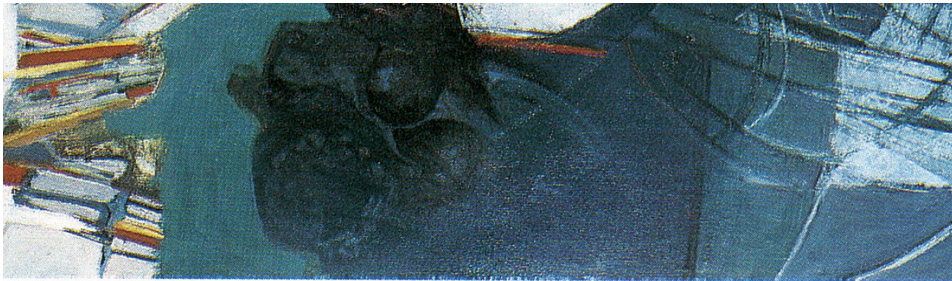


Massimo Saita, Paola Saracino,
Roberta Provasi, Silvia Messaggi

Evoluzione dei principi contabili nel contesto internazionale

University of Milan-Bicocca
Department of Business Administration Book Series
Editor in Chief Massimo Saita



UNIVERSITA' DEGLI STUDI
DI MILANO
BICOCCA

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.



The University of Milan-Bicocca's Department of Business Administration sponsors the publication of a book series. The series faces issues about accounting, banking, finance management and organization. It aims at publishing works which achieve original scientific findings through rigorous research methods. The works are theoretical or empirical. Empirical works use qualitative or quantitative research techniques.

The books may be submitted to editor.collanadisea@unimib.it. They have to respect the author guidelines reported at www.francoangeli.it. Since 2011 the series adopts double-blind peer review procedures.

Editorial Team

Massimo Saita – Editor in Chief, Dean Faculty of Economics, University of Milan-Bicocca

Andrea Amaduzzi – Full Professor, Department of Business Administration and Law for Economics, University of Milan-Bicocca

Claudio Chiacchierini – Full Professor, Department of Business Administration and Law for Economics, University of Milan-Bicocca

Angelo Di Gregorio – Full Professor, Director of Department of Business Administration and Law for Economics, University of Milan-Bicocca

Maurizio Lonati – partner PricewaterhouseCoopers

Claudio Mariani – partner KPMG

Alberto Nobolo – Full Professor, Department of Business Administration and Law for Economics, University of Milan-Bicocca

Arturo Patarnello – Full Professor, Department of Business Administration and Law for Economics, University of Milan-Bicocca

Olga Solovyeva – Associate Professor and Vice Dean of the Faculty of Economics, Accounting Department, Moscow State University, Russia

Enrico Uliana – Full Professor, Executive Director of Finance, University of Cape Town, South Africa

University of Milan-Bicocca

Department of Business Administration Book Series

- Modina S., *Economia delle ASP, aziende di servizi alla persona*, 2008
- Martinelli M., *Programmazione e controllo dei flussi finanziari nella sanità*, 2008
- Inghirami I.E., *Il sistema informativo amministrativo per la governance aziendale*, 2008
- Capocchi A., *La redditività aziendale. Le logiche di revenue management*, 2008
- Testa G., *Modelli efficaci di organizzazione e gestione per la sicurezza sul lavoro. L'applicazione del nuovo Testo Unico sulla sicurezza*, 2009
- Trezzi S., *La pianificazione aziendale. Teoria e applicazione*, 2009
- Amaduzzi A., *Dal costo al Fair Value. Il nuovo approccio IASB*, 2009
- Ciao B., *Dynamic Capabilities-centred Business Models. Case studies from turbulent environments*, 2011
- Saita M., Saracino P., Provasi R., Messaggi S., *Evoluzione dei principi contabili nel contesto internazionale*, 2012

Department of Business Administration Book Series – Tools

- Mariani C., Magnano San Lio L., *La revisione legale dei conti. Risk Based Approach*, 2012

Massimo Saita, Paola Saracino,
Roberta Provasi, Silvia Messaggi

Evoluzione dei principi contabili nel contesto internazionale

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.

INDICE

1. Le origini dei principi contabili , di <i>Silvia Messaggi</i>	pag. 9
1.1. Gli studi internazionali sui sistemi contabili	» 9
1.2. Il sorgere del sistema contabile in Inghilterra	» 13
1.3. Le classificazioni internazionali dei bilanci	» 14
2. Le strutture dei board, IAS/IFRS e US GAAP e lo stato di armonizzazione , di <i>Silvia Messaggi</i>	» 21
2.1. IASC Foundation	» 21
2.2. Adozione e omologazione degli IAS/IFRS in ambito comunitario	» 26
2.3. Il FASB (Financial Accounting Standards Board) e gli US GAAP	» 30
2.4. Le ragioni e gli ostacoli dell'armonizzazione	» 38
2.4.1. La misurazione del livello di armonizzazione	» 42
2.5. Il progetto di convergenza tra IAS/IFRS e US GAAP	» 43
3. Lo sviluppo dei principi contabili in alcuni altri paesi , di <i>Silvia Messaggi</i>	» 48
3.1. I principi contabili nell'Est Europa	» 48
3.2. I principi contabili in Giappone	» 52
4. Il processo di costruzione del sistema contabile cinese convergente con gli standards internazionali IAS/IFRS , di <i>Roberta Provasi</i>	» 59
4.1. Introduzione	» 59
4.2. La Cina di Mao Zedong	» 61
4.2.1. La fase dell'Insediamento: 1949-1957	» 62
4.2.2. Il Grande Balzo in avanti (Great Leap Forward): 1958-1962	» 65
4.2.3. La fase del Recupero: 1963-1965	» 66
4.2.4. La Rivoluzione Culturale: 1966-1978	» 67

4.3. La Cina di Deng Xiaoping	pag. 68
4.3.1. Le riforme economiche iniziali: 1978-1984	» 68
4.3.2. L'economia di mercato pianificata: 1984-1981	» 70
4.3.3. Economia di mercato socialista: dal 1992 al 2000	» 72
4.4. L'internazionalizzazione della pratica contabile cinese	» 79
4.5. L'Accounting Standards for Business Enterprises (ASBE, 2006) e gli International Financial Reporting Standards: un'analisi comparativa	» 84
4.6. Le conseguenze dell'armonizzazione	» 90
4.7. Le divergenze ancora esistenti	» 95
5. La via italiana ai principi contabili internazionali: un'analisi critica, di Paola Saracino	» 102
5.1. La scelta italiana all'introduzione dei principi contabili internazionali	» 103
5.2. Opzione IAS esercitata dagli Stati membri per le società con titoli negoziati in un mercato pubblico	» 106
5.3. Opzione IAS per i bilanci di società non quotate	» 112
5.4. I vantaggi derivanti dall'adozione dei principi contabili internazionali	» 115
5.5. Finalità del bilancio secondo il Framework	» 121
5.6. I criteri di valutazione negli standard contabili internazionali	» 123
5.6.1. I criteri di misurazione in fase di prima iscrizione	» 124
5.7. L'applicazione obbligatoria del fair value quale criterio di valutazione nel bilancio secondo gli standard contabili internazionali	» 130
5.8. L'applicazione facoltativa del fair value quale criterio di valutazione nel bilancio secondo gli standard contabili internazionali	» 146
5.9. Evoluzione del concetto di fair value alla luce del nuovo IFRS 13 "Fair value measurement"	» 150
5.9.1. Il nuovo concetto di fair value	» 151
5.9.2. Il quadro di riferimento per misurare il fair value	» 153
5.9.3. Le tecniche di valutazione del fair value	» 157
5.9.4. La gerarchia del fair value	» 159
5.10. IAS 36 e la verifica dei valori patrimoniali	» 160
5.10.1. Il valore recuperabile	» 162
5.10.1.1. Il fair value al netto dei costi di vendita per la verifica di valore	» 163
5.10.1.2. Il valore d'uso per la verifica di valore	» 164
5.10.2. La rilevazione della perdita di valore	» 166
5.10.3. La rilevazione del ripristino di valore	» 167
5.10.4. La verifica di valore delle cash generating unit	» 168

5.10.4.1. Allocazione dei beni destinati ad attività ausiliarie e comuni	pag. 170
5.10.4.2. Attribuzione della perdita di valore alla cash generating unit	» 171
5.10.4.3. Attribuzione del ripristino di valore alla cash generating unit	» 172
5.10.5. La verifica di valore richiesta per le partecipazioni	» 172
5.11. Conclusioni	» 174
6. La crisi dei sistemi contabili internazionali , di <i>Massimo Saita e Paola Saracino</i>	» 177
6.1. Verso la globalizzazione dei sistemi contabili	» 179
6.2. Il sorgere negli studi italiani del sistema del reddito in antitesi al sistema patrimoniale: Zappa <i>versus</i> Besta	» 181
6.2.1. Analisi dei sistemi contabili nella dottrina italiana	» 182
6.3. Analisi dei sistemi contabili nella dottrina internazionale	» 190
6.3.1. Gli sviluppi internazionali di accounting	» 190
6.3.2. L'evolversi degli studi nord-americani verso il management accounting	» 191
6.4. Il management accounting in Italia	» 194
6.4.1. I tradizionali sistemi di collegamento fra contabilità analitica e contabilità generale	» 195
6.4.2. Le ulteriori configurazioni della contabilità dei costi	» 204
6.4.3. La contabilità analitica a costi standard	» 204
6.4.4. La contabilità per attività	» 205
6.5. Il sistema amministrativo integrato in Italia	» 207
6.5.1. Il sistema di input del sistema amministrativo integrato	» 209
6.5.2. Gli sviluppi contabili della contabilità gestionale	» 234
6.6. Il sistema amministrativo configurabile o configurable enterprise accounting	» 269
6.6.1. La configurabilità e le molteplici teorie aziendali	» 270
6.6.2. L'impatto della crisi mondiale sui sistemi amministrativi	» 271
6.6.3. Le metodologie del Sistema Amministrativo Configurabile	» 272
6.6.3.1. I general ledger, chart of account, book e period table	» 272
6.6.3.2. La struttura dei book	» 274
6.6.3.3. La progettazione dei segment: piano dei conti, dei centri, dei prodotti ecc.	» 276

6.6.3.4. Individuazione degli event: i fatti o eventi amministrativi oggetto di rilevazione	pag. 279
6.6.3.5. Le regole di contabilizzazione: modelli o sviluppi contabili, macro, alias	» 282
6.6.4. Gli output del CEA	» 288
6.6.4.1. I sistemi contabili consentiti dal CEA	» 288
6.6.4.2. Sistemi di reporting	» 291
6.7. I principi contabili internazionali e il sistema amministrativo integrato verso il controllo del valore	» 291
6.7.1. Il sistema amministrativo contabile e lo IAS 1	» 292
6.7.2. La contabilità analitica finanziaria e il controllo finanziario	» 295

1. LE ORIGINI DEI PRINCIPI CONTABILI

di *Silvia Messaggi*

Prima di affrontare la più complessa tematica dei principi contabili internazionali in Italia e della evoluzione verso sistemi più complessi, può essere opportuno soffermarsi sull'origine e sul lento e difficile cammino verso l'armonizzazione dei principi contabili internazionali.

1.1. Gli studi internazionali sui sistemi contabili

Gli studi e le ricerche sui processi amministrativi stanno attraversando un profondo mutamento, parallelamente all'innovazione delle esigenze conoscitive dei fatti aziendali e al diffuso processo di unificazione contabile promosso nel contesto comunitario, con un'accelerazione particolare negli ultimi trenta anni.

Il bilancio inoltre in molte circostanze ha rivelato problematiche tali da impedire di accogliere pienamente alcune caratteristiche rilevanti dell'impresa (ad esempio la rilevazione delle risorse immateriali o la soddisfazione delle esigenze informative dei molteplici stakeholder quali investitori, soci, clienti, fornitori, dipendenti ecc.).

In particolare nel contesto internazionale si sono rilevate differenze giuridiche, culturali, storiche, tutte validissime, anche fra gli Stati membri dell'Unione Europea con riflessi inevitabili sugli stessi principi di bilancio.

La consapevolezza dell'esistenza di tali diversità e l'esigenza di globalizzazione hanno portato negli ultimi decenni ad una tendenziale revisione e ricerca di armonizzazione dei principi contabili da parte dell'International Accounting Standards Board (IASB), che emana gli International Financial

Reporting Standards (IFRS) e della Comunità Europea, che interviene con direttive e regolamenti applicativi.

Nel contesto di una globalizzazione ormai caratteristica di questi ultimi anni, non deve essere sottovalutata l'importanza del mercato azionario americano e il ruolo degli standard americani, gli US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP), considerati come la migliore raccolta di regole di natura contabile, ma che solo in parte hanno influenzato l'emanazione dei principi contabili in tutto il mondo.

Malgrado vi sia stata l'adozione degli IAS/IFRS all'interno dell'Unione Europea per i bilanci consolidati delle società quotate a partire dal 2005 e contemporaneamente si sia iniziata una convergenza con gli US GAAP, le differenze interpretative tra i principi di bilancio non sono ancora completamente eliminate.

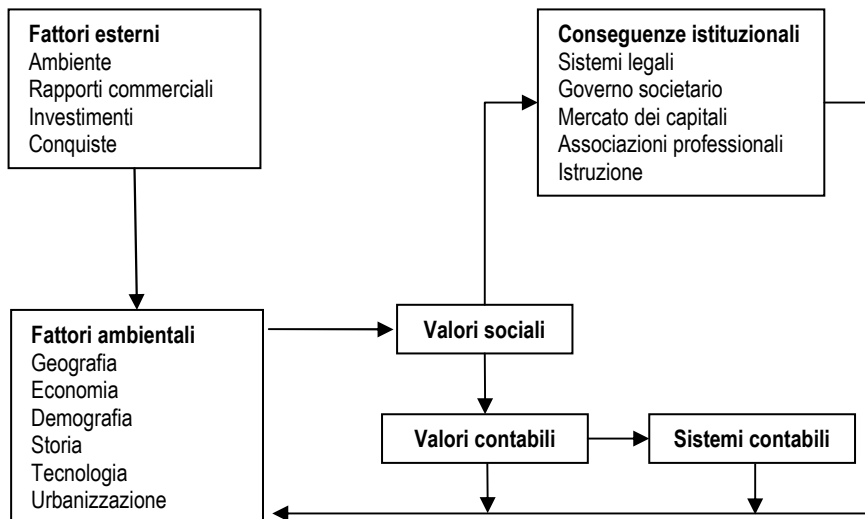
In particolar modo le profonde differenze sociali, culturali, economiche e politiche nel tempo hanno portato a molteplici sistemi giuridici e fiscali, con conseguenti differenze anche nelle pratiche contabili e con una diversa percezione degli obiettivi di una trasparenza informativa di bilancio.

La Figura 1.1, ripresa da Nobes e Alexander¹, rappresenta schematicamente le influenze dei fattori esterni (ambiente, rapporti commerciali ecc.) sui fattori ambientali (geografia, economia ecc.) che influenzano a loro volta i valori sociali e quest'ultimi a cascata i valori contabili, i quali valori contabili alla luce delle conseguenze istituzionali (sistemi giuridici, governance, mercato finanziario, associazioni professionali, livello di istruzione), influiscono sui sistemi contabili.

Le conseguenze istituzionali, al pari dei sistemi contabili e dei valori contabili in una logica sistemica influenzano nuovamente i fattori ambientali.

¹ Figura tratta da Chanchani S., Willet R., "An empirical assessment of Gray's accounting value constructs", in Nobes C., Alexander D. (2008), *International Financial Reporting Standards: context, analysis and comment*, Routledge, London.

Fig. 1.1 – Le influenze sui valori e sistemi contabili



I paesi di Common Law² hanno un sistema giuridico formato da un limitato numero di leggi che consentono di interpretare ai diversi livelli del sistema giudiziario una notevole quantità di casi reali (*common*). Infatti, si cerca di dare risposta ad uno specifico caso anziché formulare una regola generale per il futuro. Il sistema del Common Law ha avuto origine in Inghilterra, ma è stato applicato nei numerosi paesi che hanno subito l'influenza inglese.

Al contrario, altre culture e nazioni hanno invece utilizzato un sistema basato sul diritto civile romano³ dove il sistema codificato di regole si basa sugli ideali di giustizia ed etica.

Da questa cultura del diritto civile e romano prende forma il diritto commerciale, che disciplina ampiamente la struttura del bilancio e le finalità informative.

Le differenze tra l'approccio giuridico della Common Law e quello del diritto romano però non solo hanno influenzato i principi contabili, ma han-

² Il sistema di Common Law nasce in Inghilterra in seguito alla conquista normanna (XI sec.) e si diffonde nei paesi assoggettati all'influenza inglese: fra i più importanti Stati Uniti, Irlanda, India, Australia e Nuova Zelanda.

³ Il diritto civile romano nasce nel VI sec. ad opera di Giustiniano e si sviluppa nelle università europee nel XII sec. Tra i principali paesi di diritto civile romano si ricordano Francia, Italia, Germania, Spagna, Olanda, Portogallo e Giappone.

no inciso anche sulle diverse tipologie di organizzazione aziendale e governance.

Basti ricordare che in Germania, in Francia e in Italia, il capitale aziendale viene fornito alle imprese, soprattutto quelle di piccole dimensioni, non tanto dai soci ma dal sistema finanziario (banche, società di factoring, leasing ecc.).

Diversamente, nei paesi in cui è dominante la cultura della Common Law, quali ad esempio gli Stati Uniti e il Regno Unito, le società sono finanziate dai capitali privati degli azionisti.

Le conseguenze possono facilmente essere individuate nel ricordare il ridotto numero di società quotate sul mercato azionario⁴ in Italia, in Francia e in Germania (poche centinaia) contro l'elevato numero di società nei mercati anglosassoni (oltre 5.000 sul mercato statunitense e 3.000 sul mercato inglese).

A livello internazionale viene fatta un'ulteriore distinzione fra paesi *credit/insider*, ovvero paesi con imprese finanziate prevalentemente da banche e paesi *equity/outsider*, ovvero paesi con imprese finanziate direttamente dai risparmiatori. Queste differenze possono sicuramente incidere sui principi contabili da utilizzare nei bilanci, infatti:

- nei paesi *credit insider* il bilancio civilistico rappresenta il punto di partenza per pervenire al reddito imponibile, di conseguenza l'utilizzo di regole (*rules*) per la tassazione dovrebbe andare di pari passo con i principi contabili; in realtà almeno in Italia vi sono numerose rettifiche al risultato d'esercizio (variazioni in aumento e diminuzione) per pervenire al reddito imponibile;
- nei paesi *equity outsider* i principi contabili sono rivolti ad informare il mercato in quanto si sviluppa il mercato dei capitali e di conseguenza vengono adottate regole comuni per le società quotate (gli IAS/IFRS in Europa e gli US GAAP negli Stati Uniti).

Un ulteriore motivo di differenziazione dei principi contabili può derivare da eventi economici e politici che hanno incentivato la formulazione di leggi specifiche. Ad esempio la crisi economica negli Stati Uniti alla fine degli anni Venti ha portato al Securities Exchange Acts che ha introdotto un controllo statale sugli standard contabili.

Per analizzare l'evoluzione dei sistemi contabili internazionali può essere utile prendere in esame l'esperienza inglese a partire dal 1543, anno in

⁴ Dati arrotondati e aggiornati tratti da World Federation of Exchanges, Euronext 2005.

cui veniva pubblicato in Inghilterra il *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità* e della *Divina Proportione* e il *Tractatus de computis et scripturis*.

1.2. Il sorgere del sistema contabile in Inghilterra

Come già ricordato, la partita doppia, sorta in Italia alla fine del XV secolo ad opera di Fra' Luca Pacioli⁵, definita anche metodo veneziano perché utilizzata in particolar modo nelle pratiche mercantili di Venezia, venne adottata dai mercanti inglesi solo a partire dal secolo successivo.

La denominazione prassi contabile prese forma proprio in questo periodo, in quanto molti addetti a rilevare gli affari dei mercanti inglesi impararono e regolamentarono la contabilità e la partita doppia sulla base dell'esperienza pratica⁶.

Solo alla fine del XIX secolo, la partita doppia si diffuse completamente per la capacità di fornire registrazioni sistematiche e rendere comprensibili gli affari dei mercanti, più che per la capacità di pervenire al reddito.

L'attività contabile come organizzazione professionale indipendente, senza alcun controllo governativo, nacque proprio nel XIX secolo contemporaneamente a tre fattori:

- sviluppo delle società a responsabilità limitata;
- introduzione di un sistema di tassazione del reddito;
- intervento per limitare le numerose insolvenze delle nuove società.

La professione degli specialisti contabili si diffuse molto rapidamente in tutto l'impero coloniale britannico e, in particolar modo in Canada, Australia, Nuova Zelanda, in alcuni paesi dell'Africa, India, Ceylon e in numerose altre isole degli Oceani Atlantico, Pacifico e Indiano. Poiché il commercio e gli investimenti dell'impero britannico si svilupparono in questo periodo anche negli Stati Uniti e in Sud America, non stupisce che nel 1947 il British Companies Act abbia richiesto una valutazione a valori reali o a fair value, ovvero una visione fedele ed equa relativa a tutte le informazioni prescritte dalla legge o in ogni caso presenti nel sistema.

⁵ Pacioli L. (1494), *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalita*, Venezia.

⁶ Parker R., "Importing and Exporting Accounting – The British experience", in Nobes C., Alexander D. (2008), *International Financial Reporting Standards: context, analysis and comment*, Routledge, London.

Solo a partire dagli anni Sessanta del XX secolo, gli Stati Uniti svilupparono i commerci internazionali fino ad allora gestiti dall'Inghilterra e influenzarono i principi contabili internazionali.

1.3. Le classificazioni internazionali dei bilanci

La maggior parte dei bilanci redatti in molti paesi segue ancora oggi regole e normative nazionali con differenze molto significative rispetto ai principi contabili internazionali, ancorché si assista al tentativo di armonizzare i principi contabili nazionali o con gli IAS/IFRS o con gli US GAAP; in pratica le difformità stanno diventando sempre meno rilevanti.

Al fine di descrivere e comprendere le differenze dei sistemi contabili, può essere d'aiuto individuare classificazioni *estrinseche*, basate sia sulle caratteristiche dei bilanci, sia sulle pratiche contabili e individuare le classificazioni *intrinseche*, che si basano sulla natura dei sistemi contabili.

a) *Le classificazioni di tipo estrinseco*

Una delle più importanti classificazioni di tipo estrinseco è stata sviluppata negli anni Sessanta da Mueller⁷ il quale suddivide i sistemi contabili in quattro categorie:

- la contabilità senza una struttura macroeconomica, dove la contabilità si è sviluppata come un'aggiunta alle politiche economiche nazionali; il bilancio viene redatto a valore aggiunto in quanto meglio rappresenta la responsabilità sociale dell'impresa e le esigenze di trasparenza richieste dalle normative fiscali (es. Svezia);
- i sistemi contabili con un approccio microeconomico, diffusi nelle economie orientate al mercato con imprese private individuali soggette a regole contabili flessibili (es. Olanda);
- i sistemi contabili sviluppati come disciplina indipendente dalle teorie economiche, adeguandosi alla gestione del business aziendale (questi i sistemi individuabili negli Stati Uniti e nel Regno Unito);
- i sistemi contabili uniformi sviluppati dove lo Stato ha usato la contabilità come strumento di controllo amministrativo del business, al

⁷ Mueller G.G. (1967), *International Accounting*, Part I, Macmillan, New York-London; Mueller G.G. (1968), "Accounting Principles generally Accepted in the US versus those generally accepted elsewhere", *International Journal of Accounting*, Spring.

fine di misurare performance, attività, di controllare i prezzi, di allocare risorse ecc. (es. Francia con il Plan Comptable unificato).

Mueller, nella classificazione proposta, si è basato sulla differente importanza di fattori economici, sociali, nazionali e aziendali nello sviluppo di un particolare sistema contabile.

La classificazione di Mueller, presenta criticità in quanto individua solo quattro tipologie, manca qualsiasi tipo di gerarchia e infine sono totalmente ignorati i paesi dell'Est.

Una seconda classificazione proposta da Mueller si basa sull'ipotesi che differenti ambienti di sviluppo di un business necessitano anche di diversi sistemi contabili; questa non deve essere sottovalutata in fase di cambiamento o di standardizzazione del sistema contabile.

Un'altra metodologia di classificazione dei bilanci e dei sistemi contabili proposta da Buckley e Buckley (1974)⁸ prende in considerazione diversi sistemi fra cui il sistema politico e il sistema economico sono meno rilevanti, mentre il sistema della best practice contabile è ritenuto importante.

Non bisogna inoltre dimenticare la classificazione basata sulla "sfera di influenza", con cui è possibile individuare cinque zone di influenza sui sistemi contabili⁹: britannica, franco-iberica, tedesca, statunitense e comunista. Questa classificazione risulta utile per classificare i paesi in via di sviluppo, mentre non rileva per i paesi sviluppati.

Gli studi di Streeck e Schmitter¹⁰ si basano invece su una classificazione influenzata dal mercato, dallo stato e dalla "collettività": se prevalgono le forze del mercato, ogni azienda sceglie le proprie regole, che risentono solo dell'influenza del mercato dei capitali. All'estremo opposto un sistema contabile regolato dallo Stato e dalle sue leggi.

b) *Le classificazioni di tipo intrinseco*

Contrapposte al sistema di classificazione di tipo estrinseco sono le classificazioni di tipo intrinseco, basate sulle regole contabili, sui sistemi contabili o sulle pratiche contabili.

⁸ Buckley J.W., Buckley M.H. (1974), *The accounting profession*, Melville, Los Angeles.

⁹ AAA-American Accounting Association (1977), *Accounting Review*, Supplement to Vol. n. 52; Seidler L.J. (1967), "International Accounting – the ultimate theory course", *Accounting Review*.

¹⁰ Streeck W., Schmitter P.C. (1985), *Community, market, state – and associations – Private interest Government and Public Policy*, Sage, Beverly Hills.

Alcuni studiosi¹¹ sono pervenuti negli anni Settanta ad una classificazione basata direttamente sulle pratiche contabili; infatti uno studio condotto dalla Price Waterhouse “*Survey in 38 countries*”¹² consente di individuare due raggruppamenti:

- Regno Unito e nove ex membri dell’impero britannico;
- Stati Uniti, Francia, Germania e paesi del Sud America.

Il punto debole di tale teoria riguarda l’esclusione di paesi pur rilevanti sotto il profilo economico, quali Olanda e Canada, ritenuti inclassificabili.

Negli anni Ottanta un’analisi condotta dai ricercatori Nair e Frank¹³ utilizzando gli stessi dati della Price Waterhouse, prendendo tuttavia in esame 46 paesi, ha consentito di individuare i raggruppamenti illustrati nella Tabella 1.1.

Tab. 1.1 – I raggruppamenti intrinseci dei bilanci

Modello britannico e paesi del Commonwealth	Modello latino americano	Modello continentale europeo	Modello statunitense
Australia	Argentina	Belgio	Canada
Bahamas	Bolivia	Francia	Giappone
Irlanda	Brasile	Germania	Messico
Fiji	Cile	Italia	Panama
Giamaica	Colombia	Spagna	Filippine
Kenya	Etiopia	Svezia	Stati Uniti
Olanda	India	Svizzera	
Nuova Zelanda	Paraguay	Venezuela	
Pakistan	Perù		
Rodi	Uruguay		
Singapore			
Sud Africa			
Trinidad e Tobago			
Regno Unito			

In questa classificazione, oltre al modello britannico e statunitense già ampiamente noti, vengono identificati un modello latino americano ed un

¹¹ Da Costa R.C., Bourgeois J.C., Lawson W.M. (1978), “A classification of International financial accounting practices”, *International Journal of Accounting*, Spring.

¹² Price Waterhouse (1973), *Accounting principles and reporting practise: a survey in 38 countries*, ICAEW, London; Price Waterhouse (1979), *International survey of accounting principles and reporting practices*, Butterworth, London.

¹³ Nair R.D., Frank W.G. (1980), “The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classification”, *Accounting Review*, July.

modello continentale europeo che comprende anche l'Italia (non si comprende perché, il Venezuela).

Questa classificazione, non esente da critiche, è carente di:

- precisione nella definizione dell'oggetto della classificazione;
- un modello con il quale confrontare i risultati statistici dell'indagine;
- una gerarchia che avrebbe potuto meglio spiegare le differenze tra i vari paesi;
- di una chiara individuazione dei presupposti per la scelta delle caratteristiche più importanti per procedere alla classificazione.

Negli anni Novanta e Duemila altri studiosi¹⁴ sono pervenuti ad ulteriori differenti classificazioni dei sistemi contabili; può essere ricordata la teoria di Nobes¹⁵ (illustrata in Figura 1.2), di cui si riportano i fattori di differenziazione che consentono una classificazione più precisa dei sistemi contabili:

- le tipologie di utilizzatori dei bilanci nelle aziende quotate;
- il grado con cui le leggi e gli standard prescrivono il dettaglio ed escludono il giudizio soggettivo;
- l'importanza della normativa fiscale;
- la prudenza e la precisione nell'applicazione del costo storico;
- le pratiche di redazione del consolidato, uniformità fra le società nell'applicazione delle regole.

La classificazione di Nobes è sinteticamente illustrata nella Figura 1.2, dove a seconda del prevalere delle regole di mercato (contesto microeconomico) o del prevalere dei sistemi fiscali governativi (contesto macroeconomico), si possono identificare comportamenti differenziati nei seguenti paesi:

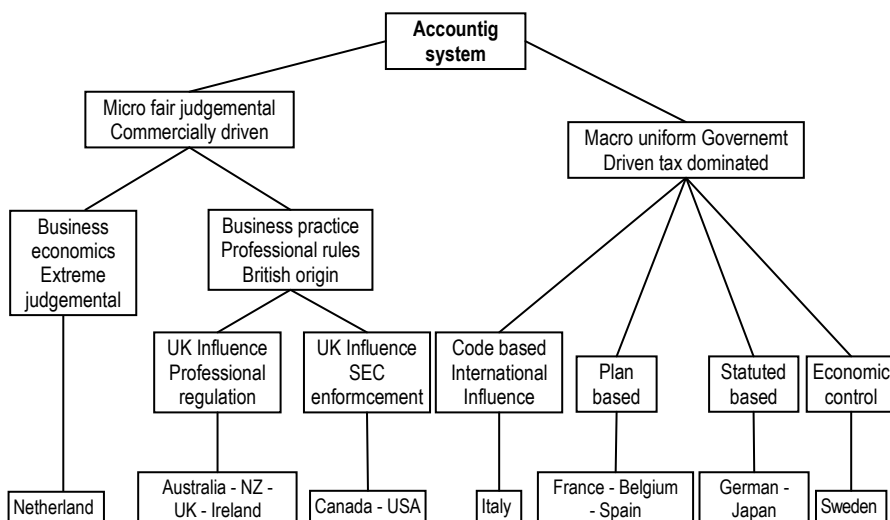
- Olanda, con estremo orientamento al business;

¹⁴ Si vedano fra gli altri: Dupnik T.S., Salter S.B. (1995), "External environment, culture and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development", *International Journal of Accounting*, Vol. 30; D'Acry A. (2001), "Accounting classification and the international harmonisation debate – an empirical investigation", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 26; Ordelheide D., KPMG (2001), *Transnational Accounting*, Palgrave, New York.

¹⁵ Nobes C.W. (1983), "A judgemental international classification of financial reporting practices", *Journal of business Finance and Accounting*, Spring; Nobes C.W. (1992), *International classification of financial reporting*, Routledge, London; Nobes C.W. (2004), "On accounting classification and the international harmonisation debate", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 29.

- Australia, Nuova Zelanda, Regno Unito e Irlanda con regole professionali derivanti dalla business practice di origine britannica;
- Canada e Stati Uniti, influenza degli Stati Uniti tramite SEC, con regole professionali derivanti dalla business practice;
- Italia, con sistema contabile basato sul codice civile e influenze internazionali;
- Francia, Belgio e Spagna, con sistema contabile basato sui piani dei conti unificati (*plane comptable*);
- Germania e Giappone, con sistema contabile basato su regole statutarie;
- Svezia, con sistema contabile basato sul controllo economico reso necessario dal sistema di tassazione.

Fig. 1.2 – Le classificazioni dei sistemi contabili



Un'altra classificazione proposta da Gray¹⁶ distingue tra Statutory control (controllo legale in vigore in un paese) e Professionalism (ovvero i principi derivanti dalla practice professionale).

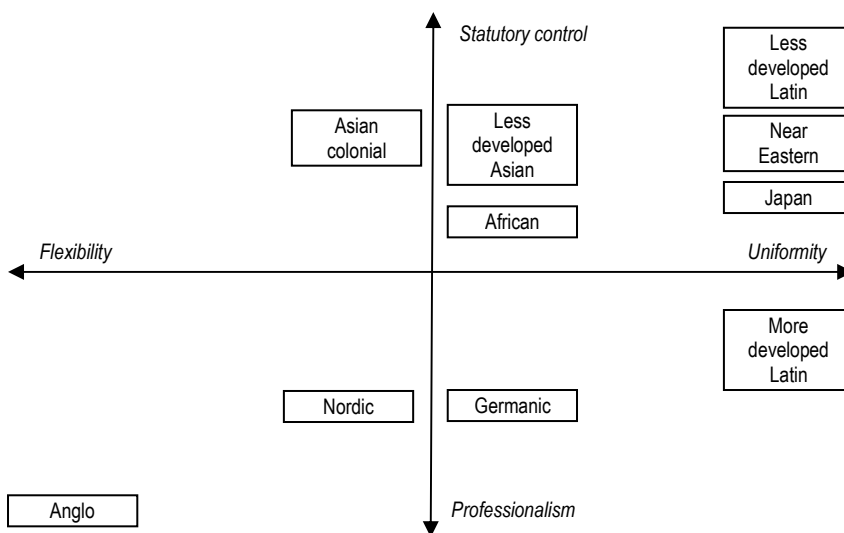
Questi sistemi contabili vengono analizzati nell'ambito dei singoli paesi tenendo conto della loro flessibilità e uniformità. Nella figura seguente si

¹⁶ Gray S.J., "Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally", in Nobes C., Alexander D. (2008), *International Financial Reporting Standards: context, analysis and comment*, Routledge, London.

può osservare come nell'ambito del quadrante che mette in relazione il controllo statutario con l'uniformità si possono individuare i seguenti paesi:

- paesi africani e asiatici meno sviluppati, hanno un relativamente basso controllo legale ed una uniformità contabile pressoché pari a zero;
- Giappone, paesi latini meno sviluppati e orientali hanno una maggiore uniformità e un controllo legale per il Giappone non particolarmente elevato, mentre più elevato per gli altri paesi; si ritiene di non condividere questa rappresentazioni;
- paesi con elevata practice professionale di cui alcuni con sistemi contabili ad elevata flessibilità (paesi anglosassoni), alcuni con bassa flessibilità e minore practice contabile (paesi nordici);
- paesi con media practice contabile e minore uniformità contabile (paesi tedeschi);
- paesi con bassa practice contabile ma elevata uniformità (paesi latini più sviluppati).

Fig. 1.3 – La classificazione dei sistemi contabili proposta da Gray



La classificazione di Gray, non solo in alcuni punti è poco valida, ma in generale presenta una eccessiva semplificazione della realtà contabile dei singoli paesi.

Più convincente è l'analisi che Gray sviluppa basando la classificazione dei sistemi contabili sul livello di divulgazione delle informazioni (segre-