

World Law and Economics

GLOBAL KNOWLEDGE



Gerard van Schagen, World Map, 1689

Anno II - Settembre 2016 - n. 1 - Aprile 2016 - Periodico quadrimestrale *on line open access*

PONTANI E ASSOCIATI - MILANO

Impresa e convenzioni contabili

Franco Pontani

Abstract

La rappresentazione e comunicazione dei bilanci annuali di esercizio delle società di capitali in scenari culturalmente e giuridicamente in evoluzione, nell'ambito dell'irreversibile globalizzazione finanziaria ed economica dei mercati, rende necessaria la definizione di un sistema condiviso di principi e *standard* espressione di convenzioni generalmente applicabili. Questo al fine di agevolare la comparazione nel tempo e nello spazio delle periodiche rappresentazioni patrimoniali, economiche e finanziarie delle società di capitali, società che operano con una rilevante differenziazione, geo-economica e politica, dei rischi d'impresa.

L'Autore propone una dissertazione in termini di sottolineature definitorie e di limiti realistici alla possibilità di una condivisione globale di principi e *standard* contabili e di redazione dei bilanci di esercizio con espressa rinuncia alle diversità culturali e di principio delle singole comunità sociali regolate proprie norme di diritto. Si sottolineano le rilevanti questioni dei principi etici e di controllo difficili da risolvere nonostante i reiterati tentativi di individuazione delle modalità di armonizzazione e condivisione posti in essere da enti ed organizzazioni internazionali.

BIBLIOGRAFIA E SITOGRAFIA

AIROLDI G., BRUNETTI G., CODA V., *Economia aziendale*, Ed. Il Mulino, Bologna, 1994; ANDRONICO A., "Governance", in MONTANARI B. (a cura di), *Luoghi della filosofia del diritto. Un manuale*, Giappichelli, Torino, 2009; ARNOLD J., *Financial accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall Europe, New York, 1994; BAKRE O. M., *Cultural Imperialism and the Post-Independence. First Attempt to Localise the Accountancy Education, Practices and the Profession in Jamaica*, Critical Perspectives on Accounting Conference, New York, 2002; BARTOLOMEO DE PACIOLI FRA LUCA, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità e della Divina Proportione*, 1494, per i tipi di PAGANINO PAGANINI, CAMPEDELLI B., *Ragioneria internazionale*, Giappichelli, Torino, 1994; CARLSBERG B., DEV S., *External Financial Reporting*, Prentice-Hall International, New Jersey, 1984; CATTANEO M., *Economia delle aziende di produzione*, Etas Libri, Milano, 1970; CATTANEO M., MANZONETTO P., *Il bilancio di esercizio. Profili teorici e istituzionali*, Etas Libri, Milano, 1992-1997; *Conceptual Framework - IASB - FASB Joint Project* in <http://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-join>; CORONELLA S., *Spigolature. La partita tripla e la partita quadrupla*, in *Contabilità e cultura aziendale*, n. 2, Franco Angeli, Milano, 2014; CONTRUGLI B. o BENO, COTRULLI, KOTRULJA, KOTRULJEVIĆ, KOTRULI, KOTRULJIĆ o ancora BENEDIKT KOTRULJEVIĆ di Ragusa in Dalmazia, *Libro de l'Arte de la Mercatura*, 1458; DENNIS I., *What is a Conceptual Framework for Accounting?*, LSE Accounting Working Paper, 1997; DORFLES G., *Il carattere in una parola*, in *Corriere della Sera*, (Elzeviro), Milano, 6 ottobre 2004; EZERSKIĆ F., *Manuel de comptabilité, en parties triples (système russe)*, Impr. A. Lesigne, Bruxelles, 1911; FOSTER J. M. (NEEL), JOHNSON L. T., *Understanding the Issues*, FASB, Norwalk, August 2001; GIUSTI A. M., *I principi contabili generalmente accettati: una rassegna*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Roma, marzo/aprile 1992; IERACI G., *Governance e ambiente in Italia: Governance. Un punto di vista "anticonformista"*, in *Rivista di Sociologia Urbana e Rurale*, Vol. 24, Fasc. 68, Franco Angeli, Milano, 2002; IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS), *Global Standards for the World Economy* in www.ifrs.org e FASB (US FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD) in www.fasb.org; LEOCI P., *La Partita Tripla russa e il suo autore: un metodo contabile del tutto dimenticato*, in *Quaderni Monografici RIREA*, n. 63, allegato alla *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Fasc. 3-4, Roma, 2008; MACVE R., *A conceptual framework for financial accounting and reporting: vision, tool, or threat?*, Garland Pub., New York, 1997; MAYNTZ R., *La teoria della "governance": sfide e prospettive*, in *Rivista Italiana di Scienza Politica*, n. 1, Ed. Il Mulino, Bologna, aprile 1999; MAZZA G., *Problemi di assiologia aziendale*, Giuffrè, Milano, 1997; MELLA P., *Il*

metodo della Partita Doppia (2-pla), in *Principles - Temi in Economia Aziendale online 2000 web*, in <http://ea2000.unipv.it/indtemi.htm>; MEZZABOTTA C., *Contabilità internazionale: aspetti introduttivi di una teoria delle differenze tra sistemi contabili*, Egea, Milano, 1995; OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*), *Principles of Corporate Governance*, 2004, in www.oecd.org; PERRONE E., *Il linguaggio internazionale dei bilanci d'impresa*, Cedam, Padova, 1992; PERRONE E., *La ragioneria ed i paradigmi contabili*, Cedam, Padova, 1997; PONTANI F., *Elementi di computisteria*, I.S.U. Università Cattolica, Milano, 1989; PONTANI F., *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, Padova, 2005; PONTANI F., voce "Principi contabili", in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., III Agg., UTET, Torino, 2007 e in Le pubblicazioni, Monografie, contributi a volumi, collaborazioni ad enciclopedie giuridiche, in www.pontanieassociati.com; PONTANI F., voce "Corporate governance" in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., UTET, Torino, 2009, e in Le pubblicazioni, Monografie, contributi a volumi, collaborazioni ad enciclopedie giuridiche, in www.pontanieassociati.com; PONTANI F., *Il bilancio di esercizio delle società di capitali*, Cedam-WKI, Padova-Milano, 2011; PONTANI F., *Società, economia e finanza. Potere e controllo*, n. 1, maggio 2013 in *Economia Aziendale Online*, Pavia University Press in <http://riviste.paviauniversitypress.it/index.php/ea/article/view/1587/1670> e in Le pubblicazioni, Articoli, in www.pontanieassociati.com; PONTANI M. P. F., *La maschera: tra essere e apparire, nascondere e mostrare*, luglio 2007, in Le pubblicazioni, Studi in www.pontanieassociati.com; POPPER K. R., *Il mito della cornice: difesa della razionalità e della scienza*, Ed. Il Mulino, Bologna, 1995, ed. or., *The myth of the framework: in defence of science and rationality*, (a cura di) NOTTURNO M. A., Routledge, London, 1994; SUNDGAARD E., *A European Conceptual Framework for Accounting: Does it exist?*, in *Workshop on Accounting in Europe VI*, London, June 17-18, 1999; VIGANÒ E., *L'economia aziendale e la ragioneria. Evoluzione - Prospettive internazionali*, Cedam, Padova, 1996; VOCABOLARIO TRECCANI, voce "Governare", Istituto della Enciclopedia Treccani, Roma, 1997; WGM (WEIL, GOTSHAL & MANGES LLF), *Comparative study of Corporate Governance codes relevant to the European Union and its member states*, January 2002, in www.ec.europa.eu/internal_market e in www.ecgi.org/codes; ZAMBON S., *Profili di ragioneria internazionale e comparata*, Cedam, Padova, 1996.

SOMMARIO

1. "Philosophy of accounting" ("conceptual framework"), "paradigmi di accounting" e "global accounting". - 1.1 Premesse. - 1.2 La "philosophy of

accounting” (“conceptual framework”). - 1.3 Il bilancio di esercizio e i “paradigmi di accounting”. - 1.4 Verso una reale “global accounting?”. - 2. Principi, standard contabili e sistemi di controllo. - 3. “Governance” e sistemi di “governance”. - 4. Conclusioni.

1. “Philosophy of accounting” (“conceptual framework”), “paradigmi di accounting” e “global accounting”

1.1 Premesse

La questione delle convenzioni contabili di per sé implica il rapporto tra fatti e accadimenti, rilevanti dal punto di vista patrimoniale, economico e finanziario, per una loro rilevazione nei sistemi contabili delle imprese, sistemi che presuppongono l’adozione di metodi e la fissazione di obiettivi e, quindi, l’individuazione di modelli, paradigmi che possono essere condivisi al fine di fornire agli attori nei mercati, agli utilizzatori dei bilanci, ai verificatori dei comportamenti, strumenti utili per interpretare le realtà economiche delle singole imprese e, nei sistemi macroeconomici, le uniformità che governano i comportamenti delle moltitudini degli imprenditori in rapporto alle moltitudini dei consumatori.

Le convenzioni contabili non possono essere altro che poste in relazione con il modo di interpretare gli accadimenti economici, ma non possono influenzare le modalità di percezione dei singoli operatori, utilizzatori, verificatori, percezioni che dipendono da principi etici, da livelli culturali, da concezioni ideologiche e politiche, dal loro indipendenza ed oggettività valutativa. La convenzione diventa, pertanto, una formula condivisa di rappresentazione dei predetti accadimenti aziendali e al tempo stesso utile strumento di comportamento.

La scienza della ragioneria, in un contesto internazionale, ha assistito ed assiste a confronti sui modelli e sui “quadri” concettuali di riferimento.

Sul fondamento della più qualificata dottrina che storicamente si è confrontata nel tempo, chi scrive ha la consapevolezza che un bilancio di esercizio di impresa non può altro che coniugare elementi formali e sostanziali.

Il bilancio di esercizio non può che essere definito che come un documento amministrativo¹ di sintesi (periodica) che descrive (cioè rappresenta con forme e parole e, quindi, con un suo linguaggio²) ed esprime (nel senso che rivela esteriormente, cioè ai terzi), to-

talmente o parzialmente, lo svolgimento³ aziendale mediante un sistema⁴ di valori⁵. Il documento di cui trattasi, nella sua “narrativa”, oltre alla rappresentazione dei valori, ne fornisce illustrazione e giustificazione per entità e classificazioni.

Il bilancio di esercizio ha, in definitiva, per oggetto⁶ l’espressione, per la totalità degli interessi convergenti nell’azienda, della misura⁷ del risultato della gestione di un periodo amministrativo e del patrimonio di funzionamento tenuto conto dell’attitudine dell’impresa a durare nel tempo, in condizioni economiche e finanziarie soddisfacenti, e comunque programmate, avuto riguardo alla consistenza del patrimonio ed alla destinazione del risultato d’esercizio.

Non si può non rilevare come non si possa parlare del bilancio di esercizio come di un documento strettamente contabile di tipo deterministico in un meccanismo cibernetico di gestione dei dati aziendali nel rapporto tra le rilevazioni, con il metodo della partita doppia⁸, senza considerare il sistema di riferimento

³ Inteso come esecuzione di una serie ordinata e programmata di azioni per raggiungere determinati obiettivi che, per l’impresa, sono quelli dell’equilibrio economico e della creazione di valore.

⁴ Definibile come un complesso di elementi interagenti od ancora come una pluralità di elementi coordinati in modo da formare un complesso organico soggetto a specifiche regole.

⁵ Ci si riferisce al sistema delle quantità economiche d’azienda ed alle quantità stimate e congetturate che vede nel sistema dei valori di azienda quel sottosistema che accoglie la moneta come espressione (o meglio rappresentazione) del valore e che trova essenzialmente la sua origine nelle interrelate operazioni di scambio che l’impresa intrattiene con i terzi (G. AIROLDI, G. BRUNETTI, V. CODA, *Economia aziendale*, Ed. Il Mulino, 1994, p. 194 e ss. e M. CATTANEO, *Economia delle aziende di produzione*, op. cit., p. 45, par. 8, ove si argomenta; questo anche in relazione all’impiego della moneta quale strumento di misurazione *sui generis*, incerta e variabile nei risultati, risolvibile in termini relativi e mai assoluti, ma non di meno di rilievo essenziale per la spiegazione dei fenomeni economici, sia delle aziende che dei vasti aggregati).

Ciò che unisce i dati in “sistema” è il fine di conoscenza (la cultura del destinatario del bilancio è fattore rilevante ai fini della sua interpretazione) per cui il bilancio è redatto. Esso conduce anche alla scelta del metodo di raccolta, classificazione, elaborazione dei dati, nonché all’identificazione dei criteri di valutazione da adottare (sia nel senso di rappresentazione di grandezze in forma monetaria, sia con riguardo alla determinazione di valori stimati e congetturati); v. M. CATTANEO, P. MANZONETTO, *Il bilancio di esercizio. Profili teorici e istituzionali*, Etas Libri, 1992-1997, p. 32.

⁶ Vedi M. CATTANEO, P. MANZONETTO, op. cit., pp. 19-20.

⁷ Convenzionale, cioè rispettosa dei vincoli di legge. Questi consentono anche di “superare” la convenzione, sia in ossequio al prevalere della sostanza sulla forma, sia permettendo di fornire informazioni supplementari.

⁸ Sull’origine della partita doppia vi è dibattito in riferimento a chi si debba in realtà attribuire la prima “idea” di questo metodo (B. COTRUGLI, noto anche come BENKO o BENO COTRUGLI, COTRULLI, KOTRULJA, KOTRULJEVIĆ, KOTRULJ, KOTRULJIĆ o ancora BENEDIKT KOTRULJEVIĆ di Ragusa in Dalmazia, ora Dubrovnik in Croazia, *Libro de l’Arte de la Mercatura*, (manoscritto del 1458 e pubblicato nel 1464, secondo altre fonti nel 1475, ed a Venezia nel 1573); FRA LUCA BARTOLOMEO DE PACIOLI, *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalità e della Divina Proportione*, 1494, per i tipi di PAGANINO PAGANINI; Papiri Bulaq XVIII della XIII dinastia egizia risalente al 1750 A.C. circa.

Qui trascuriamo, ma al tempo stesso facciamo rilevare che il metodo della partita doppia non esaurisce il novero dei metodi applicabili ai sistemi delle rilevazioni contabili storiche. Si sottolinea l’esistenza della “partita tripla” (P. LEOCI, *La Partita Tripla russa e il suo autore: un metodo contabile del tutto dimenticato*, in *Quaderni Monografici RIREA*, n. 63, allegato alla *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Fasc. 3-4, 2008; S. CORONELLA, *Spigolature. La partita tripla e la partita quadrupla*, in *Contabilità e cultura aziendale*, n. 2, Franco Angeli, Milano, 2014), messa a punto da F. EZERSKIT, nel 1875, e nella

¹ Il richiamo è ai fatti amministrativi, intesi come fatti storici, espressione dell’attività d’azienda. Ampiamente, per i fatti amministrativi nel contesto degli eventi oggettivi di impresa, vedi M. CATTANEO, *Economia delle aziende di produzione*, Etas Libri, 1970, p. 112 e F. PONTANI, *Elementi di computisteria*, I.S.U. Università Cattolica, 1989, p. 14 ed ivi note 8 e 9 ove ampi richiami bibliografici.

² Utilizzare un determinato linguaggio presuppone la conoscenza semantica dei termini e delle articolate espressioni usate per permettere ai destinatari della comunicazione di valutarlo nel significato suo proprio. Per il rapporto tra linguaggio e comportamento si fa rinvio a G. DORFLES, *Il carattere in una parola*, in *Corriere della Sera*, (Elzeviro), 6 ottobre 2004.

(patrimoniale, del reddito, del capitale e del risultato, della gestione; questo ponendo l'accento sugli aspetti prevalentemente patrimoniali, ovvero prevalentemente economici ovvero, ancora, su quelli finanziari, con un diverso "privilegio" delle connotazioni giuridiche delle operazioni rispetto a quelle prettamente economiche e finanziarie, privilegiando la sostanza delle seconde sulle prime, ma secondo finalità ed obiettivi di tipo diverso), o senza considerare la natura e qualità dell'informazione, in altri termini senza considerare gli aspetti qualitativi, ma limitandosi a quelli prettamente quantitativi che, non adeguatamente chiariti ed inseriti in un sistema concettuale di riferimento, non restano che astratta espressione di meri numeri.

Il quadro, schema, rete, struttura concettuale di riferimento costituisce, quindi, il punto chiave per la comprensione delle dinamiche aziendali rappresentate in un'ottica quantitativa, meglio quali-quantitativa del bilancio di esercizio; quindi, di tutti i bilanci di esercizio a prescindere dalla forma giuridica dell'impresa, diversa per sua disciplina, da Paese a Paese nell'ampio consesso mondiale.

Il "conceptual framework"⁹ diventa, quindi, strumento indispensabile per la comprensione, la comparabilità, l'aggregazione dei bilanci di esercizio e non può subire interferenze di natura politico-tributaria dato che uno dei principi fondamentali, che informano la corretta redazione dei bilanci di esercizio, è rappresentato dalla neutralità, e cioè dall'indipendenza di tutti coloro che partecipano alla sua formazione e redazione, e necessariamente oculati, onesti e consapevoli amministratori e collaboratori che partecipano alla sua redazione.

1.2 La "philosophy of accounting" ("conceptual framework")

La "philosophy of accounting" è rappresentata dal "conceptual framework" che governa la redazione, in ossequio ai requisiti di professionalità, dei bilanci di esercizio¹⁰ e della contabilità (che costituisce il punto di riferimento per la redazione del bilancio di esercizio).

Il "conceptual framework" fa parte di un sistema concettuale, cioè di un sistema di idee e di concetti tra loro interrelati ed interoperativi. Questo implica che si pervenga alla realizzazione di schemi concettuali che rappresentano, in modo strutturato, i concetti e le loro relazioni, precisando il valore semantico delle singole componenti e della loro organizzazione, in-

clusa la natura delle relazioni che legano fra di loro concetti ed asserzioni.

Se un sistema concettuale, quindi, è espressione di un modello, il "framework concettuale" ha la finalità di definire un percorso. Il "conceptual framework of accounting" mira ad identificare la natura, i soggetti, lo scopo che un sistema di reporting finanziario deve possedere e quali siano le caratteristiche qualitative dell'informazione finanziaria.

La questione così posta sembra apparentemente un'enunciazione di semplici buone intenzioni, di formulazioni semanticamente assolutamente generiche, meramente astratte, cui occorre dare un contenuto.

La dottrina economica, da molti anni, si è cimentata con la questione della definizione di un sistema fondamentale di riferimento che costituisca un "corpus"¹¹ di asserzioni, regole, postulati contabili (il "framework") di riferimento per la redazione del bilancio di esercizio.

Le questioni di rilievo emerse dal dibattito dottrinario, anche internazionale, si possono ricondurre alle seguenti:

- il valore semantico da attribuire alla locuzione "conceptual framework";
- la condivisibilità concettuale della predetta locuzione in un sistema economico "globalizzato"; ciò nella presupposizione che vi possa o, meglio, vi debba essere un unico "conceptual framework", nell'ottica della formazione, un "paradigma contabile", condiviso, pragmatico internazionale¹²;
- un rapporto armonico (o, meglio, armonizzato)¹³ tra tecnica, diritto e società civile, ma anche tra questi, etica e responsabilità.

L'insieme delle regole compatibili, con il significato di "framework", presuppone che vi sia un convincimento, fondato, che ciò che viene enunciato o statuito sia vero, corretto, giusto, e non solo vagamente ritenuto tale in funzione di una semplice "credenza", cioè di un modo (anche meramente fideistico, nel senso che, in relazione al soggetto preposto alla sua enunciazione o statuizione, la regola viene ritenuta degna, di per sé, di "fede") di credere o ritenere una qualsiasi regola (od insieme di regole) vera(o), giusta(o), corretta(o).

Il "framework" assume e, quindi, dà per scontato, che vi sia fiducia nello stesso in relazione allo scopo specifico per il quale viene proposto.

La valenza semantica del termine "framework" è, pertanto, quella di un messaggio complesso ed articolato, ma relativamente flessibile ed adattabile alle cir-

sua versione francese in *Manuel de comptabilité, en parties triples (système russe)*, Impr. A. Lesigne, 1911 e della partita quadrupla (S. CORONELLA, *op. cit.*). Nei sistemi relazionali si perviene anche all'individuazione della partita "n-upla". Sul tema di diversi metodi di rilevazione contabile il rinvio è, anche, a P. MELLA, *Il metodo della Partita Doppia (2-pla)*, in *Principles - Temi in Economia Aziendale online 2000 web*, in <http://ea2000.unipv.it/indtemi.htm>.

⁹ Sul tema, ampiamente, F. PONTANI, voce "Principi contabili", in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., III Agg., UTET, 2007 e in Le pubblicazioni, Monografie, contributi a volumi, collaborazioni ad enciclopedie giuridiche, in www.pontanieassociati.com; *Il bilancio di esercizio delle società di capitali*, Cedam-WKI, 2011, pp. 41-84.

¹⁰ Nella dottrina anglosassone, a volte, il termine "accounting" e la locuzione "philosophy of accounting" vengono utilizzati anche in relazione alla revisione contabile.

¹¹ Ricordiamo che, a tutt'oggi, manca un corpus di principi etici condivisi a livello globale.

¹² Sul tema vedi l'ampia e complessa analisi di E. PERRONE, *La ragioneria ed i paradigmi contabili*, Capp. VII, IX e X, Cedam, 1997 e *Il linguaggio internazionale dei bilanci d'impresa*, Cedam, 1992.

¹³ La problematica di un'armonizzazione, in parte ritenuta necessaria, in parte forzata, cioè imposta, in quanto, per forme e modalità (tecniche e temporali) di realizzazione, non è sempre condivisa da parte di tecnici e giuristi che non ne ravvedono la necessità o, soprattutto, l'opportunità, almeno nel contesto socio-politico, attuale e di medio-lungo termine.

costanze ambientali ed in particolare culturali¹⁴, atto ad essere compreso come espressione di un insieme unitario di parti da concepire od immaginare come idea composita e, ancora, come un'articolata struttura formata da parti che possono coesistere a ragione di norme di compatibilità e di forze aggreganti; in altri termini, una struttura delineata in una (dinamica ed equilibrata) concezione sistemica di base.

In relazione al tempo od alle circostanze di riferimento, si può attribuire alle singole parti (od aggregati articolati) del "framework" assunto a riferimento, maggiore o minore importanza (o "peso") affinché il "sistema regga"; pertanto, assumendo che nel "framework" esista anche una struttura gerarchica di principi, la stessa può mutare (con il conseguente cambiamento delle relazioni sistemiche interne allo stesso ed effetti, anche significativi, sui principi di redazione, rappresentazione e valutazione propri del bilancio di esercizio) in relazione ai predetti tempi e circostanze.

Il termine "conceptual" presuppone una sostanziale ed essenziale compiutezza di idee, sia sul piano logico, sia su quello pratico, ed altresì l'avvenuta analisi (anche in un'ottica comparativa e correlata valutazione di identità semantica) dei linguaggi e delle comunicazioni (in un determinato ambiente culturale); il riferimento è:

- a) a un "concetto complesso" od un insieme sistemico di concetti intesi come pensieri definiti e, in una concezione filosofica del termine;
- b) a un compiuto processo, con il conseguimento di un risultato generale e universalmente valido (sempre in un acclarato contesto temporale e culturale) dell'attività conoscitiva (acquisita attraverso detto processo) mirante a cogliere e definire l'essenza dell'oggetto e ciò, come detto, al fine di esprimere un'opinione od un giudizio a seguito di una più o meno intensa attività di osservazione.

1.3 Il bilancio di esercizio e i "paradigmi di accounting"

In ogni Paese, come si è compreso dalla precedente trattazione, vi sono propri principi o *standard*¹⁵ contabili. La giustificazione delle divergenze esistenti nei principi contabili tra Paese e Paese sono riconducibili a due teorie fondamentali¹⁶ (tuttavia, a nostro avviso, non incompatibili tra di loro):

- 1) secondo la prima vi sono due principali modi di operare contabilmente: l'uno, "legalistico-patrimoniale" che si fonda sull'individuazione della fattispecie giuridica dalla quale ha

origine la rilevazione contabile e lo stesso obiettivo di redazione e comunicazione del bilancio di esercizio; l'altro "informativo-finanziario" che si fonda sul concetto che la contabilità deve fornire l'informazione più adeguata e rappresentativa del fatto economico o finanziario che si è verificato; questo anche a prescindere, a volte, dalla configurazione giuridica che questo può assumere (senza, per questo, far venir meno l'evidenza della natura giuridica del fatto amministrativo esposto nelle scritture contabili e nelle sintesi di bilancio e delle eventuali correlate conseguenze);

- 2) per la seconda gli aspetti più significativi per comprendere le differenze oggi presenti nei sistemi contabili sono essenzialmente riconducibili ai seguenti:
 - a) la natura del sistema legale, se di tipo dirigitico ovvero basato su criteri pragmatici;
 - b) la struttura prevalente di organizzazione economica e delle imprese nonché la tipologia degli assetti proprietari, se chiusi all'interno di gruppi familiari o aperti;
 - c) il comportamento e l'influenza della legislazione fiscale, se cioè vi è un'amministrazione finanziaria inquisitoria o collaborativa;
 - d) l'influenza di fattori "educativi", ovvero degli Ordini (o dei Collegi o delle associazioni professionali) professionali, la quale, più che dipendere da tradizioni storiche di un Paese, è funzione dell'importanza che l'economia e la produzione assumono nella cultura di una nazione.

Nel contesto si deve rilevare come il fattore "educativo" (o formativo) non possa non essere coniugato con il fattore culturale generale della "popolazione degli esperti contabili"; infatti, una cosa è trasmettere conoscenza ed in particolare conoscenza tecnico-scientifica attraverso i diversi percorsi e processi formativi degli esperti ed altra è l'effettiva interiorizzazione delle conoscenze teoriche per tradurle in pratica applicazione.

La confusione del valore semantico dei termini tecnici, le diffuse errate interpretazioni, la mancanza di un costante aggiornamento professionale dei "contabili" ("accountants" e "book-keepers"), creano le ragioni di un costante allargarsi della frattura tra teoria e prassi (o pratica che dir si voglia), con una sempre maggiore difficoltà di armonizzazione (non stiamo parlando di "standardizzazione" o di "uniformità") dei comportamenti, anche all'interno dello stesso Paese¹⁷.

¹⁴ Sulla questione del rapporto tra ragioneria ("accounting") ed evoluzione storico-culturale, v. E. PERRONE, *La ragioneria ed i paradigmi contabili*, op. cit., ivi Cap. II.

¹⁵ In Italia, l'Organismo Italiano di Contabilità (il *Domestic Accounting Standard Setter*, tale in forza dalla L. 11 agosto 2014, n. 116, art. 9 bis, in http://www.fondazioneoic.eu/?page_id=92), nel Doc. n. 1 dell'OIC parla di "principi contabili nazionali" facendo propria la traduzione, errata, del termine "standard" contabile. Sulla relazione tra "principi" e "standard" vedi *infra* nel testo.

¹⁶ A. M. GIUSTI, *I principi contabili generalmente accettati: una rassegna*, in *Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, marzo/aprile 1992, pp. 76-77.

¹⁷ In quest'area si pone, ad esempio, il conflitto semantico tra il termine italiano "contabilità", inteso come insieme di rilevazioni e di elaborazioni di dati aziendali - contenuto oggettuale - operate con opportuni mezzi di annotazione controllo e memoria - aspetto formale e strumentale - e a tipi o settori della "rilevazione aziendale" (G. MAZZA, *Problemi di assiologia aziendale*, Giuffrè, 1997, pp. 242-247) e quello anglosassone "accounting", di ben più ampio contenuto, considerati da parte della dottrina sinonimi (v. nel senso criticato B. CAMPEDELLI, *Ragioneria internazionale*, Giappichelli, 1994, C. MEZZA-

Nel rapporto che si viene a generare tra il “*conceptual accounting framework*” e l’“*accounting regulation*” (espressione questa di norme¹⁸ tecniche e giuridiche), nonché con la pratica applicazione della stessa, propria dei redattori ed utilizzatori del bilancio di esercizio (ma con un rilevante intervento dei soggetti preposti allo svolgimento di funzioni di controllo), si propone, da parte della dottrina internazionale, una struttura sostanzialmente gerarchica (“*principles based*”) ove, al primo posto, si pone il “*conceptual framework*”, al secondo il sistema delle norme tecniche (quando non trasformate in norme di legge) ed al terzo la loro modalità di effettiva applicazione ed utilizzazione.

Gli obiettivi da realizzare appaiono diversi e tra questi un certo rilievo viene attribuito alla creazione di una struttura di riferimento per i redattori del bilancio di esercizio e per gli addetti alle funzioni di controllo (prevalenza del pragmatismo); in questo contesto la finalità del “*conceptual framework*” è quella che detti “*operatori*” possano migliorare il loro livello di comprensione e di fiducia nel bilancio di esercizio e che, con il ricorso a norme di legge ed a *standard* di “*accounting*”, possano concorrere ad un miglioramento dei processi di comparabilità dei bilanci nel tempo e nello spazio; ciò anche al fine di ridurre l’influenza di valutazioni personali (pertanto, parziali, soggettive, non indipendenti, influenzate da pregiudizi) e di “*pressioni politiche*” sui giudizi di natura “*contabile*” (e sui connessi “*sistemi dei valori*”) riducendo anche i costi di analisi e degli sforzi necessari per risolvere problemi di natura contabile¹⁹ pertinenti a questioni di rappresentazione nei bilanci di esercizio²⁰ dei valori.

Le principali ragioni che militano a favore dello sviluppo di un “*conceptual framework*” sono quelle secondo le quali questo dovrebbe fornire:

- un “*quadro*” (nel senso in precedenza descritto) per stabilire principi tecnici (cioè di “*accounting*”) da applicare per la redazione del bilancio di esercizio;
- il fondamento per risolvere contrasti interpretativi relativi a detti principi²¹;
- i principi fondamentali che non devono e non possono essere replicati o rinnovati (e ciò è particolarmente importante ad evitare contrasti interpretativi in relazione al “*doppio*” posizionamento del principio generale) nei singoli (subordinati) principi (o *standard*, a seconda dei casi) contabili.

La principale ipotesi di un “*quadro concettuale*” è, come detto, che la sua natura e i suoi principi, in sostanza, possono essere (o di fatto risultare) troppo generali per cui non sono o non possono essere di effettivo aiuto ai fini della redazione dei bilanci di esercizio. A questa “*ipoteca*” si deve aggiungere quella dell’assenza di un sistema, condiviso di regole ed una marcata asimmetria delle culture sia sociali, sia d’impresa.

1.4 Verso un sistema di reale “*global accounting*?”

Dalla dottrina internazionale si rileva come il contenuto di un “*conceptual framework*” convenzionale non riesca ad essere oggetto di condivisione (diversi anche i paradigmi contabili di riferimento) nell’ambito di un complessivo sistema economico-finanziario e giuridico²², che tende a divenire, entro certi limiti,

BOTTA, *Contabilità internazionale: aspetti introduttivi di una teoria delle differenze tra sistemi contabili*, Egea, 1995, S. ZAMBON, *Profili di ragioneria internazionale e comparata*, Cedam, 1996; condivisibile è invece l’analisi di E. VIGANÒ, *L’economia aziendale e la ragioneria. Evoluzione - Prospettive internazionali*, Cedam, 1996, in particolare Capp. IV e V). Ancora di rilievo è, ad esempio, la confusione tra “*principio contabile*” e regola di “*determinazione*” dell’imponibile fiscale sia ai fini delle imposte indirette che delle imposte sui redditi, frequente nella prassi, e quella, dilagante, tra ricavo e fatturato, nel cui contesto i due termini, semanticamente, giuridicamente e tecnicamente molto diversi, vengono usati come sinonimi; e l’elencazione potrebbe continuare a lungo.

¹⁸ La ragioneria è, come noto, scienza normativa, spesso subordinata per le sue regole tecniche alla norma giuridica, sempre più marcatamente oggetto, per dette regole, di interiorizzazione in norme di legge; ciò in manifesto contrasto con le dichiarazioni di “*generale accettazione*”. Se tale “*generale accettazione*” esistesse non vi sarebbe necessità di un’imposizione per legge delle regole tecniche.

¹⁹ Sul tema E. SUNDGAARD, *A European Conceptual Framework for Accounting: Does it exist?*, in *Workshop on Accounting in Europe VI*, June 17-18, 1999, pubblicato il 9 gennaio 2000, e bibliografia ivi citata; I. DENNIS, *What is a Conceptual Framework for Accounting?*, ISE Accounting Working Paper, 1997, ove, in relazione alla locuzione *conceptual framework*, (CF) osserva: “... given that there are both similarities and differences between what they understand by the expression, we might conclude that it means different things to different people. The problem then would be that if one of these writers or a critic makes a statement about a CF, for example, that it is a useful thing or otherwise, then, because different writers are referring to different things, by the same term the criticism may or may not be true depending on which version of the CF it is applied to”.

²⁰ In relazione all’oggetto descritto, si va oltre la semplice “*descrizione*” o “*presentazione*”. La “*rappresentazione*” è intesa come espressione per mezzo di segni e parole, simboli concreti e leggibili, atta a consentire al destinatario della “*stessa*” la comprensione non solo del fatto oggettivo in sé (descritto o presentato sia pure in modo organico) o percepibile nel suo essere “*oggettivo*” (o reso tale a prio-

ri), ma anche le connotazioni concettuali che presiedono alla condizione di percepibilità oggettiva del fatto stesso. La rappresentazione trascende la presentazione riconducibile al mero atto di mettere a disposizione del destinatario un oggetto da sottoporre all’attenzione, al giudizio, all’approvazione, ma fornisce al pubblico “*invitato o comunque presente alla rappresentazione*” una gamma di possibili alternative modalità interpretative che devono, nelle diverse attese, consentire o l’appagamento di quella conoscitiva o l’insoddisfazione e, l’inappagamento di quella conoscitiva o l’insoddisfazione e, quindi, la critica per la “*frustrazione*” derivante dal non appagamento della predetta attesa.

Rappresentare significa (dal corrispondente termine tedesco “*vorstellen*”) mettere davanti, porre davanti all’interprete un certo “*oggetto dinamico*” sotto un particolare “*punto di vista*” (oggetto immediato o paradigma). In questo senso E. PERRONE, *La ragioneria ed i paradigmi contabili*, Cedam, 1997, p. 375, e bibliografia ivi citata. L’idea secondo cui il bilancio di esercizio è un “*segno*” (ossia un sistema segnico) è consolidata in dottrina (sul tema E. PERRONE, *op. cit.*, p. 376, e bibliografia ivi citata e G. MAZZA, *Problemi di assiologia aziendale*, Giuffrè, 1997, pp. 9, 59, 70, 76, 197, 202 e 337).

²¹ Secondo J. ARNOLD, *Financial accounting*, 2nd ed., Prentice-Hall Europe, 1994, tra i vantaggi generati da un quadro concettuale definito vi sono anche i seguenti: “1. help to reduce the influence of personal biases and political pressures on accounting judgements; 2. reduce the costs of analysis and the effort involved in resolving accounting problems”.

²² L’armonizzazione (e, quindi, meno che mai l’“*unificazione*”) giuridica non appare, tuttavia, suscettibile di realizzazione in tempi, sia formalmente, sia sostanzialmente, contenuti, anche in aree geo-socio-politiche che, per tradizione, cultura, storia, vicinanza, fenomeni migratori, condivisione di determinati principi ed istituti legali, ecc., appaiono le più atte a realizzare questo obiettivo.

ed in tempi non necessariamente contenuti (anzi, tutt'altro), sempre più globalizzato²³.

Preso atto, da quanto sopra esposto, della difficoltà incontrata dalla dottrina internazionale nel porre univoche relazioni tra la definizione e l'utilità di un "conceptual framework" di riferimento, i suoi obiettivi e l'effettivo contenuto, si deve rilevare che la stessa dottrina dibatte, da anni, la questione di un'utile o necessaria condivisione "di base" di un "conceptual framework", anche in relazione ai destinatari (quindi, non solo in relazione ai redattori ed ai verificatori) del bilancio di esercizio.

Ciò ha fatto emergere un'altra importante questione. Si è dovuto affrontare, infatti, non solo il problema di quali siano gli effettivi destinatari delle informazioni desunte o comunque desumibili dal bilancio di esercizio, ma anche quello del loro mutamento quali-quantitativo nel tempo e nello spazio e/o in un variabile contesto, sia di tipo sociale, sia economico e culturale.

I singoli portatori di interessi ("stakeholder") mutano il loro "peso" (in termini di "densità di interesse"), sia in relazione alla singola impresa i cui amministratori "redigono" (od il cui amministratore "redige") il bilancio di esercizio, sia nel contesto sociale di riferimento; il predetto contesto sociale si "allarga", ed il "mondo economico, sociale e culturale", sempre più "globalizzato", e "naturalmente" sempre più "inquinato"²⁴ rispetto alle originarie connotazioni sociali e culturali (compatibili con una più rigida separazione dei popoli e delle nazioni²⁵ e preservazione

delle rispettive "identità socio-culturali"²⁶ a costo di necessarie "riconciliazioni"), presuppone mercati di scambio e sistemi di relazione con mutate e mutabili esigenze di soddisfacimento dei bisogni.

I portatori del fattore capitale di rischio nelle singole imprese, che appaiono, ai fini della disciplina giuridica e tecnica del bilancio di esercizio, svolgere un ruolo ancora marcatamente preminente²⁷, sono pubblici e privati, nazionali ed internazionali ed il loro comportamento in relazione ai fattori di rischio, di remunerazione dello stesso, delle attese di risultato, ecc., cambia nel tempo (ad esempio in relazione all'attesa di reddito, di dividendo, di incremento di valore del capitale investito, ecc.). Lo stesso accade, ad esempio, per altri "stakeholder", come i portatori del fattore lavoro, che hanno attese di remunerazione, di conservazione del posto di lavoro, di carriera, di acquisizione di conoscenze, ecc..

L'International Accounting Standards Board (IASB) e l'US Financial Accounting Standards Board (FASB), a seguito di un "Memorandum of Understanding", noto come "The Norwalk Agreement" del 18 settembre 2002, scambiarono tra di loro, il 6 ottobre 2004, un Memorandum di avvio dei lavori che si concretò con una riunione tenuta il 20 ottobre 2004²⁸.

Lo scopo era quello di realizzare lo sviluppo di standard contabili compatibili di elevata qualità da utilizzare per il "Financial Reporting" sia interno ai singoli Stati o membri aderenti alle due organizzazioni, sia nel contesto internazionale.

I lavori, che presero l'avvio con la riunione del 20 ottobre 2004, proseguirono fino al 2010, che vide la pubblicazione per l'immediata applicazione del "conceptual framework financial reporting" del 2010 concernente la fase A del progetto, fase che aveva per oggetto gli obiettivi e le caratteristiche qualitative del reporting annuale delle società di capitali.

Le discussioni poi proseguirono fino alla riunione del 28 settembre 2012 nell'ambito di un programma che concerneva le fasi B ("Elements and Recognition"), C ("Measurement"), D ("Reporting Entity"), E ("Presentation and disclosure"), F ("Purpose and status"), G ("Application to not-for-profit entities") e una fase H avente per oggetto le "Remaining issues".

Le fasi B, C e D erano state già preliminarmente discusse tra il 2008 e il 2010, ma i lavori vennero sospesi nel 2010 per dare precedenza ad altri progetti e ripresi con la discussione del 26 ottobre 2012 senza la produzione di documenti definitivi, lasciando indivi-

²³ Ci sia consentito il richiamo alle seguenti formulazioni definitorie di un "conceptual framework", prendendo anche atto del fatto che, talvolta, vi sono delle apparenze descrittive similari, ma differenti dell'essenza del quadro concettuale:

a) the Financial Accounting Standards Board (FASB), 1976, p. 2: "... CF is a constitution of a coherent system of interrelated objectives and fundamentals that can lead to consistent standards and that prescribes the nature, function, and limits of financial accounting statements", più recentemente, J. M. (NEEL) FOSTER, FASB Member, and L.T. JOHNSON, Senior Project Manager, *Understanding the Issues*, August 2001: "the conceptual framework is a body of interrelated objectives and fundamentals. The objectives identify the goals and purposes of financial reporting and the fundamentals are the underlying concepts that help to achieve those objectives. Those concepts provide guidance in selecting the transactions, events and circumstances to be accounted for, how they should be recognized and measured and how they should be summarized and reported";

b) B. CARSBURG, "The quest for a conceptual framework for financial reporting" (in B. CARSBURG, S. DEV, (eds), *External Financial Reporting*, Prentice-Hall International, 1984, p. 25): "... it (the CF) comprises a set of basic principles that command general support and can be used to help with detailed decisions by increasing the likelihood of consistency and reducing the costs of analysis. In financial reporting, a conceptual framework is expected to help with decisions by standard-setters and others about how accounting measurements should be made, what information should be included in published reports and how the information should be displayed";

c) R. MACVE, *A conceptual framework for financial accounting and reporting: vision, tool, or threat?*, Garland Pub., 1997, p. 35 (richiamato da E. SUNDGAARD, 9 January, 2000): "the role of a conceptual framework is to provide a structure for thinking about what is "better" accounting and financial reporting. It is a theoretical endeavour with the practical aim of clarifying the objectives of financial reporting, and how alternative practices are likely to help achieve those objectives. ... one cannot make a rational choice of accounting procedures without some framework of principles".

²⁴ L'"inquinamento" è costante, inevitabile, irreversibile, anche se a certe condizioni "pilotabile" e "contenibile".

²⁵ Limitazione di alcuni tipi di contatto "invasivo", "assorbente", "estintivo" (sia quanto a principi che a pratiche) e "vincolando a

certe specifiche condizioni" i fenomeni migratori, favorendo "integrazioni" e combattendo al contempo nocive "ghettizzazioni". Sul tema, ampiamente, F. PONTANI, *Società, economia e finanza. Potere e controllo*, n. 1, maggio 2013 in *Economia Aziendale Online*, Pavia University Press in <http://riviste.paviauniversitypress.it/index.php/ea/article/view/1587/1670> e in Le pubblicazioni, Articoli, in www.pontanieassociati.com.

²⁶ Un attestato dell'importanza della questione si rinviene nello studio di O. M. BAKRE, *Cultural Imperialism and the Post-Independence. First Attempt to Localise the Accountancy Education, Practices and the Profession in Jamaica*, Critical Perspectives on Accounting Conference, New York, 2002.

²⁷ Sul tema E. PERRONE, *La ragioneria ed i paradigmi contabili*, op. cit., p. 377 e bibl. ivi richiamata.

²⁸ IFRS, *Global Standards for the World Economy* in www.ifrs.org e www.fasb.org.

duare la sussistenza di non facili riconciliazioni tra le posizioni delle due parti del progetto²⁹.

In conclusione, appare difficile, alla luce della situazione storica evolutiva in essere, pensare che si possa concretamente realizzare in tempi brevi un “*global accounting system*” con principi e *standard* condivisi, almeno in relazione ai *reporting* annuali d’impresa nell’ottica internazionale, consentendo ancora determinati livelli di autonomia in ambito nazionale, con le conseguenti necessarie “*riconciliazioni*” tra i due modelli di *reporting*.

2. Principi, *standard* contabili e sistemi di controllo

I principi di redazione del bilancio di esercizio, in senso generale (senza distinguere qui tra i “*proto-principi*” e gli altri principi), secondo la dottrina dominante, sono quei principi contabili³⁰ (postulati, principi generali ed applicativi) che, definiti dalla tecnica ed in parte elevati al rango di norma di legge, presiedono alla corretta redazione del bilancio. Consistono in principi tecnico-ragioneristici, in sintesi regole e convenzioni che hanno autorevole sostegno ed avallo della dottrina ragioneristica più evoluta e di esperti amministrativi oculati e competenti, così da diventare (in uno scenario evolutivo) di generale accettazione (che, talvolta, allo stato, invero, nella realtà, manca per cui se ne ha un’*imposizione*” quando se ne ritiene opportuna l’adozione; per questa ragione, e per altre di natura fiscale o per difetto culturale, dobbiamo ricordare che vi sono diverse prassi, *contra legem*) anche in un contesto internazionale.

I principi contabili sono il risultato degli studi tecnici della contabilità (meglio: “*accounting*”) e delle riflessioni (di esperti) sulla idoneità di specifici criteri di rappresentazione delle operazioni della gestione aziendale nelle sintesi di bilancio e dei criteri valutativi, talvolta alternativi (con ripercussioni giuridicamente rilevanti), ammessi a realizzare in modo più adeguato la finalità di una (attendibile, credibile, corretta e veritiera) rappresentazione-verifica del risultato economico e della situazione patrimoniale di un’impresa.

Il termine “*principio*”, ai fini della redazione del bilancio di esercizio, viene usato nel senso di una norma tecnica o regola generale adottata o professata come guida all’azione, una base di condotta od un fondamento all’azione pratica (paradigma contabile pragmatico).

I principi contabili sono quei principi, inclusi i criteri, le procedure ed i metodi di applicazione, che stabiliscono l’individuazione dei fatti da registrare (il “*recording*” anglosassone, che è compito del “*book-keeper*”), le modalità di contabilizzazione degli even-

ti (accadimenti percepiti come suscettibili di essere rilevati ai fini della redazione del bilancio di esercizio) di gestione, i criteri di valutazione (che risentono della soggettività del rilevatore) e quelli di esposizione dei valori di bilancio.

Più che alle regole di una configurata procedura contabile, i principi contabili (in realtà, *standard* contabili) hanno riguardo ad una formulazione sufficientemente uniforme (e, quindi, accettata o, meglio, accoglibile o accettabile in larga e consapevole misura) per l’inserimento in contabilità di quei valori che possono obiettivamente motivare una separazione tra grandezze che si ritiene abbiano a concorrere alla formazione del reddito nel periodo preso in esame e grandezze che si ritiene abbiano a concorrere alla formazione del reddito di uno o successivi intervalli di tempo.

I termini “*principio*” e “*standard*” non sono sinonimi. Il termine “*standard*” appare sottolineare il passaggio concettuale dai principi generali (postulati o convenzioni contabili generali) alla regola concreta, alla direttiva operativa. Ciò non vuol significare che gli obiettivi di armonizzazione siano limitati al pragmatismo operativo, anche se questo appare essere stato (e lo è ancora) un obiettivo primario.

La standardizzazione implica la definizione e l’imposizione di un più rigido e stretto insieme di regole mentre l’armonizzazione lascia presumere una maggiore flessibilità. Alla standardizzazione si accompagnano i termini qualificativi prima di “*accettazione*” e poi di “*generale accettazione*” (che in realtà non esiste).

È evidente la sussistenza di un contesto di incertezza (anche terminologica) che si cerca da tempo di eliminare attraverso un complesso processo di “*armonizzazione*” dei principi e degli *standard* contabili, ma in verità più degli *standard* che non dei principi, e ciò con l’obiettivo di pervenire a possibili “*uniformità di comportamento*”.

Si rende, quindi, a questo punto indispensabile precisare che cosa s’intenda effettivamente per “*armonizzazione*”.

La dottrina nazionale ed internazionale distingue tra il concetto di “*armonizzazione*” e quello di “*standardizzazione*”: il primo viene inteso come tentativo (a nostro avviso, di difficile realizzazione in tempi brevi) di conciliare differenti sistemi (sia giuridici che di paradigma tecnico), mediante un processo che fonda e combini insieme varie pratiche contabili; ciò in una struttura ordinata che produca un effetto sinergico; il secondo è interpretato come finalizzato al raggiungimento di “*uniformità di comportamento*” ove tutti i principi e le pratiche contabili sono gli stessi.

L’armonizzazione appare essere l’espressione di un primo passo verso la riduzione della flessibilità dei comportamenti contabili, mediante una coordinazione dei vari sistemi; la standardizzazione costituirebbe il passo estremo verso l’uniformità attraverso la formulazione e l’accettazione di comuni e univoche norme contabili; ciò in un *continuum* nel cui contesto non appare chiaramente identificato il momento in cui l’armonizzazione si trasforma in standardizzazione, momento che potrebbe essere identificato con quello

²⁹ *Conceptual Framework - IASB - FASB Joint Project* in <http://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-ork-joint>.

³⁰ In rinvio è ai Principi nazionali, prima della Commissione Nazionale dei Dottori Commercialisti (dal 1975), poi dalla Commissione Nazionale congiunta Dottori Commercialisti - Ragionieri Professionisti (dal 1994) ed ora dall’OIC (Organismo Italiano di Contabilità) dal 2005 ed a F. PONTANI, *La clausola generale ed i principi di redazione del bilancio di esercizio*, Cedam, 2005, pp. 156-166 e bibliografia ivi citata.

in cui le regole flessibili diventano univoche e vincolanti.

In dottrina si propongono tre criteri distintivi impiegati per differenziare le due predette nozioni: il primo di tipo logico concettuale (la finalità), il secondo di natura istituzionale (gli organismi preposti) ed il terzo, connesso al secondo, di carattere geo-politico.

Se ci limitiamo alla questione dell'armonizzazione tecnica, che non presuppone, certamente l'uniformità, quella dei principi e degli *standard* può poi essere intesa in senso formale oppure in senso sostanziale.

L'armonizzazione formale (tecnica) si riconduce al grado di similarità esistente tra l'insieme dei principi e degli *standard* contabili di diversi Paesi.

L'armonizzazione sostanziale si riferisce invece al grado di similarità (quindi, ciò che è simile non necessariamente è espressione di uniformità condivisa) esistente tra i bilanci di diverse imprese nello stesso Paese e poi in Paesi diversi. È intuitivo come, in un'ipotetica scala gerarchica, l'armonizzazione tecnica formale si ponga ad un grado superiore in quanto è condizione di realizzazione dell'armonizzazione sostanziale.

Il processo di armonizzazione, in una concezione globale, diviene, pertanto, processo di aumento del grado di compatibilità dei principi e delle pratiche contabili attraverso la fissazione di limiti al loro grado di variazione.

Consegue, quindi, che l'armonizzazione si viene sostanzialmente a realizzare su due livelli: uno superiore, quello dei principi generali dotati di certi gradi di flessibilità e di adattabilità al variare delle realtà economiche dei singoli Paesi (e nello stesso Paese, in tempi diversi) e quello degli *standard*, comportamenti rigidamente normati che attengono a casi specifici, suscettibili (doverosamente) di essere, tuttavia, sottoposti a periodica revisione.

L'ordine con cui si procede all'armonizzazione non è sempre lo stesso, per cui nel contesto dei lavori delle commissioni di studio degli organismi che si occupano di questa non semplice attività, talvolta, si preferisce regolare rigidamente i comportamenti pragmatici e poi definire i principi e, quindi, in un periodo successivo a quello della definizione dei primi "*standard*" di comportamento, con la conseguenza di rendere poi necessaria la riformulazione degli *standard* emessi prima della realizzazione dell'armonizzazione.

3. "Governance" e sistemi di "governance"

Si impone preliminarmente affrontare talune questioni di natura semantica e definitorie. Si deve infatti chiarire cosa si intenda per "governance" e per "corporate governance".

Il termine anglosassone *governance*, derivato dal latino *gubernare*³¹, a sua volta dal greco κυβερνάω (*kubernân*, reggere il timone), è stato utilizzato per la prima volta, metaforicamente, da Platone, per designare il modo di governare gli uomini ed è stato utilizzato nel linguaggio giuridico e politologico con vari significati (nel francese antico, come arte o modo

del governare, poi abbandonato in quanto associato all'Ancien Régime, e conservato nel modo anglosassone con il termine "governance").

La parola "governance" è intraducibile in lingua italiana. Dovendo dare una definizione italiana del concetto di "governance", si può dire che la "governance" è un'arte od un sistema di gestione, vuoi nel sistema pubblico, vuoi in quello privato (Stati, imprese, enti senza scopo di lucro, organizzazioni non governative, società ed associazioni, ecc.).

La "governance" implica, in relazione alla sua radice tematica comune ai termini "gouvernement" (francese), "government" (inglese), "governo" (italiano), il dirigere, controllare, "pilotare" tanto le singole coscienze quanto un'impresa o la società nel suo complesso³², espressione anche di un "processo".

Si è in presenza di un nuovo concetto (non di un nuovo stile) di governo, quello della complessità (*complexus*, "ciò che è tessuto insieme", espressione del legame tra unità e molteplicità, con reciproca contaminazione, per cui vi è unità nella molteplicità e molteplicità nell'unità³³), come direzione e controllo di detta complessità (dinamica).

In dottrina, con particolare riferimento alle scienze sociali, ma con indubbe ripercussioni sulle aree economiche e giuridiche, si assiste ad una contrapposizione di indirizzi teorici. Coloro che, con riferimento alle scienze sociali, fanno esplicitamente riferimento alla "governance" come a una teoria³⁴, e coloro che negano che si sia in presenza di una vera teoria³⁵, anche se intesa come "tentativo di risolvere un certo problema"³⁶.

Si argomenta che la teoria della "governance" non è una teoria positiva o scientifica; tutt'al più rappresenta un mero orientamento delle scienze sociali contemporanee a rigettare gli aspetti formali e strutturali dell'analisi a favore di quelli più intuitivamente processuali o dinamici.

Non si è in presenza di una teoria positiva dei fenomeni sociali perché non si esplicitano i contenuti elementari e di base (concetti e categorie) del suo discorso, né si pongono i fatti osservabili in qualche relazione causale ordinata e coerente³⁷. Da ciò consegue una pluralità di modelli di riferimento e giustifica il reiterato aggiornamento, a breve distanza di tempo, degli stessi.

La "governance" (e la sua regolazione) è affidata in genere a discipline normative. Questo non impedisce l'esistenza di una pluralità incredibile di "codici" di

³² A. ANDRONICO, "Governance", in B. MONTANARI (a cura di), *Luoghi della filosofia del diritto. Un manuale*, Giappichelli, 2009, pp. 252-253, e bibliografia ivi citata.

³³ A. ANDRONICO, *op. cit.*, pp. 243-244.

³⁴ R. MAYNTZ, *La teoria della "governance": sfide e prospettive*, in *Rivista Italiana di Scienza Politica*, n. 1, Ed. Il Mulino, aprile 1999, pp. 3-22.

³⁵ G. IERACI, *Governance e ambiente in Italia: Governance. Un punto di vista "anticonformista"*, in *Rivista di Sociologia Urbana e Rurale*, Vol. 24, Fasc. 68, Franco Angeli, 2002, pp. 61-70.

³⁶ K. R. POPPER, *Il mito della cornice: difesa della razionalità e della scienza*, Ed. Il Mulino, 1995 (ed. or. *The myth of the framework: in defence of science and rationality*, (a cura di) M. A. NOTTURNO, Routledge, 1994), p. 210; G. IERACI, *op. cit.*

³⁷ G. IERACI, *op. cit.*

³¹ Vedi il VOCABOLARIO TRECCANI, Istituto della Enciclopedia Treccani, voce "Gubernare", 1997. Il "gubernum" era il "timone della nave".

comportamento, in genere riferiti, essenzialmente alle società quotate nei mercati regolamentati.

Queste società, tuttavia, rappresentano una minoranza, sia pure particolarmente influente nel mondo, delle imprese che producono beni e servizi, partecipi in modo più o meno marcato, ad un sistema economico, etico, culturale, politico incredibilmente differenziato e, purtuttavia, indirizzato alla globalizzazione dei mercati³⁸; il riferimento è soprattutto, se non esclusivamente, ai mercati finanziari, travagliati, vuoi da frodi di diversa natura, vuoi da crisi di portata sia locale, sia internazionale, frodi e crisi di enorme impatto sull'economia delle persone, delle imprese e dei Paesi generando crisi economiche dalle quali indubbiamente alcuni traggono vantaggio ed altri, molti, pagano le nefaste conseguenze.

La crisi sistemica globale ha evidenziato aspetti gravemente critici dei sistemi di controllo.

Si può affermare che, in presenza di situazioni oligopolistiche globali dei poteri economici e finanziari³⁹, e dei contrasti tra poteri politici e organismi di controllo, con reciproche interrelazioni, carenze di indipendenza e conflitti di interessi, di fronte ad un modo diverso di intendere la "governance", la stragrande maggioranza delle dichiarazioni, delle attestazioni di rispetto di regole di "governance" e di garanzia di assenza dei conflitti di interessi, siano espressione di meri enunciati.

Ciò avviene anche, seppur non esclusivamente, quando le dichiarazioni e le attestazioni si presentano in abbinamento ai bilanci di esercizio i cosiddetti bilanci sociali e i cosiddetti bilanci ambientali a dimostrazione del fatto che le imprese non si sono preoccupate solo degli aspetti economici (massimizzazione del risultato nell'interesse dei soci), ma abbiano anche assunto responsabilità sociali e ambientali⁴⁰.

³⁸ Si citano, anche per le relazioni con i principi etici e di controllo, OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development*), *Principles of Corporate Governance*, 2004, in www.oecd.org; WGM (WEIL, GOTSHAL & MANGES LFL), *Comparative study of Corporate Governance codes relevant to the European Union and its member states*, January 2002, in www.ec.europa.eu/internal_market e in www.ecgi.org/codes; *Report of the high level group of company law experts on a modern regulatory framework for company law in Europe*, 4 November 2002, in www.ecgi.org; COM (2003) 284 final, "Modernising company law and enhancing Corporate Governance in the European Union - A plan to move forward", 21 May 2003, in www.ecgi.org; il Forum Europeo indirizzato a promuovere la "convergenza" dei singoli "codici" di "corporate governance" (IP/04/1241 del 18 ottobre 2004). Per i "corporate code" nel mondo, distintamente per Paese (con la notazione che per i "codici" di "corporate governance" ci si riferisce in genere alle società quotate nei mercati regolamentati. I principi di controllo interno, essendo di natura tecnica, sono invece applicabili a tutte le imprese qualsiasi sia la forma giuridica adottata), in www.ecgi.org. Sul tema, *ex multis*, v. F. PONTANI, voce "Corporate governance" in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sez. Comm., UTET, 2009, e in *Le pubblicazioni, Monografie, contributi a volumi, collaborazioni ad enciclopedie giuridiche*, in www.pontanieassociati.com.

³⁹ Si pensi ai fenomeni di concentrazione bancaria che si sono verificati a seguito della crisi sistemica che ha avuto inizio nel 2007 negli USA e che ha travolto il sistema internazionale finanziario, conducendo al dissesto moltissimi istituti bancari e alla realizzazione di iniziative, non sempre condivise, di salvataggio delle banche anche con gravi sacrifici dei risparmiatori.

⁴⁰ Ad esempio il Gruppo Parmalat presentava, nei periodi oggetto di "attenzione giudiziaria", un proprio bilancio ambientale. Non sono necessari ulteriori commenti data la notorietà delle vicende di questo Gruppo

4. Conclusioni

La definizione di un unico modello di riferimento per la redazione dei bilanci di esercizio, la fissazione di un unico "conceptual framework", la presupposizione dell'esistenza di unico codice etico, di un unico codice di "governance", di un unico sistema di "auditing philosophy" e, quindi, di controllo interno ed esterno, non può che indurre, alla luce di quanto sin qui esposto, a ritenere che l'indirizzo, al di là degli enunciati, sia più quello della definizione, per tutti i bilanci di esercizio, della sentita condivisa accettazione di un unico sistema di regole.

Si potrebbe obiettare che, nei vari rapporti in essere tra soggetti politici e soggetti tecnici nel contesto mondiale, con la progressiva adozione o programmata adozione di un unico *standard* di riferimento tecnico per la rappresentazione convenzionale dei bilanci di esercizio, vi è la dimostrazione del superamento di tutti quegli ostacoli che sono stati variamente sottolineati nella trattazione che precede.

Ad avviso di chi scrive, siamo ancora nel mondo della prevalenza delle forme sulle sostanze, delle apparenze sulle realtà. Ciò che viene realizzato è una maschera⁴¹ che rende irricognoscibili i veri volti delle singole economie d'impresa.

La singola impresa è un fatto unico, irripetibile, non simulabile in un laboratorio, non clonabile, inadatta a vestire la stessa divisa, non idonea a fornire informazioni secondo *standard*, tabelle, descrizioni stereotipate, estratte per la loro formulazione da frasi riportate in codici od altri strumenti di rappresentazione più delle attese di conoscenza che non delle reali situazioni da conoscere.

La soluzione che si ritiene più adeguata per una reale armonizzazione dei sistemi di *reporting* non può essere quella dell'imposizione di *standard* globali in ambienti culturali e giuridici fortemente differenziati.

La soluzione che si ritiene più corretta da perseguire è quella di un'autonomia dei singoli Stati nei sistemi di *reporting* interno rilevanti ai fini comparativi nel tempo e nello spazio in presenza delle uniformità che sono rese necessarie dai principi etici, giuridici e di controllo, anche per finalità di informazione pubblica e di armonizzazione degli aggregati dei sistemi annuali di *reporting* di impresa.

Il passaggio dai sistemi nazionali a quello internazionale, sistema che può obbedire a convenzioni diverse, dovrebbe avvenire esclusivamente sul fondamento di rettifiche classificatorie e valutative con specifiche evidenze che consentano agli Organi di vigilanza internazionale di accertare, concretamente, se il *reporting* predisposto secondo le convenzioni internazionali non sia espressione di manipolazioni che rendano tali *report* alterati rispetto alle attese di trasparenza da rispettare nei rapporti internazionali.

Ruolo essenziale dovrebbe essere svolto non solo dagli enti pubblici di vigilanza nazionali e internazionali, ma anche dai soggetti preposti alle funzioni di revisione legale dei conti.

⁴¹ MARCO. P. F. PONTANI, *La maschera: tra essere e apparire, nascondere e mostrare*, luglio 2007, in *Le pubblicazioni*, Studi in www.pontanieassociati.com.

This page is left intentionally blank

**All the contents are protected by copyright.
No part can be copied without the Editor in Chief's and Author's permission.**

Pontani e Associati S.p.A.
Cap. Soc. € 120.000 (centoventimila) int. vers. - REA Milano 1047300 - R.I./C.F./P.I. 04847510155
Sede Legale, Direzione e Amministrazione: 20121 Milano - Piazza Castello n. 5 - Tel. 02-36682148
Fax 02-36687506 * Direttore Responsabile: Dott. Franco Pontani
Registered by the Cancelleria del Tribunale di Milano n. 5 del 9 gennaio 2015
E-mail: info@pontanieassociati.com