

STUDIO ASSOCIATO PICOLLI, DIFINO & COLOMBO

AMBROGIO PICOLLI * MARIO DIFINO * PAOLO G. COLOMBO * ATTILIO PICOLLI - DOTTORI COMMERCIALISTI, REVISORI CONTABILI
PAOLO TINELLI - AVVOCATO, REVISORE CONTABILE

**FONDAZIONE DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO
16 FEBBRAIO 1999**

I PRINCIPI CONTABILI

**UN CONFRONTO TRA I PRINCIPI CONTABILI IASC E I PRINCIPI
DELLA COMMISSIONE NAZIONALE PER LA STATUZIONE DEI
PRINCIPI CONTABILI**

(Dott. Ambrogio Picolli)

**EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA GIURIDICA
IN MATERIA DI BILANCIO**

**EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA
NELL'APPLICAZIONE DEL C.C. DEL 1942**

**PRINCIPI CONTABILI: NECESSITA', FINALITA', IMPIEGO
LA CONSOB E I PRINCIPI CONTABILI**

**I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI E LA
GLOBALIZZAZIONE DELLA ATTIVITA' ECONOMICHE**

**I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI
ANALISI COMPARATA DEI PRINCIPI CONTABILI
INTERNAZIONALI CON I PRINCIPI CONTABILI
INTERNAZIONALI**

**CASI DI IMPIEGO DIRETTO DELLE RISULTANZE DEL
BILANCIO D'ESERCIZIO**

99PortEvenC02 / 99AP1

ASPETTI GENERALI

ASPETTI CHE ATTENGONO ALLA DEFINIZIONE DI UNA DISCIPLINA SUI BILANCI

- 1. CIRCOSTANZE STORICHE**
- 2. SISTEMA ECONOMICO DI APPARTENENZA**
- 3. SIGNIFICATO ECONOMICO SOCIALE DELL'IMPRESA**
- 4. LIVELLO DEGLI STUDI ECONOMICO-AZIENDALI**

1. **EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA GIURIDICA IN MATERIA DI BILANCIO**

1882: **CODICE DI COMMERCIO**

CLAUSOLA GENERALE: GIUSTA VALUTAZIONE

MODALITA' DI ATTUAZIONE: BUON VOLERE DEGLI AMMINISTRATORI

1942: **CODICE CIVILE**

CLAUSOLE GENERALI: CHIAREZZA E PRECISIONE

MODALITA' DI ATTUAZIONE:

- **STRUTTURA MINIMA DEL BILANCIO**
- **CRITERI DI VALUTAZIONE**
- **INFORMAZIONI SPECIFICHE**

1991: **CODICE CIVILE RISULTANTE DALL'ATTUAZIONE DELLA IV DIRETTIVA CEE**

CLAUSOLE GENERALI:

- **CHIAREZZA**
- **RAPPRESENTAZIONE VERITIERA E CORRETTA**

MODALITA' DI ATTUAZIONE:

- **STRUTTURA OBBLIGATORIA DEL BILANCIO**
- **CRITERI DI VALUTAZIONE**
- **INFORMAZIONI SPECIFICHE**
- **BILANCI CONSOLIDATI**

2. EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA NELL'APPLICAZIONE DEL C.C. DEL 1942

FINO ALLA META' DEGLI ANNI '60

DISCIPLINA INTESA COME FINALIZZATA ALLA TUTELA DEI DIRITTI PATRIMONIALI DEI SOCI

AMPIA AUTONOMIA PER I REDATTORI DEI BILANCI

DALLA FINE DEGLI ANNI '60

DISCIPLINA INTESA COME FINALIZZATA ALLA TUTELA DI INTERESSI DI ORDINE PUBBLICO E, QUINDI, IMPERATIVA

VIOLAZIONE COMPORTA LA NULLITA'

DAI PRIMI ANNI '70

DISCIPLINA INTESA COME SOPRA

TEMPERAMENTO NELLA SUA APPLICAZIONE POICHE':

- IMPUGNATIVA SUBORDINATA A UN INTERESSE AD AGIRE CONCRETO ED ATTUALE
- VIOLAZIONI POSTE IN RELAZIONE ALLA REALIZZAZIONE DELLE FINALITA' INFORMATIVE DEL BILANCIO NEL SUO COMPLESSO

3. PRINCIPI CONTABILI: NECESSITA', FINALITA', IMPIEGO

EFFETTI DELLA EVOLUZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

FINO ALLA META' DEGLI ANNI '60

POCA CURA NELLA REDAZIONE DEI BILANCI

DALLA FINE DEGLI ANNI '60

MAGGIORE CONSAPEVOLEZZA NELLA REDAZIONE DEI BILANCI

**NECESSITA' DI RIFERIMENTI NELLA REDAZIONE DEI BILANCI E
NEL LORO CONTROLLO**

DAI PRIMI ANNI '70

**LA CONSAPEVOLEZZA DELLE FINALITA' INFORMATIVE
DEL BILANCIO E' UN FATTO ACQUISITO DALLA CULTURA
AZIENDALE**

IV DIRETTIVA CEE 25.07.1978, N. 78/660

**RICHIAMO A "CORRETTI PRINCIPI CONTABILI" (ART. 4,
2^C. DPR136/1975 E DELIBERA CONSOB N. 1079/1982)**

**I PRINCIPI CONTABILI (NAZIONALI E INTERNAZIONALI)
RAPPRESENTANO LO STRUMENTO OPERATIVO NELLA
REDAZIONE DEI BILANCI E NEL LORO CONTROLLO**

4. LA CONSOB E I PRINCIPI CONTABILI

DELIBERA 8.04.1982, N. 1079: SEGNALAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI E DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI (QUESTI ULTIMI IN MANCANZA DI QUELLI NAZIONALI) COME BASE DI RIFERIMENTO PER IL CONTROLLO DEI BILANCI E QUINDI, E A MAGGIOR RAGIONE, PER LA LORO REDAZIONE

SOPPRESSIONE DEL RICHIAMO AI CORRETTI PRINCIPI CONTABILI (ART. 23, D LGS. 9.4.1991, N. 127), PERCHE' IL RICHIAMO E' STATO RITENUTO SUPERFLUO.

QUINDI NESSUNA CONSEGUENZA.

FATTORI IMPLICITI ALLA DISCIPLINA DEI BILANCI IN ITALIA

- **FORMA DI CONDUZIONE DELL'IMPRESA (SOGETTO GIURIDICO)**
- **CONTENUTO ECONOMICO DELLA GESTIONE (SOGETTO ECONOMICO)**
- **ANALITICITA'/SINTETICITA' DELLE INFORMAZIONI**
- **IMPORTANZA/TEMPESTIVITA'/ACCURATEZZA DELLE INFORMAZIONI**
- **BASE DI CALCOLO DELLE IMPOSTE SUL REDDITO (ART. 52 TUIR), MA DIPENDENZA INVERTITA NEI CASI IN CUI LA DISCIPLINA FISCALE CONSENTE LA DEDUZIONE DI MAGGIORI COSTI**
- **PRESUPPOSTO PER LA DISTRIBUZIONE DI DIVIDENDI (ART. 2433 C.C.)**
- **ACCERTAMENTO RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI E DEI DIRETTORI GENERALI (ART. 2434 C.C.)**

5. Principi contabili internazionali (IAS)

Quadro sistematico per la preparazione e presentazione del bilancio

- IAS 1 Presentazione del bilancio d'esercizio (1)**
- IAS 2 Rimanenze**
- IAS 4 Contabilizzazione degli ammortamenti**
- IAS 7 Prospetto dei flussi finanziari**
- IAS 8 Utile (perdita) d'esercizio, errori determinanti e cambiamenti di criteri contabili**
- IAS 9 Costi di ricerca e sviluppo**
- IAS 10 Sopravvenienze e fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio**
- IAS 11 Commesse a lungo termine**
- IAS 12 Imposte sul reddito**
- IAS 14 Presentazione di informazioni contabili per settori (2)**
- IAS 15 Informazioni relative agli effetti delle variazioni dei prezzi**
- IAS 16 Immobili, impianti e macchinari**
- IAS 17 Leasing (3)**
- IAS 18 Ricavi**
- IAS 19 Previdenza per il personale (3)**
- IAS 20 Contabilizzazione dei contributi pubblici e illustrazione dell'assistenza pubblica**
- IAS 21 Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere**
- IAS 22 Aggregazioni di imprese (4)**
- IAS 23 Costi di finanziamento**
- IAS 24 Illustrazione delle operazioni fra soggetti appartenenti allo stesso gruppo**
- IAS 25 Contabilizzazione degli investimenti**
- IAS 26 Fondi di previdenza**
- IAS 27 Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate**
- IAS 28 Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate**
- IAS 29 Informazioni contabili in economie iperinflazionate**
- IAS 30 Informazioni richieste nel bilancio d'esercizio delle banche e degli enti creditizi**
- IAS 31 Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture**
- IAS 32 Strumenti finanziari: esposizione nel bilancio d'esercizio e informazione integrativa**

- IAS 33 Utili per azione**
- IAS 34 Informativa infra-annuale (3)**
- IAS 35 Cessazione di attività (3)**
- IAS 36 Riduzioni durevoli del valore (4)**
- IAS 37 Accantonamenti, attività e passività potenziali (4)**
- IAS 38 Immobilizzazioni immateriali (4)**
- IAS 39 Strumenti finanziari: iscrizione e valutazione**

- (1) sostituisce, con effetto a partire dai bilanci con inizio dall'1.7.1998 o da data successiva, IAS 5 Informazioni da esporre nel bilancio d'esercizio e IAS 13 Presentazione delle attività e delle passività correnti**
- (2) con effetto a partire dai bilanci con inizio dall'1.7.1998 o da data successiva**
- (3) con effetto a partire dai bilanci con inizio dall'1.1.1999 o da data successiva**
- (4) con effetto a partire dai bilanci con inizio dall'1.7.1999 o da data successiva**

**Principi contabili internazionali (IAS)
(in fase di elaborazione)**

**E63 Fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio
Agricoltura, Draft Statement of Principals (DSOP)**

E = exposure draft

**Interpretazioni dello
Standing Interpretations Committee**

- SIC-1** Coerenza nell'applicazione dei principi contabili - Utilizzo di diversi metodi di valutazione delle rimanenze
- SIC-2** Coerenza nell'applicazione dei principi contabili - Capitalizzazione di oneri finanziari
- SIC-3** Eliminazione di profitti e perdite non realizzati da operazioni con società collegate
- SIC-5** Classificazione degli strumenti finanziari - Clausole di estinzione sulla base di eventi incerti
- SIC-6** Costi di modifica del software in uso
- SIC-7** Introduzione dell'euro
- SIC-8** Prima applicazione degli IAS come principale presupposto di contabilizzazione
- SIC-9** Aggregazioni di imprese - Classificazione come acquisizioni o come unificazioni di partecipazioni
- SIC-10** Assistenza pubblica senza specifica correlazione con attività operative
- SIC-11** Differenze cambio - Capitalizzazione di perdite derivanti da forti svalutazioni di valute

mentre sono in corso di discussione ed esame i seguenti documenti:

- SIC-D4** Classificazione degli strumenti finanziari - Opzione di estinzione per l'emittente
- SIC-D12** Consolidamento di imprese con attività particolari
- SIC-D13** Imprese controllate congiuntamente - Conferimenti non monetari dei partecipanti al controllo congiunto
- SIC-D14** Immobili, impianti e macchinari - Risarcimenti per riduzioni durevoli o perdite di valore di beni
- SIC-D15** Contabilizzazione delle azioni proprie
- SIC-D16** Esposizione in bilancio delle azioni proprie

PRINCIPI CONTABILI E ANALISI COMPARATA CON GLI IAS

**Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti
Consiglio Nazionale dei Ragionieri**

COMMISSIONE PER LA STATUZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI

9. CONVERSIONE IN MONETA NAZIONALE DELLE OPERAZIONI E DELLE PARTITE IN MONETA ESTERA

10. COMMESSE A LUNGO TERMINE

**RAFFRONTO CON GLI IAS :
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS (IAS 11)**

11. BILANCIO D'ESERCIZIO; FINALITA' E POSTULATI (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 1 DEL 1975)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS (FRAMEWORK E IAS 1)**

12. COMPOSIZIONE E SCHEMI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO DI IMPRESE MERCANTILI ED INDUSTRIALI (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 2 DEL 1977)

13. LE RIMANENZE DI MAGAZZINO (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 3 DEL 1978)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS (IAS 2)**

14. DISPONIBILITA' LIQUIDE (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 5 DEL 1980)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS (IAS 7)**

15. I CREDITI (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 6 DEL 1980)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS (IAS 18)**

16. LE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 4 DEL 1979)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS, SALVO QUANTO SEGUE:**

BENI IN LOCAZIONE FINANZIARIA: IAS 17, CONTABILIZZAZIONE DEI LEASING RICHIEDE UNA CONTABILIZZAZIONE "FINANZIARIA" DELL'OPERAZIONE (COSTO / DEBITO / AMMORTAMENTI / ONERI FINANZIARI)

RIVALUTAZIONI: IAS 16, IMMOBILI, IMPIANTI E MATERIALI, CONSENTE LA RIVALUTAZIONE REGOLARE AL VALORE CORRENTE

17. IL BILANCIO CONSOLIDATO (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 8 DEL 1983)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS SALVO QUANTO SEGUE:**

AREA DI CONSOLIDAMENTO: IAS 27 NON CONSENTE L'ESCLUSIONE DELLE CONTROLLATE CON ATTIVITA' MARCATAMENTE DISSIMILE

IAS 27 NON CONSENTE ESONERI DALL'OBBLIGO DI CONSOLIDAMENTO DEI GRUPPI DI MODESTE DIMENSIONI

INGRESSO NEL CONSOLIDAMENTO: IAS 27 RICHIEDE IL CONSOLIDAMENTO DEL CONTO ECONOMICO DALLA DATA DI ACQUISIZIONE DELLA CONTROLLATA E NON CONSENTE IL CONSOLIDAMENTO DALL'INIZIO DELL'ESERCIZIO

PATRIMONIO NETTO DEI TERZI IAS 27 COLLOCA IL VALORE FRA IL PATRIMONIO NETTO E IL PASSIVO

DIFFERENZE DI CONSOLIDAMENTO NON CORRISPONDENTI AD AVVIAMENTO MA DOVUTE A "CATTIVO AFFARE" DEVONO ESSERE ADDEBITATE A CONTO ECONOMICO E NON CONSENTONO LA COMPENSAZIONE CON LA RISERVA DI CONSOLIDAMENTO

CRITERI DI VALUTAZIONE: IAS 27 CONSENTE L'UTILIZZAZIONE DI CRITERI ETEROGENEI QUALORA L'UNIFORMITA' SIA DIFFICILE REALIZZAZIONE, MENTRE NELLA NOSTRA DISCIPLINA QUESTO NON E' CONSENTITO

DATE DI RIFERIMENTO PER I BILANCI: IAS 27 CONSENTE UNA TOLLERANZA DI TRE MESI FRA I BILANCI PARTECIPANTI AL CONSOLIDAMENTO, MENTRE NEL NOSTRO ORDINAMENTO DEVE ESSERCI COINCIDENZA

18. RATEI E RISCONTI

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
IN LINEA CON GLI IAS**

19. I FONDI PER RISCHI ED ONERI, IL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO DI LAVORO SUBORDINATO, I DEBITI (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 7 DEL 1981)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
IN LINEA CON GLI IAS (IAS 10, SOPRAVVENIENZE E FATTI SOPRAVVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO: CONTINGENCIES)**

20. TITOLI E PARTECIPAZIONI (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 8 DEL 1983)

**RAFFRONTO CON GLI IAS:
I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS, SALVO QUANTO SEGUE:**

TITOLI E PARTECIPAZIONI: SECONDO IAS 25 LA VALUTAZIONE PUO' AVVENIRE ANCHE AL VALORE DI MERCATO. IL CONFRONTO TRA COSTO E MERCATO PUO' ESSERE FATTO SU BASE AGGREGATA O DI PORTAFOGLIO ANZICHE' SU BASE INDIVIDUALE.

TITOLI IMMOBILIZZATI: IAS 25 AMMETTE ANCHE LA VALUTAZIONE AL VALORE CORRENTE (FAIR VALUE). NEL CASO DI VALUTAZIONE AL MINORE TRA COSTO E MERCATO, E' CONSENTITO IL CONFRONTO SU BASE DI PORTAFOGLIO ANZICHE' SU BASE INDIVIDUALE.

CAMBIAMENTO DI CLASSIFICAZIONE: IAS 25 OBBLIGA, IN QUESTO CASO, AD UNA VALUTAZIONE DEL TITOLO SECONDO I CRITERI DI VALUTAZIONE DEL COMPARTO DI PROVENIENZA.

PARTECIPAZIONI IMMOBILIZZATE IN CONTROLLATE E COLLEGATE: PER LE SOCIETA' CHE PRESENTANO IL CONSOLIDATO IAS 27 AMMETTE ANCHE LA VALUTAZIONE AL VALORE CORRENTE (FAIR VALUE).

21. IL METODO DEL PATRIMONIO NETTO (EDIZIONE AGGIORNATA DEL DOCUMENTO N. 8 DEL 1983)

RAFFRONTO CON GLI IAS:

I CRITERI DI VALUTAZIONE E I METODI DI RAPPRESENTAZIONE NON SI DISCOSTANO SIGNIFICATIVAMENTE DAGLI IAS, SALVO QUANTO SEGUE:

IAS 22, AGGREGAZIONE DI IMPRESE: TRATTAMENTO CONTABILE DEL BADWILL

IAS 25: CONTABILIZZAZIONE DEGLI INVESTIMENTI: TRATTAMENTO CONTABILE DEL CAMBIAMENTO DI DESTINAZIONE DEGLI INVESTIMENTI FINANZIARI DA IMMOBILIZZATI A CORRENTI

22. CONTI D'ORDINE

RAFFRONTO CON GLI IAS:

IN LINEA CON F21 E 14, ANCHE SE NON E' ESPRESSAMENTE RICHIESTO ESPORRE I VALORI "SOTTO LA RIGA"

23. LAVORI IN CORSO SU ORDINAZIONE

RAFFRONTO CON GLI IAS:

IN LINEA CON IAS 11, ANCHE SE IAS 11 NON CONSENTE L'UTILIZZO DEL CRITERIO DELLA COMMESSA COMPLETATA (COSTO)

IN FASE DI APPROVAZIONE:

INTRODUZIONE DELL'EURO QUALE MONETA DI CONTO

IN FASE DI STUDIO:

IMPOSTE SUL REDDITO

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

**CASI DI IMPIEGO DIRETTO DELLE
RISULTANZE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO**

RIVALUTAZIONI MONETARIE

**BILANCI DELLE PARTECIPATE PER LA SVALUTAZIONE DELLE
PARTECIPAZIONI**

DETERMINAZIONE AVANZO/DISAVANZO DI FUSIONE

**AMMONTARE DEI CREDITI COMMERCIALI ESPOSTI IN BILANCIO PER
L'ACCANTONAMENTO RISCHI SU CREDITI (ART. 71, 1^C., TUIR)**

CALCOLO IMPOSTA PATRIMONIALE (D.L. 30.9.1992, N. 394)

RICLASSIFICAZIONE DELLE RISERVE EX ART. 105, 7^ C., TUIR

**ISCRIZIONE DI UNA ATTIVITA' FINANZIARIA COME TALE AI FINI DELLA
QUALIFICAZIONE DEL PROVENTO DERIVANTE DALLA SUA CESSIONE
COME PLUSVALENZA PATRIMONIALE**

**DETERMINAZIONE DEL VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA PER
L'IRAP
(DLGS 15.12.1997, N. 446, ART. 11, C. 2)**

VARIAZIONE DEL CAPITALE INVESTITO PER IL CALCOLO DELLA "DUAL INCOME TAX"

**ESCLUSIONE DELLA APPLICAZIONE DELLE SANZIONI NEI CASI IN CUI
LE
RILEVAZIONI SIANO STATE EFFETTUATE IN CONFORMITA' A CORRETTI
PRINCIPI CONTABILI (DLGS 18.12.1997, N. 472, ART. 6, C. 1)**

**COSTI E SPESE SOSTENUTI PER L'ADEGUAMENTO ALL'EURO:
CRITERI CIVILISTICI DI INDIVIDUAZIONE DELLA NATURA DEI PREDETTI
COMPONENTI NEGATIVI ASSUMONO RILIEVO ANCHE PER LE IMPOSTE
SUI
REDDITI (CIRC. MIN. 23.12.1998, N. 291)**

99PortEvenC03 / 99AP1