

RUBRICA “PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI”

A cura di Ambrogio Picolli

IL PRINCIPIO CONTABILE IFRS PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE: ALCUNE CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

di Ambrogio Picolli e Claudia Mezzabotta[□]

1. *Premessa*
2. *La rilevanza delle PMI nei contesti economici*
3. *Definizione di piccole e medie imprese*
4. *L'adozione di IFRS for SMEs e degli IAS/IFRS in generale*
5. *Contenuto di IFRS for SMEs*
6. *La revisione legale dei conti per le PMI*
7. *Periodicità della revisione di IFRS for SMEs*

1. Premessa

Il principio contabile *IFRS for SMEs* (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*) è stato pubblicato dall'International Accounting Standards Board nel luglio 2009. La sua pubblicazione ha rappresentato il culmine di un lungo processo di elaborazione da parte del Board, che con esso ha inteso predisporre una serie di regole tecniche per la predisposizione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato di imprese di «piccole e medie dimensioni» caratterizzate dall'assenza di *public accountability* e dunque da esigenze informative interne ed esterne particolari. Seppur di contenuti conformi a quelli adottati dalle imprese maggiori, tali regole tecniche sono caratterizzate in termini qualitativi e quantitativi da un livello minore di analisi e di informativa di corredo (*disclosures*). Le imprese maggiori caratterizzate dalla loro rilevanza per gli interessi della collettività per la loro dimensione o perché quotate od operanti in settori particolarmente sensibili richiedono infatti regole contabili sicuramente più analitiche ed esaustive che sono quelle, appunto, costituite dagli IAS/IFRS e dalle interpretazioni approvate dal Board (SIC/IFRIC)

In altri termini, le norme contenute nel principio *IFRS for SMEs* si propongono come una semplificazione rispetto ai principi contabili internazionali «ordinari», a cui faremo riferimento, nel presente contributo, con il termine *full IFRS*, secondo un uso già invalso tra i commentatori di questa materia nel nostro Paese e a livello internazionale.

Il documento in oggetto, oltre a proporre regole semplificate rispetto ai *full IFRS*, è stato predisposto utilizzando un linguaggio più semplice e sintetico, che si rivolge a *preparer* meno avvezzi alla lettura dei principi contabili internazionali e che lo rende idealmente applicabile pure in realtà aziendali di piccolissime dimensioni e non dotate di sistemi informativi contabili particolarmente sofisticati. Inoltre, sono state eliminate quanto più possibile le «opzioni contabili» di più complessa applicazione tecnica, in modo da proporre agli amministratori che redigono il bilancio soluzioni univoche meno complesse e meglio identificate. Questa soluzione dovrebbe, nell'intento del Board, migliorare ulteriormente la comparabilità dei bilanci delle piccole e medie imprese (PMI) e mantenere la complessità tecnica ai livelli minimi indispensabili. Nondimeno, nei

[□] Ambrogio Picolli, membro della Delegazione del CNDC al Board dello IASC dal 1988 al 1998; Claudia Mezzabotta, membro dello *SME Implementation Group* della IFRS Foundation

casi in cui gli amministratori dovessero trovarsi a rappresentare in bilancio accadimenti d'impresa di maggiore complessità oggettiva, rispetto alle fattispecie specificamente affrontate dall'*IFRS for SMEs*, essi potranno (meglio, dovranno) sempre fare riferimento al contenuto, indubbiamente più completo ed esaustivo, dei *full IFRS*.

2. La rilevanza delle PMI nei contesti economici

La rilevanza delle PMI è comune a tutti i Paesi dell'Unione Europea, ma in Italia lo è ancora di più. Si stima infatti¹ che il loro numero in Italia sia pari alla somma di quelle attive in Germania e Francia e doppio di quelle del Regno Unito. Nel settore metalmeccanico, per esempio, il 57,4% delle imprese ha meno di 10 addetti, per il 7% degli addetti totali, e il 90,6% ha meno di cinquanta addetti, per il 33,4% degli addetti totali del settore (ed escludendo dal computo le imprese artigiane!)².

Nel settore manifatturiero il peso delle PMI in termini di valore aggiunto è pari al 75%, del quale il 54% è riferibile alle piccole imprese³. Questo giustifica come particolare e specifica attenzione debba essere dedicata alle PMI o *SMEs*, comunque queste si vogliano definire con riferimento a parametri dimensionali o qualitativi, da parte degli organi regolatori delle attività economiche.

3. Definizione di piccole e medie imprese

Il principio IFRS per le PMI è destinato alle società di dimensioni medio piccole. Secondo quanto stabilito dalla *Section 1, Small and Medium-sized Entities*, tali società, per poter applicare le regole IFRS semplificate (dette anche *IFRS light*), sono quelle per le quali, per le loro dimensioni o rilevanza nel contesto economico e sociale, non viene ritenuto necessario rendere conto al pubblico con dovizia di illustrazioni i loro risultati economico-finanziari. Si tratta delle imprese per le quali manca, in altri termini, il requisito della *public accountability*, come richiamato dal principio, e per le quali viene richiesta la preparazione di un bilancio inteso a fornire informazioni neutrali a una serie di utenti esterni, indipendentemente dalle loro specifiche necessità. Tra gli utenti esterni si annoverano i soci esclusi dalla gestione aziendale, i creditori attuali e potenziali e le agenzie di *rating*. Con riferimento alla realtà del nostro Paese, in particolare, si ritiene opportuno includere in questa categoria di utenti anche l'erario e le altre amministrazioni pubbliche normalmente interessate ai dati di bilancio delle imprese private, oltre ai lavoratori e alle loro rappresentanze sindacali.

Il principio contabile *IFRS for SMEs* non si è spinto a prevedere parametri dimensionali o caratteristiche specifiche finalizzate all'identificazione delle piccole e medie imprese che possono essere *IAS compliant* adottando *IFRS for SMEs*. Esso ha lasciato a ciascun ordinamento giuridico il compito di tali precisazioni. Dopo un approfondito ed acceso dibattito il Board ha ritenuto infatti che dovesse essere ciascun ordinamento giuridico a definire le PMI alla luce delle caratteristiche economiche, finanziarie e sociali del proprio Paese, potendo queste essere molto differenti da paese a paese e potendo quindi queste comportare definizioni differenti.

¹ UNIONCAMERE, *Le piccole e medie imprese nell'economia italiana, Rapporto 2009*, pag. 9, Franco Angeli, 2010.

² Fonte Confindustria in *Il Sole 24 Ore*, 28.7.2010.

³ UNIONCAMERE, op. cit., pag. 9.

⁴ Il presente paragrafo, unitamente a quelli che seguono, trae spunto dal volume di MEZZABOTTA C., *Il principio contabile IFRS per le piccole e medie imprese*, IPSOA Wolters Kluwer, Milano 2009. Si vedano anche, della medesima Autrice: «Note sul principio IFRS per le PMI», in: *Amministrazione e Finanza*, n. 2/2010, IPSOA Wolters Kluwer, Milano; «IFRS light: a che punto siamo?», in: *Pratica Contabile* n. 11/2008, IPSOA Wolters Kluwer, Milano; «Un nuovo bilancio per le società non quotate», in: *Pratica Contabile* n. 6/2007, IPSOA, Milano; «IFRS per piccole e medie imprese», in: *Pratica Contabile* n. 8/2006, IPSOA, Milano.

⁵ Il corpus di principi contabili *full IFRS*, aggiornato al 2010, conta poco meno di tremila pagine, consistenti in un quadro concettuale generale (*Conceptual Framework*), nove documenti IFRS, ventinove documenti IAS, sedici interpretazioni IFRIC e undici interpretazioni SIC, oltre alle Guide applicative dei vari principi.

Tuttavia, *IFRS for SMEs* prevede quali imprese siano in ogni caso caratterizzate dal requisito della *public accountability* e di conseguenza escluse dalla applicabilità di *IFRS for SMEs*, così che quand'anche una tale impresa adottasse *IFRS for SMEs*, perché magari ciò è consentito dal proprio ordinamento giuridico, essa non potrebbe qualificarsi come *IAS compliant*.

Non rientrano, pertanto, nella definizione di PMI, i soggetti caratterizzati da *public accountability*, e cioè:

- a) le società che emettono di strumenti di capitale o di debito quotati su mercati pubblici o quelle in procinto di essere quotate (laddove per mercato pubblico si intende non solo il normale mercato azionario nazionale, ma anche mercati esteri od *over-the-counter*, inclusi i mercati locali e regionali);
- b) le società che detengono *asset* in via fiduciaria per conto di un'ampia gamma di soggetti esterni, nell'ambito di una delle proprie aree di affari primarie; in generale, si escludono pertanto dall'ambito di applicazione le banche, le compagnie assicurative, i broker/dealer di titoli, i fondi comuni di investimento e le banche di investimento.

La Section 1 è molto chiara nel definire l'ambito di applicazione delle norme *light*, specificando che un bilancio non potrebbe essere dichiarato conforme al principio IFRS per le PMI qualora la società che lo adotta fosse caratterizzata da *public accountability*. Nel caso in cui, invece, ad adottare i principi *light* fosse una società inclusa nell'area di consolidamento di un gruppo che adotta i *full IFRS*, il suo bilancio sarebbe ritenuto conforme alle norme semplificate, purché tale società non sia essa stessa caratterizzata da *public accountability*.

Pertanto, volendo esemplificare quanto sopra, si può affermare che, tra le altre:

- a) una società quotata o un istituto di credito che adottasse il principio per le PMI invece dei *full IFRS* redigerebbe un bilancio «non conforme al principio per le PMI»;
- b) una società quotata o un istituto di credito che adottasse il principio per le PMI invece dei *full IFRS* in un Paese che per legge li obbligasse a farlo redigerebbe un bilancio «non conforme al principio per le PMI»;
- c) una società non quotata e non altrimenti caratterizzata da *public accountability*, appartenente a un gruppo che redige il bilancio consolidato secondo i *full IFRS*, che adottasse il principio per le PMI, predisporrebbe un bilancio conforme a tale principio e inseribile senza alcuna necessità di conversione nei conti consolidati;
- d) una società quotata o un istituto di credito controllati da una capogruppo che redige i conti consolidati secondo i *full IFRS* dovrebbe redigere i propri bilanci individuali secondo i *full IFRS* e non in base al principio per le PMI, indipendentemente dalle loro dimensioni.

4. L'adozione di IFRS for SMEs e degli IAS/IFRS in generale

Per quanto concerne, invece, l'applicabilità delle norme contabili contenute nel documento in oggetto giova subito ricordare che la Commissione Europea non ha ancora «omologato» il principio IFRS for SMEs e che, quindi, esso non è ancora stato recepito negli ordinamenti giuridici dell'UE né, di conseguenza, in quello del nostro Paese. Come sarà illustrato più oltre nel presente contributo e in quelli, più specifici, che seguiranno nei prossimi numeri della Rivista, i contenuti del principio *IFRS for SMEs* così come quelli dei *full IFRS*, possono essere difforni da quelli delle norme contabili stabilite nelle direttive IV e VII, oltre che dalle norme nazionali di attuazione. A questo riguardo si confrontano nell'ambito dell'organismo tecnico della Commissione Europea (EFRAG) due scuole di pensiero: una, individuabile nel blocco anglo-scandinavo, decisamente favorevole all'omologazione, l'altra, presente prevalentemente nei Paesi mediterranei, critica circa opportunità e tempi della sua adozione.

Il problema dell'applicabilità del principio contabile *IFRS for SMEs* appare oltre modo interessante, per l'Unione europea, in quanto, come noto, il Regolamento (CE) n. 1606/02 ha introdotto in tutti gli Stati membri dell'Unione e, pertanto, anche nel nostro Paese, l'obbligo, per le società e i gruppi

quotati su mercati regolamentati nell'Unione, di redigere i propri conti consolidati (dal 2005) e i propri bilanci di esercizio (dal 2006) in base ai principi contabili internazionali dello IASB.

Come consentito dal medesimo Regolamento, taluni Stati membri hanno proceduto all'emanazione di ulteriori norme di legge, a livello nazionale, volte a meglio specificare e, in alcuni casi, ampliare l'ambito di applicazione dei principi *full IFRS* ai soggetti aventi sede nel proprio territorio. In Italia, il D. Lgs. n. 38 del 28 febbraio 2005, ha esteso l'obbligo, con la medesima tempistica, anche alle società assoggettate a vigilanza della Banca d'Italia e alle compagnie di assicurazione che ricadono sotto il controllo dell'ISVAP, indipendentemente dalla loro quotazione.

Inoltre, lo stesso decreto ha concesso a numerosi altri soggetti giuridici la facoltà di predisporre i propri conti consolidati e individuali in base ai *full IFRS*. Si tratta, in particolare, delle società obbligate, secondo il D.Lgs. 127/91, a redigere il bilancio consolidato, ancorché non quotate, e delle società italiane che rientrano nell'area di consolidamento di gruppi che adottano gli IFRS, per obbligo o per facoltà.

Nel nostro Paese, allo stato attuale le società ed enti che devono redigere il bilancio in base ai principi contabili nazionali, in quanto il D.Lgs. 38/2005 li ha esclusi dall'applicazione dei principi *full IFRS*, sono:

- a) le società *stand-alone*, non appartenenti a gruppi che applicano i *full IFRS* e diverse da quelle obbligate all'adozione, nonché
- b) le società che rientrano nei parametri dimensionali stabiliti dall'art. 2435-bis del Codice civile e che, pertanto, possono redigere il proprio bilancio in forma abbreviata (le cosiddette «società minori»); in questa categoria rientrano pertanto anche i soggetti che, pur rientrando nei suddetti parametri dimensionali, redigono il bilancio in forma completa, oltre a quelli, parimenti rientranti in tali parametri, che appartengono a gruppi IFRS.

Poiché la contemporanea esistenza, in Italia, di due insiemi di principi contabili per la redazione del bilancio destinato a pubblicazione (quelli di cui agli artt. 2343 ss. C.civ. e quelli internazionali) crea alcuni evidenti problemi di gestione amministrativa per le «società minori» che rientrano nell'area di consolidamento di gruppi IFRS e riduce la comparabilità dei conti annuali tra imprese operanti nello stesso Paese, non sorprende che il dibattito sull'estensione dell'obbligo o della facoltà di adozione dei principi IFRS a tutte le società, includendo dunque anche quelle attualmente escluse, sia molto vivace. Tale dibattito coinvolge professionisti, responsabili amministrativi, analisti finanziari, accademici, tributaristi, banche e istituzioni finanziarie e regolamentari ed è particolarmente animato in quanto, oltre a questioni di tipo tecnico-contabile, coinvolge problematiche legate ai costi che un eventuale passaggio ai principi contabili *full IFRS* potrebbe comportare alle imprese di piccole e medie dimensioni. Non devono comunque essere sottovalutati i vantaggi derivanti dall'utilizzazione di metodologie valutative delle attività e passività di bilancio più aderenti alle aspettative informative degli utilizzatori dei bilanci.

Un'altra questione non meno rilevante, di natura macroeconomica, concerne la quantificazione del gettito fiscale derivante dalle imposte sul reddito che gravano sulle società di capitali, indipendentemente dalle loro dimensioni: l'adozione di principi contabili di identico contenuto da parte di tutte le imprese, infatti, faciliterebbe lo studio degli effetti economici dei provvedimenti normativi e degli effetti sul gettito fiscale, essendo le modalità di determinazione del reddito imponibile basate su risultati contabili determinati con principi comuni. Si realizzerebbe così non solo la comparabilità dei bilanci, ma si eliminerebbe anche l'attuale disparità di trattamento fiscale fra imprese che adottano gli IAS/IFRS e quelle che non lo fanno.

Questa mancanza di comparabilità e disparità di trattamento fiscale fra imprese si manifesta all'interno del nostro ordinamento giuridico dopo che il principio di neutralità o indifferenza fra le modalità di imposizione della generalità delle imprese e di quelle *IAS compliant* di cui alla disciplina introdotta dal D.Lgs. 28 febbraio 2005, n. 38 è stato sostituito da norme specifiche all'interno del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), modificato dalla *Finanziaria 2008* (L. 24 dicembre 2007, n. 244). La disciplina fiscale per le società *IAS compliant* è ora specifica ed autonoma ed è facilmente riconoscibile individuabile, poiché a tali soggetti il testo si riferisce con

la seguente dizione: *Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.* Tale riferimento è solitamente posto all'inizio di nuovi commi contraddistinti dall'aggiunta di *bis, ter, eccetera*. In presenza di trattamenti contabili e, conseguentemente, fiscali difformi, possono quindi crearsi situazioni distorsive della concorrenza difficilmente giustificabili. L'attuazione delle Direttive UE 2001/65 e 2003/51 destinate a far modificare le discipline interne dei singoli Paesi in materia di bilanci nella direzione dei contenuti dei principi contabili internazionali comporterà una uniformità nelle regole contabili per tutte le imprese e, di conseguenza, una uniformità nella base di calcolo dei redditi imponibili. Per quanto riguarda l'attuazione delle Direttive citate, il Comitato Esecutivo dell'OIC ha approvato il 25 ottobre 2006 un articolato di ipotesi di attuazione ma, stante anche il sopraggiungere della crisi finanziaria ed economica mondiale, il progetto non è avanzato.

Ciò che si verifica attualmente nel nostro Paese è riscontrabile anche fra Paese e Paese all'interno dell'Unione Europea dove, pure, l'adozione dei principi contabili internazionali non è generalizzata. Si riproduce quindi, persino in tali contesti, una disparità di trattamento fiscale non solo per la diversità delle aliquote fiscali, ma anche e soprattutto per la difformità delle basi di calcolo degli imponibili che sono rappresentate dalle risultanze contabili. In prospettiva è quindi sicuramente auspicabile, anche a livello internazionale, un processo di convergenza ai principi contabili internazionali per tutte le imprese all'interno dei singoli Paesi non solo perché la comparabilità fra i bilanci facilita la libera circolazione dei capitali e, quindi, ottimizza l'allocazione delle risorse economiche, ma anche perché bilanci armonizzati costituirebbero la base di modalità d'imposizione che solo così potrebbero essere, pure, armonizzate. Una determinazione con modalità comuni del reddito imponibile (il bilancio d'esercizio ne costituisce il punto di partenza), costituisce infatti il presupposto, più che l'uniformità delle aliquote d'imposta, per evitare tassazioni disomogenee distorsive della concorrenza.

5. *Contenuto di IFRS for SMEs*

Il presente contributo, il primo di una serie dedicata al principio contabile *IFRS for SMEs*, intende offrire al lettore un'introduzione ai contenuti di tale documento e alle modalità di applicazione. Negli articoli che seguiranno su questa Rivista saranno, invece, approfonditi aspetti concernenti le metodologie valutative delle differenti voci di bilancio, fornendo altresì alcuni spunti di confronto con le metodologie contenute nei full IFRS e nei principi contabili nazionali.

Come già accennato, *IFRS for SMEs* è un unico principio contabile internazionale ed è composto, dalle seguenti Sezioni (così definite nella traduzione disponibile) che verranno trattate individualmente nel prosieguo in questa Rubrica:

- 1 *Piccole e medie imprese*
- 2 *Concetti e principi pervasivi*
- 3 *Presentazione del bilancio*
- 4 *Prospetto della situazione patrimoniale-finanziaria*
- 5 *Prospetto di conto economico complessivo e conto economico*
- 6 *Prospetto delle variazioni del patrimonio netto e prospetto di conto economico e degli utili portati a nuovo*
- 7 *Rendiconto finanziario*
- 8 *Note al bilancio*
- 9 *Bilancio consolidato e separato*
- 10 *Principi contabili, stime ed errori*
- 11 *Strumenti finanziari di base*
- 12 *Emissioni di altri strumenti finanziari*
- 13 *Rimanenze*
- 14 *Partecipazioni in società collegate*

- 15 *Partecipazioni in joint venture*
- 16 *Investimenti immobiliari*
- 17 *Immobili, impianti e macchinari*
- 18 *Attività immateriali diverse dall'avviamento*
- 19 *Aggregazioni aziendali e avviamento*
- 20 *Leasing*
- 21 *Accantonamenti, passività e attività potenziali*
Appendice – Linee guida sulle disposizioni di rilevazione e valutazione
- 22 *Passività e patrimonio netto*
Appendice – Esempio di contabilizzazione di un debito convertibile da parte dell'emittente
- 23 *Ricavi*
Appendice – Esempi di rilevazione dei ricavi in base ai principi della sezione 23
- 24 *Contributi pubblici*
- 25 *Oneri finanziari*
- 26 *Pagamenti basati su azioni*
- 27 *Riduzione di valore delle attività*
- 28 *Benefici per i dipendenti*
- 29 *Imposta sul reddito*
- 30 *Conversione in valuta estera*
- 31 *Iperinflazione*
- 32 *Fatti intervenuti dopo la data di chiusura dell'esercizio di riferimento*
- 33 *Informativa di bilancio sulle operazioni con parti correlate*
- 34 *Attività specialistiche*
- 35 *Passaggio all'IFRS per le PMI*

Il principio *IFRS for SMEs* è quindi un complesso organico di testi, tutti preordinati a facilitarne la comprensione e l'applicazione per le PMI.

Come accennato, il principio contabile *IFRS for SMEs (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities)* è stato pubblicato dall'International Accounting Standards Board il 9 luglio 2009⁶. A differenza di quanto accade nel sistema di principi contabili *full IFRS*, che è costituito da una serie di documenti distinti, il documento riservato alle piccole e medie imprese consiste di un unico documento, di circa duecento pagine⁷, suddiviso nelle trentacinque sezioni di cui sopra. Ciascuna sezione è dedicata a un particolare argomento, trattato in maniera pressoché autonoma, e con riferimenti incrociati. Alcune sezioni sono dedicate alla struttura e composizione del bilancio, altre a specifiche voci di bilancio e altre ancora costituiscono norme «trasversali», vale a dire applicabili con riferimento all'intero bilancio (p.e. la sezione dedicata alle aggregazioni aziendali, quella dedicata al bilancio consolidato, alle imposte sui redditi o quella riferita alla transizione dai principi contabili nazionali al principio *IFRS for SMEs*). Il contenuto delle singole sezioni è suddiviso in paragrafi, che affrontano l'ambito di applicazione delle norme ivi contenute, la rilevazione e la misurazione dei valori, le informazioni di dettaglio da includere nelle note esplicative. Ciascun paragrafo è numerato. Le regole contabili sono espresse in maniera sintetica, ma chiara e comprensibile. Esse non prevedono normalmente trattamenti contabili alternativi consentiti ma indicano il criterio contabile da adottare scelto fra quelli

⁶ Il presente paragrafo, insieme ad altre parti dell'intero nostro contributo, trae spunto dal volume di MEZZABOTTA C., *Il principio contabile IFRS per le piccole e medie imprese*, IPSOA Wolters Kluwer, Milano 2009. Si vedano anche, della medesima Autrice: «Note sul principio IFRS per le PMI», in: *Amministrazione e Finanza*, n. 2/2010, IPSOA Wolters Kluwer, Milano; «IFRS light: a che punto siamo?», in: *Pratica Contabile* n. 11/2008, IPSOA Wolters Kluwer, Milano; «Un nuovo bilancio per le società non quotate», in: *Pratica Contabile* n. 6/2007, IPSOA, Milano; «IFRS per piccole e medie imprese», in: *Pratica Contabile* n. 8/2006, IPSOA, Milano.

⁷ Il corpus di principi contabili *full IFRS*, aggiornato al 2010, conta poco meno di tremila pagine, consistenti in un quadro concettuale generale (*Conceptual Framework*), nove documenti IFRS, ventinove documenti IAS, sedici interpretazioni IFRIC e undici interpretazioni SIC, oltre alle Guide applicative dei vari principi.

eventualmente consentiti dal corrispondente IAS/IFRS ritenuto di più facile applicazione in imprese di dimensioni medio piccole verosimilmente non dotate di sistemi informativi aziendali particolarmente sofisticati. Inoltre, rispetto ai *full IFRS*, il principio per le piccole e medie imprese esclude l'analisi di fattispecie contabili ritenute rare nei bilanci di realtà aziendali relativamente semplici. La sezione dedicata agli strumenti finanziari, solo per citarne una, appare molto più ridotta rispetto ai principi IAS 32, IAS 39 e IFRS 7 che trattano le medesime problematiche nell'ambito dei *full IFRS*. Il volume *IFRS for SMEs* si conclude, infine, con un glossario dei termini principali utilizzati nel testo, che sostituisce la parte iniziale di ciascun principio *full IFRS* che di norma è dedicata alle definizioni. In calce a tale glossario è riportata una tavola di derivazione delle norme per le PMI rispetto ai contenuti dei principi *full IFRS*, in modo da agevolare il lettore nel confronto tra i due sistemi di norme contabili e nell'approfondimento della materia specifica che per ciascun IAS/IFRS comprende anche *Basis for conclusions*, *Implementation guidance* e *Appendices*.

Inoltre, il principio per le PMI è accompagnato da un fascicolo separato recante le *Basis for Conclusions*, in altri termini i ragionamenti e le discussioni a seguito delle quali il Board è giunto al testo definitivo, e da un ulteriore fascicolo che contiene una *checklist* utilizzabile come punto di riferimento per la concreta predisposizione delle tavole di sintesi, che qui trovano una esemplificazione, e per il controllo di tutte le informazioni per le quali le differenti *Section* richiedono l'inserimento nelle note al bilancio (*Illustrative Financial Statements and Presentation and Disclosure Checklist*)⁸. Ad oggi, sul sito dello IASB sono disponibili la versione originale in inglese del principio IFRS per le PMI e dei due fascicoli che lo corredano, oltre alla traduzione ufficiale in spagnolo, italiano, ceco e rumeno. Oltre a questo, sul medesimo sito sono reperibili materiali da utilizzare in aula per l'insegnamento e la divulgazione del principio, che possono essere scaricati gratuitamente e adattati alle esigenze di ciascuno. Il fatto che lo IASB abbia deciso di mettere a disposizione di tutti, gratuitamente (sito web: www.iasb.org), sia il testo che le traduzioni del principio per le PMI e dei suoi allegati, sia un ricchissimo materiale per l'insegnamento dei suoi contenuti rappresenta un segnale decisamente forte della rilevanza che il Board attribuisce alla diffusione di questo principio in tutto il mondo.

6. La revisione legale dei conti per le PMI

La specificità delle *SMEs* o PMI, ciò che ha comportato l'elaborazione di un principio contabile specifico semplificato di meno di duecento pagine rispetto alle quasi tremila dei *full IAS/IFRS* (edizione 2010) è pervasiva e riguarda anche l'aspetto della revisione legale *dei conti* e quello della *periodicità dell'aggiornamento di IFRS for SMEs*.

Per quanto riguarda la *revisione legale dei conti*, ex controllo contabile di cui all'art. 2409-ter c.c. ora regolata dal D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, la Commissione Paritetica per i principi di revisione dei Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri ha ritenuto (v. *Considerazioni sulla revisione delle imprese e degli enti minori*, Documento n. 1005, Edizione ottobre 2004) «comprensibile che la revisione dei bilanci delle imprese ed enti minori richieda delle considerazioni particolari» descrivendo «le caratteristiche che di norma si riscontrano nelle imprese ed enti minori» e indicando «come tali caratteristiche possano influenzare l'applicazione dei principi di revisione». Considerato che le imprese minori sono caratterizzate da:

- concentrazione della proprietà e della direzione in un numero ristretto di persone (spesso una sola),
- limitate fonti di ricavi,
- semplicità delle scritture contabili,
- controlli interni limitati,

⁸ *Basis for Conclusions*, *Checklist e Illustrative Financial Statements and Presentation and Disclosure Checklis* sono stati tradotti in italiano e sono compresi nel testo di *IFRS per le PMI* che consta, complessivamente, di 284 pagine.

il Documento fornisce, per ciascun principio di revisione, indicazioni in merito alla sua applicazione nella revisione di un'impresa minore.

Si riscontrano sostanziali analogie con *IFRS for SMEs* sulla mancanza di una definizione specifica di impresa minore e sulla necessità di semplificazione della disciplina applicabile.

7. Periodicità della revisione di *IFRS for SMEs*

Per quanto riguarda la *periodicità dell'aggiornamento di IFRS for SMEs*, considerate le limitate risorse contabili interne e la ridotta capacità di assumere consulenti contabili su base continuativa, *IFRS for SMEs* prevede di riesaminare solo dopo due anni di applicazione di *IFRS for SMEs* i bilanci pubblicati dal maggior numero possibile di imprese in modo da proporre eventuali modifiche al testo originario. Dopo questa fase iniziale, il testo verrà rivisto ogni tre anni con le solite procedure previste dal *due process* dello IASB. Si verificherà quindi che le modifiche che verranno apportate agli IAS/IFRS non avranno effetto immediato sulle PMI poiché questo avverrà solo se, e questo dipenderà dalla rilevanza delle modifiche, e quando verrà modificato *IFRS for SMEs*. La mancanza di automatismi circa gli effetti delle modifiche degli IAS/IFRS e la minor frequenza nella revisione dei contenuti faciliterà l'applicazione di *IFRS for SMEs*, venendo meno un aspetto critico molto sentito dalle imprese che adottano i *full IFRS*.

10Iasc03
