amministrazioni. Statuizione, riconoscimento e applicazione nel contesto italiano e internazionale*, FrancoAngeli, Milano, 2006

ZANDA G., *La grande impresa*, Giuffrè, Milano, 1974

ZURZOLO A., *I tempi e i protagonisti dei principi contabili internazionali IAS/IFRS*, in *Rivista dei dottori commercialisti* n. 3/2003, Giuffrè Editore, Milano

Riferimenti normativi

Articolo 829 C.C. *Passaggio di beni dal demanio pubblico al patrimonio dello Stato, delle Province e dei Comuni*

Legge 12 giugno 1902, n. 185 “Disposizioni circa la tutela e al conservazione dei monumenti ed oggetti aventi pregio d'arte e o di antichità”

Legge 20 giugno 1909, n. 364 “Che stabilisce e fissa norme per l'inalienabilità delle antichità e delle belle arti”

Legge 11 giugno 1922, n. 778 “Per la tutela delle bellezze naturali e degli immobili di particolare interesse storico”

R.D. n. 2440 del 18 aprile 1923, *Nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato*

R.D. n. 827 del 23 maggio 1924, *Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato*

Legge 1 giugno 1939, n. 1089 “Norme generali sulla tutela delle cose di interesse storico ed artistico”

Legge 29 giugno 1939, n. 1497 “Protezione delle bellezze naturali”

Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262 “Approvazione del testo del codice civile”

Decreto Legge 14 dicembre 1974, n. 657 “Istituzione del Ministero per i beni culturali e per l'ambiente”

Legge 29 gennaio 1975, n. 5 “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto legge 14 dicembre 1974, n. 657, concernente la istituzione del Ministero per i beni culturali e ambientali

L. n. 468 del 5 agosto 1978, *Riforma di alcune norme di contabilità generale dello Stato in materia di bilancio*

D.Lgs. n. 77 del 25 febbraio 1995, *Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali – Stato patrimoniale*

Legge 15 marzo 1997, n. 59 “Delega al Governo per il conferimento di funzioni e compiti alle regioni ed enti locali, per la riforma della Pubblica Amministrazione e per la semplificazione amministrativa”

L. n. 127 del 15 maggio 1997, *Regolamento per l’alienazione dei beni immobili. Regolamento per la concessione di beni immobili*

D.Lgs. n. 279 del 7 agosto 1997, *Individuazione delle unità previsionali di base del bilancio dello Stato, riordino del sistema di Tesoreria Unica e ristrutturazione del Rendiconto generale dello Stato*

Decreto Legislativo 20 ottobre 1998, n. 368, “Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell’articolo 11 della Legge 15 marzo 1997, n. 59, e successive modifiche e integrazioni”

Decreto Legislativo 20 ottobre 1998, n. 368 “Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell’articolo 11 della legge 15 marzo 1997, n. 59”

D. Lgs. n. 490 del 29 ottobre 1999, *Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali (in vigore sino al 30 aprile 2004)*

Decreto Legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 “Testo unico delle disposizioni legislative in materia di beni culturali e ambientali, a norma dell’art. 1 della Legge 8 ottobre 1997, n. 352”

D.P.R. n. 283 del 7 settembre 2000, *Regolamento recante disciplina delle alienazioni di beni immobili del demanio storico e artistico*

D. Lgs. n. 42 del 22 gennaio 2004, *Codice dei beni culturali e del paesaggio ai sensi dell’art. 10 della legge n. 137 del 6 luglio 2002 (in vigore dall’1 maggio 2004)*

Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 “Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell’articolo 10 della Legge 6 luglio 2002, n. 137”

Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, "Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137"

Sitografia

Sito dell'IFAC: www.ifac.org

Sito della Fondazione Luca Pacioli: www.fondazioneluca Pacioli.it

Sito istituzionale del *Financial Reporting Advisory Board*:
www.hm-treasury.gov.uk/documents/public_spending_reporting/frab/frab_index.cfm

Sito istituzionale del *Financial Reporting Council*: www.frrp.org.uk

Sito istituzionale del Ministero dei Beni Culturali: www.beniculturali.it

Sito istituzionale del Ministero della Difesa: www.difesa.it

Sito istituzionale dell'*Accounting Standard Board* (ASB): www.frrp.org.uk/asb/

Sito istituzionale dell'*Accounting Standard Board* (ASB): www.frrp.org.uk/asb/

Sito istituzionale dell'Agenzia del Demanio: www.agenziademanio.com

Sito istituzionale dell'Agenzia del Territorio: www.agenziaterritorio.it

Sito istituzionale dell'*International Federation of Accountants*: www.ifac.org

Sito istituzionale dell'Organismo Italiano di Contabilità: www.fondazioneoic.it

Sito istituzionale della Direzione Generale per i beni architettonici e paesaggistici:
www.bap.beniculturali.it

Sito ufficiale del *British Museum*: www.thebritishmuseum.ac.uk.

Sito ufficiale dell'*HMS Victory*: www.hms-victory.com