
Guida pratica alla transizione agli IAS/IFRS p. 3: Il processo di transizione contabile

di [Danilo Sciuto](#)

Publicato il 11 Dicembre 2007

Il processo di transizione contabile ai principi internazionali per la prima adozione degli IAS nel Bilancio. A cura di Giugno Claudio e Danilo Sciuto.

Il processo di transizione contabile ai principi internazionali per la prima adozione degli IAS nel Bilancio Da una disamina delle differenze di finalità, concezione, e postulati tra i principi nazionali e internazionali (di cui si è già parlato nella parte seconda e terza del presente lavoro) si intuisce come il passaggio agli IAS, al primo impatto, non sia di immediata risoluzione pratica. Proprio per facilitare l'adozione degli IAS/IFRS è stato emanato un documento specifico denominato IFRS 1 che detta le regole appunto per il passaggio ai principi internazionali. Un concetto cardine nei principi internazionali che condiziona l'adozione degli IAS/IFRS è contenuta nel paragrafo 14 dello IAS 1 che così recita: "il bilancio non può essere presentato come conforme agli IAS a meno che non siano stati applicati integralmente tutti i principi contabili internazionali e tutte le relative interpretazioni. Alla luce di questa indicazione dunque, non si potrà affermare di aver redatto un bilancio secondo i principi internazionali se non sono state adottate tutte le disposizioni previste in ogni singolo IAS/IFRS e di tutte le interpretazioni del SIC (IFRIC) in vigore. L'IFRS 1 per il passaggio agli IAS richiede: 1. la selezione di politiche contabili conformi agli IAS/IFRS; 2. la preparazione dei saldi d'apertura dello Stato Patrimoniale conformi agli IAS/IFRS; 3. il riconoscimento e lo storno di attività e passività secondo quanto previsto da ogni specifico principio contabile internazionale e sue rispettive interpretazioni; 4. la preparazione del primo bilancio IFRS; 5. l'applicazione dell'ultima versione di ogni IFRS in vigore alla data di presentazione del primo bilancio redatto con i principi contabili internazionali. Secondo lo stesso IFRS 1, le società che applicano per la prima volta gli IAS usufruiscono di alcune agevolazioni per la riapertura di alcune operazioni e il divieto di applicare in modo retrospettivo gli IFRS per altre operazioni specificamente individuate. Queste agevolazioni sono dovute al fatto che si vuole facilitare il passaggio agli IAS/IFRS specie per quei dati difficilmente recuperabili. In sede di prima applicazione dei principi contabili internazionali, l'impresa non è tenuta a includere lo stato patrimoniale di apertura in conformità agli IAS/IFRS nel primo bilancio redatto in conformità agli IAS/IFRS: tuttavia, deve illustrare l'effetto della transizione sulla situazione patrimoniale e finanziaria e sull'andamento economico (IFRS 1, paragrafo 38). Dal punto di vista contabile, il documento prescrive di effettuare le rettifiche derivanti dall'applicazione degli IAS/IFRS con

imputazione nel patrimonio netto, in una voce intestata agli utili portati a nuovo o alle riserve. Tale previsione impone alle imprese di fornire, nel primo bilancio redatto in base agli IAS/IFRS, adeguata informazione nella redazione della nota integrativa, con riferimento alle movimentazioni delle poste di patrimonio netto. In sostanza, deve essere redatto un prospetto che illustra tali movimentazioni, fornendo un adeguato commento delle stesse. In particolare il paragrafo 39 dell'IFRS 1, prevede che nel primo bilancio secondo gli IAS/IFRS siano incluse le seguenti riconciliazioni:

- del patrimonio netto secondo i precedenti principi contabili con il patrimonio netto rilevato in conformità agli IAS/IFRS per entrambe le seguenti date:
 1. data di passaggio agli IAS/IFRS; e
 2. data di chiusura dell'ultimo esercizio per il quale l'impresa ha redatto il bilancio in conformità ai precedenti principi contabili;
- del risultato economico riportato nell'ultimo bilancio d'esercizio redatto in base ai precedenti principi contabili con il risultato economico derivante dall'applicazione degli IFRS per il medesimo esercizio;
- nel caso in cui l'impresa ha rilevato eventuali perdite di valore di un'attività, o ne ha ripristinato il valore originario per la prima volta quando redige lo stato patrimoniale d'apertura in conformità agli IAS/IFRS, l'informativa che sarebbe stata richiesta dallo IAS 36, Riduzione di valore delle attività, se avesse rilevato tali perdite durevoli di valore delle attività, o ne avesse ripristinato il valore originario, nel periodo che ha inizio alla data di passaggio agli IFRS.

Come detto l'IFRS 1 riprende l'impostazione retrospettiva ma rende possibili (facoltative) alcune "esenzioni" e obbligatorie altre: queste ultime sono denominate "eccezioni". In tal modo, è facilitata la transizione agli IAS/IFRS; le imprese possono utilizzare tutte o alcune delle esenzioni previste, in base alle proprie esigenze, mentre sono obbligate ad utilizzare le eccezioni. Con riferimento alla redazione dello stato patrimoniale di apertura, fatte salve le esenzioni e le eccezioni illustrate successivamente, le imprese devono (IFRS 1, paragrafo 10):

- rilevare tutte le attività e le passività la cui iscrizione è richiesta dai principi contabili internazionali IAS/IFRS;
- non rilevare come attività o come passività elementi la cui iscrizione non è permessa dagli IAS/IFRS;
- riclassificare le poste rilevate come un tipo di attività, passività o componente del patrimonio netto in base ai precedenti principi contabili ma che costituiscono un diverso tipo di attività, passività o componente del patrimonio netto in base agli IAS/IFRS; e
- applicare gli IFRS nella valutazione di tutte le attività e passività rilevate.

Ad esempio le spese di pubblicità che le imprese hanno capitalizzato come spese pluriennali ai sensi dell'articolo 2426 n. 5 c.c., la cui capitalizzazione non è prevista dallo IAS 38, devono essere eliminate dal bilancio per l'eventuale parte non ancora ammortizzata. Dunque, qualora un'impresa abbia spese di pubblicità, ancora da ammortizzare, pari a 450, che devono essere eliminate dallo stato patrimoniale, in

quanto non costituiscono “attività” per i principi internazionali (IAS 38). L’effetto di tale eliminazione, pari a 450, non è un componente che si imputa nel conto economico, ma è un componente che si imputa al patrimonio netto, come rettifica dello stesso, ovvero del saldo di apertura degli utili portati a nuovo (o altre riserve). In merito alle agevolazioni, riguardanti la mancata applicazione di specifici valutazioni con IAS/IFRS, di cui alcune facoltative denominate “esenzioni”, e altre obbligatorie denominate “eccezioni” ci limiteremo ad una elencazione di esse rimandando allo IFRS 1 per una migliore comprensione, in quanto lo stesso disciplina in modo puntuale il comportamento contabile da tenere nel caso si voglia usufruire delle “esenzioni” e invece del comportamento da tenere obbligatoriamente per ognuna delle “eccezioni”. Per quanto riguarda le “esenzioni”, esse riguardano la contabilizzazione dei seguenti fatti:

- aggregazioni aziendali;
- valutazioni di elementi al fair value (valore equo) o rideterminazione del valore come sostituto del costo;
- benefici per i dipendenti;
- differenze cumulative di conversione;
- strumenti finanziari composti;
- attività e passività di controllate, collegate e joint venture;
- designazione di strumenti finanziari precedentemente rilevati;
- operazioni con pagamenti basati su azioni;
- contratti assicurativi;
- passività per smantellamenti incluse nel costo di immobili, impianti e macchinari.

L’IFRS 1 proibisce invece, l’applicazione retrospettiva degli IAS/IFRS nelle seguenti circostanze:

- cancellazione di attività e passività finanziarie;
- contabilizzazione delle operazioni di copertura;
- stime;
- attività classificate come possedute per la vendita e attività operative cessate.

In sostanza, le “eccezioni” vogliono evitare comportamenti errati o non corretti, al fine di non compromettere l’informativa del bilancio, nelle ipotesi in cui la ricostruzione dei valori potrebbe comportare notevoli difficoltà, così da risultare arbitraria. Caltanissetta, 11 dicembre 2007 Dott. Giugno Claudio