

Attualità

Criteri di redazione dei bilanci, individuale e consolidato

31 Ottobre 2006

L'Oic ha messo in evidenza come l'utilizzo di regole uniformi per l'elaborazione dei due documenti sia requisito essenziale per l'intelligibilità dell'informazione

Thumbnail Image not found or type unknown Con l'introduzione dei principi contabili internazionali las/lfrs, una delle problematiche più diffuse relative ai bilanci consolidati, nonché ai bilanci delle singole specifiche società appartenenti a un gruppo, è quella relativa all'adattamento del sistema contabile in uso, il nazionale, rispetto al corrispondente definito coi regolamenti comunitari, con un occhio di riguardo alla loro "convivenza" col sistema tributario italiano.

Come è stato definito nell'articolo 25 della legge n. 306 del 31 ottobre 2003, entrata in vigore il successivo 30 novembre, devono utilizzare gli las/lfrs le società quotate Ue (società i cui titoli siano ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di un qualsiasi Stato membro dell'Unione europea); queste devono presentare i loro bilanci consolidati redatti utilizzando gli las/lfrs, a partire dal 1º gennaio 2005.

Specificamente, sono obbligate (facoltà concessa a ogni singolo Stato membro Ue di consentire o prescrivere l'adozione dei principi contabili internazionali) anche:

1. le società quotate per la redazione del bilancio d'esercizio
2. le società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico (articolo 116 del Testo unico della finanza) per la redazione del bilancio d'esercizio e consolidato
3. le banche e gli intermediari finanziari, sottoposti a vigilanza da parte della Banca d'Italia, per la redazione del bilancio d'esercizio e consolidato

4. le imprese assicurative nella redazione del bilancio consolidato e nella redazione del bilancio d'esercizio, ma, in tale caso, solo se sono quotate e non redigono il bilancio consolidato.

Le disposizioni che interessano principalmente la redazione del bilancio secondo l'attuale formulazione nazionali sono:

- la IV direttiva sui conti annuali delle società di capitali (78/660/Cee)
- la VII direttiva sui conti consolidati dei gruppi d'impresa (83/349/Cee)
- la VIII direttiva sull'abilitazione delle persone incaricate al controllo dei conti annuali (84/253/Cee)
- la direttiva n. 86/635/Cee afferente ai conti annuali delle banche e delle altre istituzioni finanziarie.

Con riferimento al regolamento n. 1606/2002 e alla legge n. 306/2003, l'Organismo italiano di contabilità (Oic, nel documento approvato dal Comitato esecutivo in data 25 giugno 2003) ha ritenuto che l'utilizzo dei principi contabili uniformi nella redazione dei bilanci, individuali e consolidati, di una medesima società è circostanza essenziale per l'intelligibilità dell'informazione. Il legislatore italiano, con il sopra citato articolo 25 della legge n. 306/2003, ha condiviso l'opinione dell'Oic di estendere l'applicazione degli Ias/Ifrs ai bilanci individuali delle società quotate, capogruppo e non capogruppo.

L'estensione - specifica l'Oic - è giustificata dal fatto che "la rappresentazione con criteri differenti di medesimi fatti nel bilancio consolidato e nel bilancio individuale produce risultati tra loro diversi anche in misura significativa, dal punto di vista patrimoniale e reddituale. L'utilizzo di principi contabili uniformi nel bilancio consolidato e individuale contribuisce alla semplificazione dei processi amministrativi delle società del gruppo e concorre al risparmio di costi e alla minimizzazione degli errori. Per le società quotate non capogruppo, l'estensione dell'utilizzo degli IAS è suggerita dall'esigenza di consentire la rappresentazione degli aspetti patrimoniali e finanziari e delle performance di tutte le imprese quotate secondo criteri e parametri uniformi".

Quindi, ogni singolo riferimento alle disposizioni comunitarie favorisce la comparabilità delle voci di bilancio tra le imprese italiane e non, una condizione considerata essenziale per favorire l'efficienza dei mercati finanziari.

Con specifico riferimento alle banche e agli enti finanziari, il legislatore ha parimenti accolto il

suggerimento dell'Oic di estendere l'utilizzo degli Ias/Ifrs a tutte le società appartenenti al settore, sia per i bilanci consolidati che per i bilanci individuali, anche per necessaria uniformità nella gestione delle norme di vigilanza regolamentare.

Un aspetto sicuramente di notevole rilievo è, però, connesso al coordinamento del Codice civile e all'adeguamento di talune disposizioni tributarie, operazione effettuata con il decreto legislativo n. 38 del 2005.

Il legislatore, utilizzando la facoltà concessa dal regolamento 1606/02, ha consentito a tutte le imprese quotate e non quotate di utilizzare gli Ias/Ifrs anche nella redazione del bilancio di esercizio (sono escluse soltanto le imprese che possono redigere il bilancio in forma abbreviata), secondo tempistiche differenziate a seconda delle diverse tipologie di imprese.

Ciò significa una sovrapposizione delle disposizioni nazionali e di quelle internazionali; ma sicuramente è risolta la problematica della redazione del bilancio consolidato delle società quotate (soggetto obbligatoriamente agli Ias/Ifrs), in base a regole definite "armonizzate" con quelle relative ai bilanci di esercizio. Stesso discorso può farsi per l'altro problema relativo alle società che, non obbligate all'applicazione degli Ias/Ifrs, intendono redigere il bilancio consolidato in base ai principi contabili internazionali.

La diversificazione di "trattamento" delle scritture contabili, da una parte redigendo dei bilanci di esercizio con criteri nazionali, dall'altra utilizzando per i bilanci consolidati i principi internazionali, indubbiamente comporta la gestione di un doppio sistema contabile.

Secondo l'Oic, una situazione simile potrebbe portare a *"notevoli oneri amministrativi"* nonché a pregiudicare *"la tempestività dell'informazione"*, poiché comporterebbe *"la redazione e pubblicazione di prospetti di raccordo tra bilanci di esercizio e bilancio consolidato, a causa delle differenti regole di redazione dei due documenti"*.

Dal punto di vista civilistico, il problema della redazione dei bilanci di esercizio con criteri difformi da quelli utilizzati per la redazione del bilancio consolidato, è risolto in quanto la disposizione del Dlgs n. 38/2005 riguarda non solo le società quotate, le banche e le imprese assicurative, ma anche tutte le altre imprese. In particolare, le imprese obbligate, dal regolamento n. 1606/02, alla redazione del bilancio consolidato in base agli Ias/Ifrs, potranno redigere, a partire dal 2005, anche i bilanci di esercizio in base a tali principi; l'obbligo decorre dal 2006⁽¹⁾. Medesimo discorso vale per le società non quotate che redigono il bilancio consolidato, con riferimento al bilancio di esercizio e consolidato. Tutte le altre società potranno scegliere di utilizzare gli Ias, con l'eccezione delle

società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata, ai sensi dell'articolo 2435-*bis* cc.

Si riporta di seguito, a titolo di promemoria, lo schema della tempistica prevista per l'adozione degli IAS/IFRS (tratto dal documento Oic sulla transizione ai principi contabili internazionali sopra citato).

Il decreto legislativo n. 127 del 9 aprile 1991, che ha recepito le direttive 78/660/Cee e 83/349/Cee⁽²⁾, impone la redazione e presentazione del bilancio consolidato alle Spa, Sapa, Srl, cooperative e mutue assicuratrici che controllano un'altra impresa.

La riforma del diritto societario (decreto legislativo n. 6 del 2003) ha esteso l'obbligo alle società di persone i cui soci illimitatamente responsabili sono esclusivamente Spa, Srl e Sapa (articolo 111-*duodecies*, disposizioni attuative del Codice civile).

Con gli IAS/IFRS, in particolare con l'introduzione dello IAS 27, è stata interessata una vasta gamma di soggetti; infatti, il principio non è destinato a imprese aventi una particolare forma giuridica, ma a tutte le "*reporting entities*" in generale⁽³⁾.

Il bilancio consolidato deve includere tutte le controllate della controllante, a eccezione di singole fattispecie⁽⁴⁾.

L'unica caratteristica che deve avere un'impresa per essere soggetta allo IAS 27 è il possesso di partecipazioni in società controllate⁽⁵⁾. Tuttavia, si ritiene opportuno specificare la disciplina definitoria dei soggetti tenuti alla redazione del bilancio consolidato in base ai principi contabili internazionali. Al riguardo, una comunicazione della Commissione europea del novembre 2003 chiarisce che "*per stabilire se una società debba o meno redigere conti consolidati ci si continuerà a basare sul diritto nazionale attuativo della settima direttiva del Consiglio*" e che "*è il diritto nazionale adottato in attuazione delle direttive contabili che determina se si debbano o meno redigere conti consolidati*". "*Quando una società non è tenuta a redigere conti consolidati per via di un'esenzione contenuta nel diritto nazionale adottato in attuazione delle direttive contabili, non si applicano gli obblighi del regolamento IAS relativi ai conti consolidati in quanto tali conti non esistono.*"

NOTE:

1) Gli *standards* comunitari prevedono inoltre la possibilità di applicare gli IAS/IFRS anche alle società controllate (collegate) da quelle

che sono obbligate a redigere il bilancio consolidato in base a tali principi, incluse nel consolidato stesso.

2) Si veda "Osservazioni riguardanti taluni articoli del regolamento (CE) n. 1606/2002 del 19 luglio 2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, relativo all'applicazione di principi contabili internazionali, della quarta direttiva 78/660/CEE del Consiglio del 25 luglio 1978, relativa ai conti annuali di taluni tipi di società, e della settima direttiva 83/349/CEE del Consiglio del 13 giugno 1983 relativa ai conti consolidati", Bruxelles, novembre 2003.

3) Il termine "reporting entity" è definito nell'Ifrs 3, "Aggregazioni aziendali" (Appendice A): "Entità sul cui bilancio, redatto per scopi di carattere generale, si basano gli utilizzatori per ottenere delle informazioni utili al fine di prendere decisioni sull'impiego di risorse. L'entità che redige il bilancio può essere una singola entità o un gruppo costituito da controllante e da tutte le sue controllate".

4) Si veda lo IAS 27 (Bilancio consolidato e separato, paragrafo 16): una controllata deve essere esclusa dal consolidamento se sussistono evidenze del fatto che (a) il controllo è inteso essere temporaneo, in quanto la controllata è stata acquisita e posseduta esclusivamente in funzione di una dismissione entro dodici mesi dall'acquisizione e (b) la direzione aziendale è attivamente alla ricerca di un acquirente. Le partecipazioni in tali controllate devono essere classificate come possedute "per negoziazione" e devono essere contabilizzate secondo quanto previsto dallo IAS 39 *Strumenti finanziari: Rilevazione e valutazione*.

5) Si presume che esista il controllo - come indicato dall'Oic - quando la capogruppo possiede, direttamente o indirettamente attraverso le proprie controllate, più della metà dei diritti di voto di un'entità a meno che, in casi eccezionali, possa essere chiaramente dimostrato che tale possesso non costituisce controllo. Il controllo esiste anche quando la capogruppo possiede la metà, o una quota minore, dei voti esercitabili in assemblea se essa ha: (a) il controllo di più della metà dei diritti di voto in virtù di un accordo con altri investitori; (b) il potere di determinare le politiche finanziarie e operative dell'entità in virtù di una clausola statutaria o di un contratto; (c) il potere di nominare o di rimuovere la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione o dell'equivalente organo di governo societario, ed il controllo dell'entità è detenuto da quel consiglio o organo; o (d) il potere di esercitare la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute del consiglio di amministrazione o dell'equivalente organo di governo societario, e il controllo dell'entità è detenuto da quel consiglio o organo.

di

Mario Leone

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/criteri-redazione-dei-bilanci-individuale-e-consolidato>