

**Vincenzo Piscitelli**

**IL SISTEMA UNICO  
INTEGRATO  
A SUPPORTO  
DEI PRINCIPI CONTABILI  
INTERNAZIONALI  
IAS/IFRS**

**FrancoAngeli**

## Informazioni per il lettore

Questo file PDF è una versione gratuita di sole 20 pagine ed è leggibile con



La versione completa dell'e-book (a pagamento) è leggibile con Adobe Digital Editions. Per tutte le informazioni sulle condizioni dei nostri e-book (con quali dispositivi leggerli e quali funzioni sono consentite) consulta [cliccando qui](#) le nostre F.A.Q.





I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it) e iscriversi nella home page al servizio “Informatemi” per ricevere via e.mail le segnalazioni delle novità o scrivere, inviando il loro indirizzo, a “FrancoAngeli, viale Monza 106, 20127 Milano”.

**Vincenzo Piscitelli**

**IL SISTEMA UNICO  
INTEGRATO  
A SUPPORTO  
DEI PRINCIPI CONTABILI  
INTERNAZIONALI  
IAS/IFRS**

**FrancoAngeli**

Copyright © 2012 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy

*L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito [www.francoangeli.it](http://www.francoangeli.it).*

# INDICE

<b>Introduzione</b>	pag.	7
<b>1. Il processo di armonizzazione e standardizzazione contabile a livello europeo e internazionale</b>	»	9
1.1. Introduzione ai concetti di Azienda nella dottrina economico-aziendale	»	9
1.2. Le tendenze evolutive in atto nell'ambito dell'internazionalizzazione degli standard contabili	»	18
1.3. Gli organismi coinvolti nei processi di <i>enforcement</i> ed <i>endorcement</i>	»	26
1.4. La nuova comunicazione economico-finanziaria	»	34
1.5. Le nuove prospettive verso gli studi di Ragioneria Internazionale	»	46
1.6. Gli effetti normativi dell'adozione dei principi Ias-Ifrs sul sistema contabile	»	53
1.7. I vantaggi e gli svantaggi derivanti dall'adozione degli Ias-Ifrs	»	55
<b>2. La comunicazione economica e finanziaria attraverso i principi contabili internazionali Ias/Ifrs</b>	»	59
2.1. Introduzione	»	59
2.2. Gli obiettivi sottesi al processo di redazione dei bilanci secondo lo Iasb contenuti nel quadro concettuale di riferimento	»	61
2.3. Gli assunti base del quadro concettuale e le caratteristiche qualitative previsti dagli Ias/Ifrs	»	66
2.4. La rappresentazione del capitale e del reddito aziendali secondo gli Ias/Ifrs	»	73

2.5. L'informativa economica e la struttura del prospetto del Conto Economico secondo i principi Ias/Ifrs	pag.	77
2.6. L'informativa patrimoniale e la struttura del prospetto dello Stato Patrimoniale secondo i principi Ias/Ifrs	»	83
2.7. L'informativa finanziaria e la struttura del prospetto del Rendiconto Finanziario secondo i principi Ias/Ifrs	»	88
<b>3. Il sistema unico integrato e i principi Ias/Ifrs</b>	»	101
3.1. L'impatto dei principi contabili internazionali Ias/Ifrs sul sistema di reporting aziendale	»	101
3.2. La contabilità economico-patrimoniale e la contabilità analitica: il sistema unico integrato	»	107
3.3. L'Ifrs 8 (Operating Segments) e il superamento circa le differenze tra la Coge e la Coan fondate sull'oggetto dell'osservazione	»	120
3.3.1. Informazioni integrative e generali	»	130
3.3.2. Riconciliazioni	»	134
3.3.3. Informazioni relative ad aziende non organizzative in segmenti	»	138
3.4. Lo Ias 2 (Rimanenze) e le tecniche di <i>cost accounting</i> nell'ambito del controllo di gestione	»	142
3.4.1. L'Activity Basic Costing per la determinazione dei costi unitari di produzione	»	147
3.4.2. Il caso dell'azienda Alfa: il Full Costing tradizionale e la metodologia ABC a confronto	»	148
3.5. Lo Ias 11 (Commesse a lungo termine) e la contabilità analitica per commessa	»	151
3.6. Lo Ias 18 (I Ricavi) e la valutazione dei benefici economici al <i>fair value</i>	»	163
3.6.1. Il <i>fair value</i> a supporto della valutazione dei ricavi	»	165
3.6.1.1. Il riconoscimento dei ricavi dei "Bundles": il caso di una impresa di telefonia mobile	»	168
3.6.1.2. <i>Fair value</i> dei telefoni e del traffico	»	169
3.6.1.3. Allocazione dei ricavi ai diversi elementi del "Bundle"	»	169
3.6.1.4. Valorizzazione di un contratto "Bundle": un caso pratico	»	170
<b>Bibliografia</b>	»	177

# INTRODUZIONE

Negli ultimi decenni un nuovo spettro si è abbattuto sui bilanci delle aziende in tutto il continente: è lo spettro dei principi contabili internazionali. Introdotti in ambito europeo, con regolamento (CE) n. 1606/2002 (e con il d.lgs. n. 38/2005 in Italia) e successive integrazione e/o modificazioni, nel nuovo scenario economico sociale sono ormai vissuti come un'innovazione radicale dei sistemi contabili praticati in Europa. Tuttavia sebbene fino ad oggi la prassi contabile e normativa civilistica seguita in Italia si differenziava nettamente dagli approcci economici aziendali sottesi ai nuovi principi Ias/Ifrs, ritengo che non manchino nella dottrina ragionieristica classica italiana riferimenti che richiamano le attuali regole imposte dallo Iasb.

Infatti il richiamo all'approccio patrimoniale piuttosto che a quello reddituale, l'orientamento alla concezione del reddito prodotto in sostituzione della definizione di reddito consumabile, l'introduzione della valutazione al fair value rispetto al costo storico e ancora la visione prospettica del capitale invece di una visione conservatrice dello stesso, non sembrano novità che mutano radicalmente la nostra cultura storica della ragioneria essendoci molti riferimenti bibliografici che sembrano preludere le "innovazioni" sopra citate.

Il presente lavoro, quindi, si pone l'obiettivo di studiare come approcci, connessi a tematiche in ambito della valutazione, la contabilizzazione nonché l'interpretazione di taluni fatti di gestione secondo i principi contabili internazionali, oggi considerati dalla maggior parte del mondo accademico come un'assoluta novità siano già stati concepiti dai principali autori della dottrina classica della ragioneria, e al contempo cercare di far emergere le vere novità introdotte. Da questi presupposti discende l'articolazione del presente lavoro, dove nel primo capitolo sarà analizzato lo stato dell'arte circa l'evoluzione degli studi dei principi contabili, evidenziando gli effetti

degli stessi sia sui sistemi contabili sia sulla comunicazione ai mercati degli aspetti economici e finanziari delle imprese, nella seconda parte del lavoro si pone l'attenzione sulle logiche sottese all'implementazione del sistema contabile fondato sui principi contabili internazionali, in particolare sulla necessità di elaborare una reportistica contabile e extra-contabile tipica di un sistema di controllo direzionale che consenta di ottenere informazioni sull'efficacia e efficienza della gestione, utili all'elaborazione del bilancio secondo i principi Ias/Ifrs. Nell'ultimo capitolo, invece, attraverso la disamina di taluni principi contabili internazionali e il relativo confronto con le logiche alla base della contabilità analitica o dei costi, si vuole dimostrare che l'applicazione degli stessi principi non può prescindere dalla reportistica nota al controllo di gestione, ragion per cui l'implementazione del sistema unico integrato nell'ambito del sistema informativo aziendale diventa una condizione che gode quasi di una obbligatorietà implicita. È evidente tuttavia che tali impostazioni e considerazioni risultano, ad oggi, in particolar modo coerenti per le realtà aziendali dove l'applicazione dei principi Ias/Ifrs è diventata obbligatoria.

# 1. IL PROCESSO DI ARMONIZZAZIONE E STANDARDIZZAZIONE CONTABILE A LIVELLO EUROPEO E INTERNAZIONALE

SOMMARIO: 1.1. Introduzione ai concetti di Azienda nella dottrina economica aziendale. – 1.2. Le tendenze evolutive in atto nell'ambito dell'internazionalizzazione degli standard contabili. – 1.3. Gli organismi coinvolti nei processi di *enforcement ed endorsement*. – 1.4. La nuova comunicazione economico-finanziaria. – 1.5. Le nuove prospettive verso gli studi di Ragioneria Internazionale. – 1.6. Gli effetti normativi dell'adozione dei principi Ias-Ifrs sul sistema contabile. – 1.7. I vantaggi e gli svantaggi derivanti dall'adozione degli Ias-Ifrs.

## 1.1. Introduzione ai concetti di Azienda nella dottrina economico-aziendale

Numerose e anche molto varie nel tempo sono le identificazioni economiche del concetto di azienda che diversi autori hanno elaborato in relazione al contesto socio-economico di riferimento. Risulta, dunque, doveroso riproporre il pensiero dei più autorevoli studiosi della materia.

Una prima definizione di azienda viene enunciata nell'intramontabile opera bestana, *La Ragioneria*, nella quale l'azienda è definita come la «somma dei fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare relativi ad un cumulo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o a una famiglia o ad un'unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi o rapporti»<sup>1</sup>. Dalla definizione si evince chiaramente come il vero oggetto della ragioneria bestana, ovverosia l'insieme dei beni e delle fonti di finanziamento che rendono possibile lo svolgimento dell'attività dell'impresa.

In particolare, secondo il Besta la ragioneria studia esclusivamente il controllo economico e non la gestione: vi è dunque la totale negazione dell'esistenza di una scienza aziendale unitaria.

Tale negazione viene smentita dal suo primo allievo, Gino Zappa, il quale nei primi decenni del novecento fu il precursore una nuova disciplina scientifica, l'Economia Aziendale, scienza unica dell'azienda focalizzata

<sup>1</sup> Besta F., *La Ragioneria*, Seconda Edizione, Vol. I, Vallardi, Milano, 1922, pp. 2-3.

sui problemi della rilevazione, della gestione e dell'organizzazione. A differenza del suo maestro Besta, quindi, Zappa sostenne con vigore non solo la possibilità, ma anche la necessità, di uno studio unitario del fenomeno aziendale. Secondo Zappa l'oggetto di osservazione dell'economia aziendale è l'azienda, «coordinazione economica in atto, istituita e retta per il soddisfacimento dei bisogni umani»<sup>2</sup>. Attraverso tale definizione si troviamo un chiaro invito, alla comunità scientifica, a concentrarsi sugli accadimenti di cui si compone la vita aziendale e a coglierne le relazioni sistemiche e dinamiche<sup>3</sup>.

Mentre la definizione di Besta concentrava l'attenzione sul patrimonio e sulle sue modificazioni, Zappa propose di osservare il fenomeno aziendale nei suoi connotati dinamici e sistemici, spostando l'attenzione dal patrimonio al reddito.

Zappa apre, così, nuovi scenari evolutivi nel pensiero economico e aziendalistico in Italia: gli studiosi delle discipline contabili, di gestione e di organizzazione sono chiamati ad allargare i rispettivi orizzonti e ad incamminarsi su percorsi di ricerca complementari. In sostanza, nella concezione di Zappa, l'economia aziendale si propone di integrare e contribuire alla comprensione di fenomeni di più ampia portata, come il funzionamento stesso dei sistemi economici aperti e dei flussi di produzioni, consumi, risparmi e investimenti, di cui l'azienda è soggetto partecipe e attivo.

Accanto a Fabio Besta e Gino Zappa si colloca un altro maestro dell'economia aziendale, Aldo Amaduzzi il quale osserva: «L'azienda appare quasi come un Sistema economico di forze in continuo adattamento al sistema economico complesso di cui è parte complementare per svolgere un processo di produzione o di erogazione o di produzione e di erogazione in-

<sup>2</sup> Viganò E., *Azienda, contributi per un rinnovato concetto generale*, Cedam, Padova, 2000, p. 43.

<sup>3</sup> Zappa G., *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Vol. III, Giuffrè, Milano, 1956-1957, p. 37.

Non dissimilmente, la definizione di azienda – elaborata da Zappa nelle *Produzioni* – quale «istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione o il procacciamento e il consumo della ricchezza». Anche tale definizione, mentre delinea il destino duraturo dell'impresa, focalizza l'attenzione sulla “continua coordinazione” degli accadimenti gestionali.

sieme»<sup>4</sup>. E, poiché, la produzione rappresenta un mezzo del consumo, può ben dirsi che l'azienda è istituita per la soddisfazione dei bisogni umani. Amaduzzi pone in risalto, oltre l'elemento patrimoniale, anche quello personale, non adeguatamente considerato, a suo parere, nella definizione del Besta. A tal proposito, Amaduzzi osserva che in ogni azienda le operazioni possono basarsi su un patrimonio ma è anche vero che debbono concorrervi le energie personali; l'elemento personale e l'elemento patrimoniale non possono, disgiuntamente, costituire caratteri di diversificazione di gruppi di aziende. Aggiunge, poi, che i risultati della combinazione del fattore umano e della ricchezza dipendono dalla capacità organizzativa dell'azienda e dal regime economico-politico in cui essa opera: anche tali elementi rientrano, pertanto, tra i fattori di sviluppo dell'azienda. In sintesi, il contributo di Amaduzzi al progresso della concezione di azienda risulta particolarmente evidente nell'affermazione dell'azienda quale sistema aperto e dinamico, ossia in continuo interscambio con l'ambiente e perennemente mutevole nelle sue componenti per effetto del variare dei vincoli interni e delle condizioni ambientali. Nella teoria dell'equilibrio di impresa<sup>5</sup>, sviluppata dall'autore, si pone l'accento sull'importanza del processo di pianificazione per la determinazione di un equilibrio che sia dinamico e nel contempo anche prospettico; egli ritiene, infatti, opportuno prefigurare in un piano le condizioni di minimo equilibrio da porre come base per un processo evolutivo finalizzato al raggiungimento di un reddito ritenuto soddisfacente dal soggetto economico.

Un ulteriore contributo ai concetti fondamentali dell'economia aziendale si deve alla scienza di Lorenzo De Minico il quale elaborò un approccio assolutamente originale all'economia aziendale. Egli teorizzò, già dagli anni '30, una visione funzionale dell'economia d'azienda: un'interpretazione complessiva del fenomeno aziendale e del processo di creazione di ricchezza, condotta attraverso l'analisi dei servizi che ogni fattore offre al ciclo produttivo. Egli concepisce l'azienda come fenomeno dinamico, come sistema di forze,

<sup>4</sup> Amaduzzi A., *Azienda di Erogazione. Primo Problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Principato, Milano, 1936.

<sup>5</sup> Nella teoria dell'equilibrio di impresa, Amaduzzi pensa all'azienda come un sistema meccanico piuttosto che organico: ciò in quanto l'analogia con un sistema meccanico consente di esprimere le relazioni reciproche tra i fatti aziendali con il linguaggio quantitativo.

come coordinazione di beni, persone ed operazioni in continuo divenire nel tempo e nello spazio. Il De Minico avverte la complessità del fenomeno impresa ed ha chiara la visione d'azienda come sistema aperto e relazionale esposto alle continue sollecitazioni provenienti dall'ambiente esterno. L'impresa trae dal mercato le più diverse forme di utilità sostenendo costi e cede ad esso altre utilità, in genere meno numerose delle prime, realizzando ricavi: essa si presenta così come un sistema economico di servizi che si rinnova continuamente nei suoi elementi, in modo da conservare una composizione interna che, dal punto di vista quantitativo, risponda alle esigenze del mercato<sup>6</sup>.

Il più brillante allievo di De Minico fu Domenico Amodeo che, negli *Elementi di ragioneria*<sup>7</sup>, espone il proprio punto di vista sul concetto di azienda prendendo in esame le definizioni di Besta e Zappa. Come è noto, quella riconducibile al Besta, enfatizza gli elementi concreti e materiali per i quali l'azienda risulta essere un complesso di persone e di beni, o di fenomeni e negozi relativi ad un complesso di beni, indirizzato al raggiungimento di certi fini. La definizione zappiana, invece, esalta la coordinazione che evince persone e beni, fatti e accadimenti: l'azienda è una coordinazione economica in atto istituita e retta per il raggiungimento di dati fini.

L'Amodeo critica tali nozioni perché peccano di troppo estremismo: nella prima si esalta solo l'aspetto sensibile dell'azienda, trascurando l'armonia che conduce all'unità i fenomeni; in più, manca il richiamo alla funzione che i beni, le persone e i negozi svolgono nell'ambito del ciclo produttivo.

La seconda riduce il concetto di azienda alla sola coordinazione che, secondo l'autore, «è un modo di essere e non l'essere in sé; ci dice in qual modo più elementi o più operazioni si raggruppino e si condizionino, ma non ci dice nulla intorno a quegli elementi e a quelle operazioni». Così, egli definisce l'azienda come un complesso di energie economiche coordinate ed indi-

<sup>6</sup> De Minico L., *Lezioni di ragioneria, I fondamenti economici della rilevazione del reddito*, Pironti editore, Napoli, 1946. L'impresa, per usare un'espressione di sintesi dell'autore, si presenta "come un sistema di forze che assiduamente attinge al mercato utilità, le sacrifica nel crogiuolo della sua elaborazione interna, e sotto novella forma, le immette nel mercato".

<sup>7</sup> Si tratta di una pubblicazione di "appunti ad uso esclusivo degli studenti" come indicato nel sottotitolo, edita nel 1952. L'opera più importante dell'Amodeo è la *Ragioneria generale delle imprese* pubblicata nel 1964.

rizzate al raggiungimento di determinati fini. Infine, tenendo conto delle varie definizioni di azienda elaborate dalla dottrina che testimoniano l'evoluzione del sistema socio-economico nel quale l'azienda opera, l'Amodeo definisce l'azienda «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 tal fine, svolge processi di acquisizione, di produzione, di consumo o di scambio continuamente coordinati in sistema ancorché mutevoli negli aspetti e variabili nelle dimensioni»<sup>8</sup>.

Successivamente, il Giannessi definì l'azienda come «un'unità elementare dell'ordine economico generale, dotata di vita propria e riflessa, costituita da un sistema di operazioni, promanante dalla combinazione di alcuni fattori e dalla composizione di forze interne ed esterne, nel quale i fenomeni della produzione, della distribuzione, e del consumo vengono predisposti per il conseguimento di un dato equilibrio economico, a valere nel tempo, suscettibile di offrire una remunerazione adeguata ai fattori utilizzati e un compenso, proporzionale ai risultati raggiunti, al soggetto economico per conto del quale l'attività si svolge»<sup>9</sup>. In particolare, l'autore osservò che, nelle definizioni di azienda fino a quel momento formulate, la logica economica era quella che distingueva le scelte aziendali da quelle di altro tipo. Tuttavia le diverse definizioni di azienda variano in relazione alle condizioni spazio-temporali del contesto di riferimento. Egli spiegò che, in tali definizioni, figlie di economie statiche, prevaleva l'aspetto strutturale dell'azienda; per contro, la sua concezione dinamica di azienda intravede nella stessa il formarsi di un ordine superiore capace di controbilanciare le forze esterne con quelle interne, allo scopo di impedire che le stesse potessero, combinandosi secondo la loro naturale tendenza, alterare l'equilibrio dell'organismo aziendale stesso.

L'azienda non è una finzione teorica, non è un mero riferimento giuridico<sup>10</sup>, non è un modello astratto di comportamento in campo economico; all'azienda va riferito un concetto generale ed unitario di un fenomeno og-

<sup>8</sup> Amodeo D., *Ragioneria Generale Delle Imprese*, Giannini, Napoli, 1964.

<sup>9</sup> Giannessi E., *Le aziende di produzione originaria, Le aziende agricole*, Vol. I, Libreria Goliardica, Pisa, 1958, p. 57.

<sup>10</sup> Secondo l'art. 2555 c.c. «l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa».

gettivo che esiste nel reale. È un'attività economica frutto dell'intima coordinazione fra persone e beni, nelle varie manifestazioni e attitudini. La coordinazione rappresenta l'elemento fondamentale per il raggiungimento dell'economicità<sup>11</sup>, obiettivo basilare di ogni azienda. Coordinazione si riferisce ai rapporti, ai collegamenti fra cose, persone e attività ed è la base dell'approccio sistemico<sup>12</sup>, di cui è condizione necessaria; quindi parlando

<sup>11</sup> Cavalieri E., *Economia aziendale*, Vol. I, Giappichelli, Torino, 2000, p. 73: «L'economicità rappresenta un criterio primario a cui debbano aspirarsi tutti i soggetti che operano nell'azienda; agire secondo tale principio implica tenere l'occhio fisso al rispetto di tutte quelle che sono state delineate come le condizioni di funzionamento dell'azienda (stato di ordine tra i fattori produttivi; tra le forze aziendali ed ambientali interne ed esterne, tra le operazioni, proiezione dell'unità nel tempo)».

<sup>12</sup> Barile S., *L'impresa come sistema*, Giappichelli, Torino, 2006, pp. 18-21: «Per approccio sistemico si intende constatare conseguenti rilevazioni di categorie logiche acclerate e ineliminabili dal tessuto disciplinare, quali:

1. l'impresa nella sua qualificazione ontologica deve essere concepita in una duplice prospettiva: quella della struttura e quella del sistema. Questa osservazione, forse scontata, rende evidente e giustifica la prospettiva, apparentemente contraddittoria, riscontrabile in numerosi ed autorevoli scritti di economia di impresa. Evidenzia la esigenza di riferire ora lo studio alle componenti strutturali, anatomiche dell'impresa, ora ai caratteri comportamentali, ai processi, alla fisiologia della stessa. La dicotomia struttura-sistema riconduce alla *vexata questio* tra riduzionismo ed olistico;
2. l'impresa nella sua qualificazione comportamentale, è caratterizzata dall'evidente contemporanea presenza di due attività logicamente distinte ed interconnesse: quella decisionale, riferita al governo della complessità, e quella operativa, relativa ad una complessità ricondotta a complicazione;
3. l'impresa vive in un suo ambiente di riferimento (contesto), con il quale interagisce costantemente nel mentre è proiettata verso il perseguimento di finalità e il raggiungimento di obiettivi; in simbiosi, tale contesto trae risorse e ad esso restituisce valore;
4. numerosi studiosi di economia d'impresa tendono ad interpretare le entità presenti nell'ambiente ed esterne all'impresa come organizzazioni assimilabili, in termini di struttura e di comportamenti, a quest'ultima. Ecco che lo Stato, impersonale nell'accezione corrente, diviene Sistema Paese per l'economista d'impresa. Allo stesso modo il mercato finanziario dell'economista generale, diviene sistema finanziario per l'economista d'impresa, e quindi anch'esso assimilabile ad una organizzazione imprenditoriale. In alcuni casi, ci si spinge a conformare in tal senso anche l'essere umano. Solo un *isomorfismo* stringente, capace di unificare (anche se a livelli diversi di astrazione) l'uomo, l'impresa, lo Stato, gli altri sistemi sociali, rende giustizia esplicativa ad una molteplicità di studi svolti da ricercatori della nostra disciplina. L'*aziendamorfismo* è certamente una delle regole non scritte, seppur spesso riconosciuta come tale, dagli studiosi d'impresa;
5. l'impresa persegue la finalità di sopravvivenza nell'ambiente in cui vive. Tutti gli altri obiettivi identificati dagli studiosi di economia d'impresa sono, in via *subordinata*, riconducibili alla volontà di sopravvivenza dell'impresa. Così, il perseguimento

di approccio sistemico consideriamo il principio coordinativo in una cornice logica, completa ed adeguata.

Nella tradizione della ragioneria italiana, ancor oggi diffusa, soprattutto a livello didattico, la classica introduzione al concetto di azienda prevede una identificazione definitoria precisa: tra gli altri caratteri, il fine assegnato è il soddisfacimento dei bisogni umani che si raggiunge o direttamente o indirettamente. La classificazione è dunque la seguente:

- azienda di produzione o impresa, con fine di lucro;
- azienda di erogazione (o consumo), senza fine di lucro.

Il fine di lucro appare una sorta di obbligo dell'impresa come azienda di produzione, mentre appare quasi come un divieto nell'azienda di erogazione.

In ogni azienda, però, esiste un ciclo di processi che prevede una fase di acquisizione di beni e persone (input), una combinazione (produttiva), una destinazione della combinazione (output). In particolare:

1. l'*acquisizione* è il processo di ottenimento della disponibilità economica di beni e persone; può essere libera, obbligata, volontaria, imposta ed ha in genere una diretta misurazione monetaria.

2. la *combinazione* è il processo con cui beni e persone vengono coordinati in rapporto all'oggetto di attività e diventano fattori della combinazione. La combinazione può essere produttiva<sup>13</sup> e lo è sempre quando la produzione è genericamente intesa come creazione di utilità. In particolare, per produzione deve intendersi quell'attività economica di combinazione di fattori approvvigionati capace di creare utilità, carattere comune ad ogni azienda.

3. la *destinazione* è il processo finale dell'attività economica nell'azienda. A tal riguardo di distinguono:

del profitto in ragione della soddisfazione degli investitori giustifica che questi non dismettano i propri investimenti consentendo all'impresa di continuare a vivere. Allo stesso modo il perseguimento di risultati espressi in termini di valore, dimensione, qualità ed altro, può, in ogni caso, essere riletto in termini di volontà di sopravvivenza. Tale volontà viene a sostanziarsi nella capacità dell'impresa di essere utile al contesto (inteso come composto da *sovrasistemi* di riferimento), e per tanto come entità che il contesto stesso tende ad accettare e a salvaguardare».

I riferimenti essenziali, dunque, per la costruzione del paradigma sistemico vitale sono riconducibili a concetti derivabili dalle precedenti considerazioni: dicotomia logica struttura-sistema; distinzione tra il decidere e l'agire; necessaria individuazione di un contesto, finalità della sopravvivenza.

<sup>13</sup> Si prescinde dal concetto di produzione tecnica che consiste nel processo fisico di trasformazione industriale volta ad aumentare la capacità materiale di utilizzo dei beni.

- scambio, il frutto della combinazione è destinato all'esterno come conseguenza di un incontro bilaterale fra l'azienda e soggetti, quindi la chiave è la negoziazione fra parti libere. Si manifesta, dunque, una diretta misurazione monetaria, elemento che contribuisce ad una convenzionale misura del vantaggio produttivo;

- erogazione, il risultato della combinazione è destinato all'esterno a chiunque o a soggetti predeterminati ma unilateralmente, senza negoziazione. Il processo di erogazione non è sempre misurabile con il metro monetario e richiede altri mezzi di valutazione;

- consumo, non può, senza specificazioni, qualificarsi come l'atto di destinazione dell'attività economica<sup>14</sup>. Un soggetto esterno riceve per scambio o erogazione un bene o un servizio da un'azienda e lo utilizza, prima o poi, tutto o parzialmente, per consumo produttivo o finale.

Nella letteratura angloamericana il fondamentale concetto (per la dottrina italiana) espresso con il termine "azienda" trova in inglese numerosi omologhi tutti di significato differente da quello italiano.

Il punto fondamentale è che nella letteratura americana manca del tutto il concetto "economico" di azienda ma vi sono o concetti contabili o riferimenti parziali. L'idea che l'azienda sia una entità reale, autonoma, completa, con vita propria, organismo composto da beni e persone strettamente avvinti da vincoli e legami di complementarità, osservabile sotto l'angolazione economica manca o è carente ed è comunque del tutto sconosciuta nella pratica.

Vi sono stati vari tentativi per tradurre in maniera significativa "economia aziendale" in inglese, ma tutti insoddisfacenti<sup>15</sup>:

- *business administration* si riferisce solo alle imprese e ai loro problemi di amministrazione intesa in senso restrittivo, come azione sistematica prevalentemente dell'elemento personale.

- *business economics* sembra rifarsi ad un concetto più pieno ed esteso della semplice "amministrazione", ma è di nuovo limitato alle aziende di produzione volte al profitto.

<sup>14</sup> In economia aziendale il consumo è talora visto come fruizione di beni e servizi non destinati ad attività produttiva.

<sup>15</sup> Viganò E., *L'economia aziendale e la ragioneria. Evoluzione. Prospettive internazionali*, Cedam, Padova, 1996.

- *concern economics* è la traduzione preferita dagli studiosi italiani. Tuttavia tale espressione è sconosciuta e comunque ad un inglese direbbe poco o nulla. In particolare la parola *concern* ha in inglese numerosi e vari significati fra cui anche quello di unità di attività economica, ma riferita prevalentemente alle aziende di produzione.

In realtà, la difficoltà sta nel tradurre “azienda”. Vi sono fin troppo numerosi termini o espressioni, fra inglese e americano: o poco noti e usati (*concern, unit of economic activity, undertaking, commercial house, establishment*); o specifici, per esempio, per le non profit (*organization, unit, entità*) o per le imprese (*business, firm, enterprise, business enterprise*) o limitati alla forma giuridica (*partnership, company, corporation*).

Nessuno di questi termini, si riferisce ad un organismo reale, vivente. L’azienda può essere piccola o grande; individuale o collettiva; con limitata responsabilità dei soci; orientata al profitto; di produzione o erogazione. Sono tutti caratteri importanti; ma parziali o esterni rispetto alla sostanza economica che ne costituisce il contenuto e l’essenza della vita.

Il primo punto da affrontare dunque è il concetto almeno contabile (se non c’è quello economico) di azienda prevalente negli USA.

Esistono in merito due teorie: *teoria della proprietà* e *teoria dell’entità*. Secondo la prima le attività non sono beni dell’azienda, ma appartengono al suo proprietario; le passività sono obblighi del proprietario. Il capitale dell’azienda è in realtà la ricchezza del proprietario. Ogni ricavo è un aumento di tale ricchezza; ogni costo una sua diminuzione. La variazione della ricchezza forma il reddito che appartiene al proprietario.

All’aumento delle dimensioni medie dell’azienda, l’interpretazione precedente tende ad essere ritenuta non più valida. Nasce, dunque, una concezione diversa, la teoria dell’entità, che fa leva sull’autonoma esistenza della forma giuridica che riveste l’azienda: separa, per convenzione, il proprietario (il complesso dei soci) dall’ente giuridico. Si determina la necessità di creare un centro autonomo di raccolta contabile (*accountability*) e di instaurare un rapporto di rendiconto (*stewardship*) che si realizza con il bilancio pubblico. La concezione precedente appare capovolta. Ad esempio, le passività rappresentano diritti sulle singole attività dell’*entity*. I creditori hanno uno specifico e pieno diritto, i soci un diritto residuale. L’enfasi è posta sul reddito come indice di rendimento dell’investimento dei soci. Il conto economico diventa il conto principale, al contrario della teoria della proprietà

ove è la situazione patrimoniale a costituire il vero documento del bilancio. Si esprime il convincimento che sia proprio questa concezione dell'*entity* a costituire la chiave di accesso all'accounting americano. Appena però l'azienda è di piccole dimensioni, con pochi soci o con un unico proprietario, la teoria della proprietà ritorna prepotentemente. La visione, nonostante dichiarazioni contrarie, è patrimoniale-atomistica<sup>16</sup> con confusione fra la funzione interna e quella esterna dell'accounting. Sia la teoria della proprietà sia quella dell'entità sono basate sulla nozione di proprietà e su di una visione atomistica, non sistemica dell'azienda<sup>17</sup>.

## **1.2. Tendenze evolutive in atto nell'ambito dell'internazionalizzazione degli standard contabili**

In base ai requisiti stabiliti dalla legge, le grandi imprese<sup>18</sup> quotate in borsa, dal primo gennaio 2005 sono tenute a redigere il bilancio d'esercizio

<sup>16</sup> Viganò E., *L'impresa e il bilancio europeo: saggio di ragioneria internazionale*, Cedam, Padova, 1990. Quando si dice patrimoniale-atomistico si esprime un concetto elementare per la dottrina italiana, ma del tutto privo di significato per quella americana. Innanzitutto, l'importanza attribuita al reddito discende da una finalizzazione specifica assegnata all'*entity* avvalendosi (di grandi dimensioni) non come concetto sistematico frutto dell'unitarietà di componenti e della gestione esercitata su di essi (che ha condotto la nostra ragioneria al "sistema contabile del reddito" del tutto sconosciuto all'estero). Nella grande azienda, per lo più quotata, conta l'utile e solo in tal senso l'orientamento al reddito prevale contabilmente. La differenza è che secondo la dottrina italiana ciò che esiste è il reddito (il capitale è derivato); negli USA ciò che esiste è il patrimonio, anche se l'informazione tende a dare importanza alle sue variazioni. In Italia, il capitale è considerato un valore unitario, "sintetico"; negli USA il patrimonio è riguardato come somma algebrica di componenti staccate, dotate di propri individualità e valore, "analitico". È dunque il concetto di patrimonio che domina nell'accounting americano: esso è formato da singoli beni, autonomi, atomi liberi appena aggregati o sommabili.

<sup>17</sup> Viganò E., *L'impresa e il bilancio europeo: saggio di ragioneria internazionale*, Cedam, Padova, 1990. Ci sono diversi esempi che possono confermare l'assoluta prevalenza pratica (ma anche largamente di dottrina) della teoria della proprietà o, al massimo, quella dell'entità giuridica o dell'entità contabile, tutte a sfondo patrimoniale-atomistico: il caso delle relazioni tra *financial accounting* e *cost accounting* tendenzialmente unificati in un unico ordine contabile; quello della destinazione contabile a reddito o a patrimonio di ogni fenomeno di gestione esterna; quello del calcolo e del trattamento contabile del goodwill rispetto al concetto italiano di avviamento.

<sup>18</sup> È grande impresa quella che supera i limiti indicati per rientrare nelle categorie di microimpresa, piccola e media impresa. Società o gruppi societari, che applicano il bilancio consolidato.

osservando i principi contabili internazionali Ias-Ifrs, che rappresentano il più recente traguardo raggiunto nella concretizzazione del processo di armonizzazione contabile, dell'International Accounting Standard Board<sup>19</sup>, le cui origini possono essere fatte risalire a parecchi decenni oramai trascorsi. Il 25 marzo 1957, con il Trattato di Roma, fu istituita la Comunità Economica Europea. L'art. 3, lett. c) del Trattato prevedeva tra i suoi obiettivi “un mercato interno caratterizzato dall'eliminazione, fra gli Stati membri, degli ostacoli alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali” e alla lettera h) dello stesso articolo si precisava che il presupposto necessario per la sua realizzazione era un “ravvicinamento” fra le legislazioni dei Paesi membri. Il Trattato di Roma è stato poi modificato prima dall'Atto Unico Europeo del 1989 e in seguito dal Trattato sull'Unione Europea del 1992. Oggi la Comunità Economica Europea è divenuta Unione Europea<sup>20</sup>. Dal 1957 la continua integrazione delle economie a livello mondiale e la globalizzazione degli scambi, hanno radicalmente cambiato l'assetto e la gestione delle aziende e la struttura e il funzionamento dei mercati. In questo nuovo scenario competitivo si fa sempre più forte l'esigenza di nuove regole che rendono possibile un confronto tra le varie aziende presenti sul mercato<sup>21</sup>. Questi cambiamenti non lasciano da parte la materia contabile, ma anzi la coinvolgono decisamente<sup>22</sup> (Tab. 1).

<sup>19</sup> International Accounting Standards Committee era denominato International Accounting Standards Board (Iasb), l'organismo responsabile dell'emanazione dei principi contabili internazionali.

Fondato a Londra nel 1973 quale ente di natura privata, frutto di un accordo fra le maggiori associazioni professionali operanti in Australia, Stati Uniti, Canada, Messico, Francia, Germania e Regno Unito.

<sup>20</sup> Cfr. Di Pietra R., *La comunicazione dei comportamenti aziendali mediante i dati contabili. Il ruolo della ragioneria internazionale*, Cedam, Padova, 2005, pp. 94-95.

<sup>21</sup> Cfr. Piccoli A. 2003, pp. 461 e ss.

<sup>22</sup> Storicamente lo Stato ricorreva all'emanazione di norme contabili per garantire l'effettuazione degli scambi grazie ai documenti contabili, intesi come utili strumenti di prova.