

SECONDA UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI

Francesco Capalbo

IL SISTEMA CONTABILE
AUSTRALIANO

Attori e Processi



Copyright © MMIII
ARACNE editrice S.r.l.

00173 Roma, via Raffaele Garofalo, 133 a/b
tel. 06 93781065 fax 06 72678427

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

ISBN 88-7999-592-8

*I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.*

*Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.*

I edizione: ottobre 2003

INDICE SOMMARIO

CAPITOLO PRIMO IL SISTEMA CONTABILE AUSTRALIANO NEGLI STUDI DI RAGIONERIA INTERNAZIONALE

| | |
|---|----|
| 1. <i>Oggetto del lavoro. Cenni introduttivi</i> | 1 |
| 2. <i>La scelta del metodo. Le variabili ambientali</i> | 7 |
| 3. <i>La scelta del metodo. Le teorie unitarie</i> | 12 |
| 4. <i>La Australia negli studi e nelle classificazioni di ragioneria internazionale</i> | 28 |

CAPITOLO SECONDO PRINCIPI CONTABILI E CORPORATION LAW

| | |
|---|----|
| 1. <i>Il ruolo del legislatore australiano nella definizione del sistema contabile</i> | 41 |
| 2. <i>Il potere impositivo degli standard. Le raccomandazioni di categoria.</i> | 47 |
| 3. <i>Il potere impositivo degli standard. Il riconoscimento legale</i> | 52 |
| 4. <i>La “istituzionalizzazione” dello standard setting</i> | 57 |
| 5. <i>La internazionalizzazione dei principi australiani e la adozione degli IFRS per le quotate.</i> | 61 |

CAPITOLO TERZO
LA TRUE AND FAIR VIEW.
DAGLI SCHEMI DI BILANCIO ALLA NOTA INTEGRATIVA.

| | |
|---|----|
| 1. <i>La true and fair view nel processo di istituzionalizzazione del sistema contabile</i> | 65 |
| 2. <i>La true and fair view ed i principi contabili generalmente accettati.</i> | 73 |
| 3. <i>Scandali finanziari, creative accounting e true and fair view</i> | 78 |
| 4. <i>True and fair view e principi contabili internazionali</i> | 80 |

CAPITOLO QUARTO
LE REPORTING ENTITY

| | |
|---|-----|
| 1. <i>Reporting entity e differential reporting</i> | 87 |
| 2. <i>La individuazione della Reporting Entity e le sue implicazioni pratiche</i> | 91 |
| 3. <i>Altre implicazioni del concetto di Reporting Entity</i> | 98 |
| 4. <i>Reporting Entity e non Reporting Entity. Un riepilogo</i> | 102 |
| <i>Appendici</i> | 109 |
| <i>Bibliografia</i> | 155 |

CAPITOLO PRIMO

IL SISTEMA CONTABILE AUSTRALIANO NEGLI STUDI DI RAGIONERIA INTERNAZIONALE

1. Oggetto del lavoro. Cenni introduttivi
2. La scelta del metodo. Le variabili ambientali
3. La scelta del metodo. Le teorie unitarie
4. La Australia negli studi e nelle classificazioni di ragioneria internazionale

1. Oggetto del lavoro. Cenni introduttivi

In un recente studio il sistema contabile australiano è stato indicato come il più lontano da ogni altra esperienza tanto del mondo occidentale, quanto di quello orientale. Un “outsider” con una *forte tendenza a differenziarsi da tutti gli altri sistemi nazionali* ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Un recente studio nell’analizzare il grado di armonizzazione tra la normativa contabile di quattordici paesi industrializzati (*de jure harmonization*) ha proposto, sulla base delle analogie e delle differenze riscontrate, la individuazione di tre macrogruppi; uno formato dalle nazioni dell’Europa continentale e dall’Inghilterra, uno da USA e Canada ed uno, sorprendentemente, formato dalla sola l’Australia. sistema di norme contabili in vigore in quel paese, pur a l’autrice dello studio, di elevata qualità, sarebbe assolutamente *sui generis*. Le divergenze, inoltre, sarebbe da attribuire non solo ad una sostanziale diversità con la normativa in essere negli altri paesi analizzati ma anche ad un comportamento proattivo degli organi contabili australiani, i quali vietando o permettendo esplicitamente specifici comportamenti avrebbero dimostrato una “*forte tendenza a differenziarsi da*

Si tratta tuttavia di una voce isolata e, tanto i dati raccolti, quanto la metodologia utilizzata in quello studio sono state criticate in maniera netta ed autorevole. Molto più diffusa e condivisa è l'opinione di quanti, non solo riconoscono all'Australia un ruolo tutt'altro che isolato nel panorama contabile internazionale, ma ne evidenziano, sia pure con alcune tipicità, la piena appartenenza a quell'insieme di esperienze contabili generalmente indicate con il termine di Anglo-Saxon Accounting.

altri sistemi nazionali" D'Arcy, Accounting Classification. D'Arcy propone una mappatura su due assi. L'asse delle ascisse riflette le differenze nella normativa contabile, mentre l'asse delle ordinate rappresenta il livello di *determinazione* rispetto alle cause principali di differenziazione. In altri termini, una nazione si trova tanto più in alto quanto più numerosi le previsioni esplicite che determinano la differenza con gli altri sistemi. Se dunque già il confronto tra le norme spinge l'Australia verso una posizione orizzontalmente isolata, tale posizione di outsider sarebbe rafforzata da uno spostamento verso l'alto dovuto al fatto che molte delle divergenze traggono origine da esplicite previsioni o esclusioni contenute nel sistema. La variabile verticale esprime quindi per D'Arcy: "*the weak or strong tendency to separate against other national systems*" p. 345. Il lavoro è basato sul TRANSACC Reference Matrix elaborato da ORDELHEIDE E SEMLER nel 1995 partendo dal data base prodotto dal Transnational Accounting Project di Ordelleide e KPMG. Questo differenzia molto questo lavoro dalla maggioranza dei precedenti i quali si basano sui dati raccolti da Price Waterhouse..

Si tratta di una conclusione piuttosto sorprendente che ha infatti generato non poche perplessità (Nobes, 2002), tanto più che larga parte della letteratura di *ragioneria internazionale* ha sostenuto in più di una occasione l'esistenza di un insieme più o meno omogeneo di sistemi contabili, individuato come *Anglo-Saxon Accounting*, cui quello australiano legittimamente apparterebbe.

L’Australia è del resto tra i paesi fondatori dello IASC ⁽²⁾ e fino alla definitiva trasformazione nello IASB ne ha detenuto per due volte la presidenza ⁽³⁾, partecipando inoltre ai lavori del G4+1, ovvero del gruppo che di fatto ha controllato l’agenda dello IASC nei suoi ultimi anni di vita. Attualmente l’AASB (Australian Accounting Standard Board) è tra i pochi organismi contabili ad avere una persona di collegamento presso lo IASB e la sua attenzione verso i processi di armonizzazione ha trovato una concreta testimonianza nella scelta del Financial Reporting Council di rendere obbligatorio per le aziende quotate il rispetto integrale degli IFRS (IASs) per la redazione del bilancio consolidato a partire dall’1\1\2005. Anche la diffusione delle teorie dei suoi principali autori (Ray Chambers, Reg Ghynter, Russel Mathews e Lou Goldberg) ed il ruolo che è stato loro autorevolmente sembra concorrere a definire un panorama tutt’altro che disinteressato alla realtà internazionale ⁽⁴⁾

⁽²⁾ Lo IASC è stato fondato nel giugno del 1973 a seguito di un accordo tra gli organismi contabili di Australia, Canada, Francia, Germania, Giappone, Messico, Olanda, Gran Bretagna e Irlanda e Gli Stati Uniti di TzeffAmerica.

⁽³⁾ John A. Hepworth è stato presidente dello IASC dal 1978 al 1980 e Micheal Sharpe dal 1995 al 1997.

⁽⁴⁾ I meriti della letteratura australiana nel dibattito sulla ricerca di sistemi contabili alternativi al modello a costi storici sono riconosciuti a livello internazionale. Si vedano WHITTINGTON-ZEFF, *Mathews, Gynther and Chambers, Mathews* e L. PARKER, *Professor Louis Goldberg*. Quanto alla prassi come si vedrà meglio in seguito la valutazione a valori correnti è attualmente già permessa in Australia e per lunghi anni ha trovato vasta applicazione.

Sul piano più immediatamente pratico, la prassi australiana, pur ricalcando per grandi linee l'esperienza britannica, presenta alcune interessanti particolarità. Ad esempio, la definizione di un obbligo legale di *compliance* con i principi contabili anticipa lo scenario che caratterizzerà la preparazione e la pubblicazione dei bilanci consolidati delle aziende quotate italiane ed europee a partire dal 2005, con l'obbligo di applicazione dei principi emanati dallo IASB. O, ancora, la valutazione a valori correnti che alcuni IAS introdurranno nel nostro paese è una esperienza già nota alla prassi contabile australiana ⁽⁵⁾. La definizione poi di un concetto di *reporting entity* assolutamente *sui generis* legato alle esigenze degli *users* aumenta l'interesse anche sotto un profilo più astrattamente teorico. In Australia, sono infatti tenute alla preparazione di un bilancio redatto nel rispetto di tutti i principi contabili (*General Purpose Financial Statements*) solo quelle entità rispetto alle quali esistono *dei soggetti interessati al loro stato di salute ma che non abbiano altro mezzo al di fuori del bilancio per venirne a conoscenza* ⁽⁶⁾.

⁽⁵⁾ I meriti della letteratura australiana nel dibattito sulla ricerca di sistemi contabili alternativi al modello a costi storici sono riconosciuti a livello internazionale. Si vedano WHITTINGTON-ZEFF, *Mathews, Gynther and Chambers, Mathews* e L. PARKER, *Professor Louis Goldberg*. Quanto alla prassi come si vedrà meglio in seguito la valutazione a valori correnti è attualmente già permessa in Australia e per lunghi anni ha trovato vasta applicazione.

⁽⁶⁾ Pur non trattandosi Sebbene non si tratti di un paese contabilmente vitale, secondo la definizione di Mason ripresa da Nobes e Parker, un confronto tra l'Australia e la realtà italiana presenta notevoli spunti di interesse. Mason definisce le nazioni contabilmente più vitali in base alle seguenti variabili: Nazionalità delle grandi società di consulenza contabile

Il sistema delle norme australiane ⁽⁷⁾ è, come ormai ampiamente dimostrato e sostenuto da accorta dottrina, legato da rapporti di causa-effetto con l'ambiente *socio-economico-culturale* in cui si è definito ⁽⁸⁾.

La letteratura ha sviluppato dei modelli che descrivono tali interazioni ed il cui uso permette di conferire un significato più ampio alla analisi comparata. Le soluzioni offerte ai problemi contabili, se osservate alla luce dei motivi che le hanno

internazionale; Nazionalità delle maggiori aziende mondiali per fatturato e dimensione; dimensione dei mercati azionari; dimensione e importanza della professione contabile; partecipazione al processo di armonizzazione contabile internazionale

⁽⁷⁾ Secondo altra dottrina non è tanto il livello di evoluzione dei sistemi contabili a determinare l'ROBERTS WEETMAN E GORDON (*International Accounting*) offrono ad esempio una dettagliata descrizione di paesi emblematici di aree con forti differenze rispetto a quelle del mondo occidentale, quali Ungheria, Egitto e Cina, mentre CHOI, FROST E MEEK (*International Accounting*) all'analisi dei paesi contabilmente vitali aggiungono lo studio di Cina, Taiwan, Messico e Repubblica Ceca. Va detto che, dopo una prima fase in cui i paesi industrializzati, e prevalentemente quelli a matrice anglosassone, hanno assorbito gran parte dell'attenzione degli studiosi di ragioneria internazionale, è notevolmente cresciuta l'attenzione verso sistemi contabili differenti.

⁽⁸⁾ Uno dei primi autori italiani ad aver offerto una definizione della ragioneria internazionale è Viganò: "La ragioneria internazionale studia le dottrine e le prassi contabili dei vari paesi individuando le cause di fondo di eventuali diversità di teorie e di comportamenti. Non si limita ai problemi contabili di bilancio pubblico o delle società multinazionali, ma attraversa tutto il contenuto della disciplina, al cui alveo appartiene per natura e metodo. Contribuisce al superamento delle constatate diversità quando opportuno, o all'inquadramento sistematico e conosciuto di tali diversità quando ritenute peculiari caratteristiche di ogni singolo paese, dove vanno mantenute se riconosciute adeguate al particolare ambiente studiato in senso evolutivo e dinamico. Attraverso tale studio trae spunti capaci di contribuire al progresso della ragioneria come disciplina generale dell'economia aziendale". VIGANÒ, *Ragioneria internazionale*, p.820

determinate, possono tanto offrire utili spunti per migliorare il sistema del paese di chi compie l'analisi tanto aiutare a comprendere meglio la sostanza economica delle operazioni contabilizzate ⁽⁹⁾.

⁽⁹⁾ Nobes e Parker parlano, a tal riguardo, di motivazione comparativa: "The comparative reason for study is perhaps the most important of all. It is possible for a country to improve its own accounting by observing how other countries have reacted and are reacting to problems that, especially in industrial nations, may not differ markedly from those of the observer's home country. It is also possible to examine whether, where accounting methods differ, the differences are justified by differences in the economic, legal and social environment and are not mere accidents of history. Such accident may not impede harmonization". Nobes-Parker, *Comparative Accounting*, p. 8. Accanto a tale motivazione la letteratura internazionale individua, tradizionalmente, altre tre motivazioni di fondo che giustificerebbero altrettanti gruppi di ricerche riconducibili alla ragioneria internazionale: - *motivazione storica*: si giustificano così i lavori che, esaminando l'evoluzione del sistema contabile in uno o più paesi, dimostrano come questa sia collegata ai mutamenti del contesto socio-economico. Si tratta di un tipo di indagine particolarmente adatto a sconfiggere la teoria secondo cui esisterebbe un unico modello contabile valido in assoluto rispetto al quale momenti di transizione o accidenti (Taylor et al 1986) provocano le differenze riscontrate tra i vari contesti socio-economici (Viganò, *Bilancio europeo*, p. 65); - *motivazione multinazionale*: si ispirano ad essa studi più applicativi incentrati su singole tematiche contabili tipiche di aziende multinazionali, quali ad esempio: transfer prices, rischi di cambio, conversioni in valuta, inflazione, consolidamento, prospetti di riconciliazione tra diversi principi contabili, segmental reporting su base geografica o anche più tipicamente legati alla contabilità direzionale (Gray inserisce tra le ricerche di ragioneria internazionale anche lo studio di "development of ideas in the area of managerial decision making to solve problems relating to foreign investment decision", *International Accounting: a Review* 1983, p. 18) ; - *motivazione armonizzativa*: la conoscenza delle cause di fondo che hanno condotto allo sviluppo di sistemi contabili differenti è condizione irrinunciabile per poter valutare l'opportunità di sostituire un sistema nazionale con uno sovranazionale ovvero la sua graduale evoluzione verso uno schema sviluppatosi in un altro contesto, o, addirittura, appositamente creato su basi esclusivamente tecniche. Agli studi di ragioneria internazionale non tocca però solo il compito di porre le basi del processo armonizzativo, ma devono anche discuterne vantaggi e svantaggi,