

Analisi e commenti

Principi contabili nazionali. In lavorazione l'upgrade (2)

22 Novembre 2011

L'Oic sta preparando la bozza, che sarà successivamente aperta a consultazione pubblica, per la transizione al contrario: dagli Ias/Ifrs agli standard italiani



Analogamente a quanto avviene in Italia a partire dal 2001, a seguito della costituzione in forma di fondazione dell'Organismo Italiano di Contabilità (Oic) che ha sostituito i due precedenti *standard setter* nazionali (Cndc e Cnr), con la conseguente decisione di classificare i principi contabili nazionali in due distinte serie, anche a livello internazionale si assiste alla compresenza di due serie di documenti: gli *International accounting standards* (Ias) e i più recenti *International financial reporting standards* (Ifrs).

Gli Ias sono stati messi a punto dall'*International accounting standards committee* (IASC), il cui obiettivo era quello di sviluppare un unico insieme di principi contabili validi su scala mondiale. Il 1° aprile 2001, con la ristrutturazione dello IASC, e più esattamente in occasione della sua costituzione in fondazione, è stato istituito uno specifico tavolo tecnico deputato all'emanazione degli *standard*, denominato *International accounting standards board* (IASB). I principi contabili internazionali emessi dallo IASB vengono, da allora, denominati *International financial reporting Standards* (Ifrs). Perciò, ci si riferisce spesso ai principi contabili internazionali con il termine composito di Ias/Ifrs. In effetti, esistono anche documenti denominati Sic (dal nome dello *Standing interpretations committee* che li ha emanati) e IFRIC (dal nome dell'*International financial reporting interpretations committee* che li emana), i quali rappresentano le interpretazioni, rispettivamente, degli *standard* internazionali Ias e Ifrs.

Il Consiglio europeo di Lisbona del 23-24 marzo 2000 aveva sottolineato l'esigenza di accelerare il completamento del mercato interno dei servizi finanziari, invitando a prendere misure per migliorare la comparabilità dell'informativa finanziaria pubblicata dalle società i cui titoli sono negoziati in mercati pubblici. Tale esigenza era avvertita in quanto gli obblighi in materia informativa, fino a quel momento stabiliti dalle quattro direttive comunitarie in materia contabile - vale a dire la "quarta direttiva" (conti annuali delle società, 78/660/Cee) e la "settima direttiva" (conti consolidati delle società, 83/349/Cee), oltre alle altre due relative ai conti annuali e consolidati delle banche (86/635/Cee) e delle assicurazioni (91/674/Cee) - non erano sufficienti a garantire il necessario livello di trasparenza e comparabilità dell'informativa finanziaria da parte delle società quotate.

In questa ottica di trasparenza e comparabilità dei bilanci, solo una normalizzazione del livello informativo avrebbe potuto costituire una condizione necessaria per creare un mercato dei capitali integrato, operante in modo efficace, agevole ed efficiente. Perciò, la Commissione europea, con la comunicazione del 13/6/2000, intitolata *"La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire"*, proponeva che tutte le società, con titoli negoziati in mercati pubblici, preparassero i loro conti consolidati conformemente a un unico insieme di principi contabili, gli IAS/IFRS, al più tardi nel 2005.

L'Unione europea, con il primo regolamento europeo di omologazione dei principi contabili internazionali (Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 Luglio 2002), ha inteso, così, prescrivere alle società, i cui titoli siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di un qualsiasi Stato membro, di redigere i loro conti consolidati conformemente ai principi contabili internazionali (articolo 4).

Ogni Stato membro, però, è libero di consentire o di obbligare l'adozione dei principi contabili internazionali anche ai conti annuali delle società quotate, nonché a quelli consolidati e annuali delle altre società (articolo 5).

Il secondo regolamento europeo di omologazione dei principi contabili internazionali (n. 1725/2003) ha provveduto a ratificare quasi tutti i principi contabili internazionali all'epoca esistenti (IAS e interpretazioni SIC), ad eccezione, inizialmente, dei due dedicati agli strumenti finanziari (IAS 32 e 39, SIC 5, 16 e 17 a essi collegati). A tale regolamento sono seguiti, poi, fino ad oggi, altri 48 regolamenti europei di omologazione, tra cui quelli del dicembre 2004 che hanno omologato i citati IAS 32 e 39; il primo nella sua interezza e il secondo in una versione cosiddetta *"carve-out"* cioè *"light"*, vista la mancata convalida di alcune sue parti.

Senza voler entrare nella sfaccettata e complessa questione relativa all'omologazione dello Ias 39, rappresentata dagli ulteriori *step* che hanno seguito questa prima parziale ratifica, fino ad arrivare al progetto di sostituzione con l'Ifrs 9, cosa che esula dal presente lavoro, si rimanda al recente contributo dal titolo "**Partenza rinviata per l'Ifrs9**" (*cf*r anche il sito dell'Unione europea "**Ias 39 temporary carve-out (2005)**")

In realtà, tra ogni singolo *standard* internazionale e la sua applicazione a livello comunitario si incardina un articolato processo legale di omologazione. È bene premettere che possono essere omologabili in seno alla Unione europea soltanto gli Ias/Ifrs che: 1) non sono in contrasto con il principio generale della "rappresentazione veritiera e corretta" (*true and fair view*); 2) contribuiscono all'interesse pubblico europeo; 3) rispondono ai criteri di comprensibilità, pertinenza, affidabilità e comparabilità richiesti dall'informazione finanziaria necessaria per adottare le decisioni economiche e valutare l'idoneità della gestione (articolo 3, regolamento (CE) N. 1606/2002).

Il primo esame su ogni singolo documento Ias/Ifrs, effettuato dall'Unione europea quando intende renderlo obbligatorio nell'ambito della disciplina contabile comunitaria, è di tipo tecnico ed è posto in essere da un comitato di esperti denominato Efrag (*European financial reporting advisory group*). I lavori dell'Efrag, essendo quest'ultimo un comitato di natura privatistica, sono successivamente validati dal Sarg (*Standards advice review group*), che ne attesta la regolarità procedurale in merito a obiettività ed equilibrio della decisione, per poi essere esaminati dall'Arc (*Accounting regulatory committee*), composto da rappresentanti dei Governi degli Stati membri.

Il Dlgs 38/2005

La legge comunitaria n. 306/2003 delegava il Governo a emanare i necessari decreti legislativi per l'esercizio delle opzioni previste dall'articolo 5 del regolamento (CE) n. 1606/2002, relative ai conti annuali delle società quotate e a quelli annuali e/o consolidati delle società non quotate. La scelta operata dal legislatore ordinario è stata, in sostanza, di tipo estensivo, poiché ha escluso dall'utilizzo degli Ias/Ifrs soltanto le società minori, cioè quelle che redigono il bilancio in forma abbreviata *ex* articolo 2435-*bis* cc (per una puntuale disamina delle società soggette agli Ias, per obbligo o per facoltà, si veda la tabella sinottica contenuta nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 28/2/2011). Tale approccio estensivo è, peraltro, in linea con la posizione assunta in tal senso dall'Oic, la quale si era formata sulla base dei seguenti presupposti:

- conti annuali delle società quotate - l'utilizzo di principi contabili uniformi sia nel bilancio consolidato sia in quello individuale contribuisce alla semplificazione dei processi amministrativi delle società del gruppo e concorre al risparmio dei costi e alla minimizzazione degli errori
- conti annuali e/o consolidati delle società non quotate - è auspicabile che tali imprese assimilino la diversa cultura contabile sottostante ai principi contabili internazionali; la scelta relativa al passaggio dai principi nazionali a quelli internazionali è effettuata in base alla convenienza, dopo aver effettuato un'analisi costi-benefici. Tuttavia, una volta esercitata la facoltà di applicare gli Ias/Ifrs, l'applicazione deve essere "in blocco" e con scelta irrevocabile. Quest'ultimo aspetto è di particolare importanza, in quanto evita applicazioni "mirate", a seconda della convenienza, di singoli principi internazionali.

In realtà, il legislatore delegato, agli articoli 3, comma 3 (bilancio consolidato), e 4, comma 7 (bilancio d'esercizio), ha introdotto una previsione di revocabilità della facoltà, anche se unicamente nel caso in cui ricorrano circostanze eccezionali, adeguatamente illustrate nella nota integrativa, unitamente all'indicazione degli effetti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico della società. In più, il bilancio relativo all'esercizio nel corso del quale è deliberata la revoca della scelta va, comunque, redatto in conformità ai principi contabili internazionali.

L'eccezionalità indicata dal legislatore, che potrebbe comportare il rientro di una società *Ias adopter* per facoltà nell'alveo della disciplina contabile nazionale (codice civile come integrato e interpretato dai principi contabili nazionali), potrebbe concretizzarsi, ad esempio, quando quest'ultima, essendo partecipata da una società quotata, viene ceduta a una compagine non quotata.

Ma lo stesso potrebbe dirsi nel caso della rimozione di un titolo azionario dal mercato su cui è quotato, con la conseguenza che la società non risulta più ammessa alla negoziazione in un mercato regolamentato; anche in questo caso, ancorché la società non più quotata fosse inizialmente un soggetto Ias per obbligo e, dunque, esclusa dalla revoca, sorgerebbe il problema del successivo passaggio dal bilancio Ifrs a quello redatto secondo i principi contabili nazionali.

Nel 2004, al fine di orientare la modifica dei bilanci delle società quotate, dovuta all'abbandono delle singole discipline contabili nazionali, il regolamento comunitario 707/2004 del 6 aprile 2004 ha recepito il principio contabile internazionale Ifrs 1, sulla prima applicazione degli Ias/Ifrs. L'Ifrs 1

ha sostituito il documento interpretativo Sic 8 “*Prima applicazione degli IAS come sistema contabile di riferimento*”, differenziandosi da quest’ultimo per alcune esenzioni all’applicazione retrospettiva degli IAS. L’applicazione retroattiva degli *standard* significa che la società deve redigere il bilancio, nonostante si trovi in sede di *first time adoption* (Fta), come se avesse da sempre utilizzato gli IAS/IFRS. Le esenzioni sono motivate da casi specifici o dal fatto che l’applicazione retroattiva potrebbe comportare dei costi superiori ai benefici per gli utilizzatori del bilancio.

Per inciso, l’IFRS 1 contiene non solo esenzioni (facoltative) alla retroazione, ma anche eccezioni (obbligatorie) a tale principio.

Passaggio dagli IAS/IFRS ai principi contabili nazionali

In occasione del Fta a livello comunitario, l’Oic ha emanato una Guida operativa per la transizione agli *standard* internazionali (ottobre 2005), facendo sovente riferimento a quello di essi espressamente deputato a guidare la loro prima applicazione. Oggi, l’Oic, nel ribadire che i principi contabili internazionali definiscono *ex se* le regole di prima applicazione (IFRS 1), sottolinea che gli stessi non prevedono alcuna modalità operativa in caso di loro disapplicazione, ovvero in caso di passaggio dal *corpus* dei principi contabili internazionali alle norme di legge integrate dai principi contabili nazionali.

La definizione di tali modalità è demandata alle singole giurisdizioni nazionali. Il Dlgs 38/2005, nel prevedere un possibile rientro dagli *standard* internazionali, non disciplina, però, le modalità di determinazione dei valori da assumere come base per lo stato patrimoniale di apertura del bilancio d’esercizio e/o consolidato, redatto secondo le norme di legge e i principi contabili nazionali a seguito della revoca, né le modalità di rappresentazione in bilancio degli effetti della revoca.

Con il *redigendo* principio contabile, l’Oic si propone, pertanto, di fornire alla platea dei possibili destinatari indicazioni e chiarimenti sulle regole applicative dei già citati articoli 3, comma 3, e 4, comma 7, del Dlgs 38/2005 a valere, rispettivamente, nei bilanci consolidati e/o d’esercizio redatti secondo le norme di legge e i principi contabili nazionali.

Più in particolare, secondo la pianificazione dell’Oic, il progetto dovrebbe trattare:

- l’individuazione, in via esemplificativa, di quali siano le situazioni che possono comportare il ritorno alla disciplina contabile nazionale
- le modalità di rappresentazione degli effetti contabili della transizione dagli IFRS alla disciplina contabile nazionale - con individuazione della data di transizione e le conseguenti modalità di

rappresentazione dei dati comparativi che devono essere forniti nel primo bilancio redatto secondo la disciplina contabile nazionale - e la scelta dei criteri contabili in base ai quali riportare i valori nel primo bilancio redatto secondo la disciplina contabile nazionale

- l’informativa che occorre fornire nella nota integrativa a seguito della transizione; in particolare, le indicazioni operative circa le modalità di presentazione nella nota integrativa degli effetti della transizione, sia nel bilancio Ifrs relativo all’esercizio nel corso del quale è deliberata la revoca, sia nel bilancio civilistico relativo all’esercizio successivo alla delibera di revoca.

Le modalità operative che verranno individuate dall’Oic saranno applicabili, con gli opportuni adattamenti, sia al bilancio d’esercizio sia al bilancio consolidato redatto secondo la disciplina contabile nazionale.

Attualmente è in corso di preparazione la bozza per la consultazione pubblica.

di

Alessandro Vattovani

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/principi-contabili-nazionali-lavorazione-lupgrade-2>