

Fondazione per la Formazione Forense

Intervento del Dott. Massimo Innocenti

Firenze, 23 novembre 2009

Agenda

Aspetti particolari del bilancio d'esercizio:

- Adempimenti connessi all'approvazione del bilancio
- Bilancio abbreviato
- Bilancio consolidato
- Bilancio degli enti creditizi e società finanziarie
- Principi contabili internazionali

**Adempimenti connessi
all'approvazione del bilancio**

L'iter di approvazione del bilancio (sistema tradizionale)

2423 C.C.. Redazione del bilancio.

Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio.....

2429 C.C.. Relazione dei sindaci e deposito del bilancio.

Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale, con la relazione, almeno **trenta giorni** prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.

Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma. Il collegio sindacale, se esercita il controllo contabile, redige anche la relazione prevista dell'articolo 2409-ter.

L'iter di approvazione del bilancio

2429 C.C.. Relazione dei sindaci e deposito del bilancio.

Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato del controllo contabile, durante i **quindici giorni** che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione.

Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime.

L'iter di approvazione del bilancio

2409-ter C.C.. Funzioni di controllo contabile.

Il revisore o la società incaricata del controllo contabile:

.....omissis.....

b) verifica se il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;

c) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto.

.....omissis.....

La relazione è datata e sottoscritta dal revisore.

La relazione sul bilancio è depositata presso la sede della società a norma dell'articolo 2429.

L'iter di approvazione del bilancio

2364 C.C.. Assemblea ordinaria nelle società prive di consiglio di sorveglianza.

Nelle società prive di consiglio di sorveglianza, l'assemblea ordinaria:

1) approva il bilancio;

.....omissis.....

L'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione.

L'iter di approvazione del bilancio

2435 C.C. Pubblicazione del bilancio e dell'elenco dei soci e dei titolari di diritti su azioni.

- Entro **trenta giorni** dall'approvazione una copia del bilancio, corredata dalle relazioni previste dagli articoli 2428 e 2429 e dal verbale di approvazione dell'assemblea o del consiglio di sorveglianza, deve essere, a cura degli amministratori, depositata presso l'ufficio del registro delle imprese o spedita al medesimo ufficio a mezzo di lettera raccomandata.
-omissis.....

L'iter di approvazione del bilancio nelle società con sistema dualistico

L'iter di approvazione del bilancio nelle società con sistema dualistico è caratterizzato dalla particolare attribuzione di competenze nei termini seguenti:

1. Ai sensi dell'art. 2380, terzo comma, C.C. le disposizioni che fanno riferimento agli amministratori si applicano al Consiglio di gestione;
2. Ai sensi dell'art. 2409-terdecies, primo comma, C.C. il bilancio viene approvato dal Consiglio di sorveglianza;
3. Ai sensi dell'art. 2409-terdecies, secondo comma, C.C. "Lo statuto può prevedere che in caso di mancata approvazione del bilancio o qualora lo richieda almeno un terzo dei componenti del consiglio di gestione o del consiglio di sorveglianza la competenza per l'approvazione del bilancio di esercizio sia attribuita all'assemblea".
4. Ai sensi degli artt. 2409-terdecies e 2409-quaterdecies C.C. al Consiglio di Sorveglianza spettano i poteri del Collegio sindacale;
5. Ai sensi dell'art. 2409-quinquiesdecies C.C. permane il controllo contabile affidato ad un soggetto terzo.

L'iter di approvazione del bilancio nelle società con sistema monistico

L'iter di approvazione del bilancio nelle società con sistema monistico è caratterizzato dalla particolare attribuzione di competenze nei termini seguenti:

1. Ai sensi dell'art. 2380, terzo comma, C.C. le disposizioni che fanno riferimento agli amministratori si applicano al Consiglio di amministrazione;
2. Ai sensi dell'art. 2409-octiesdecies al Comitato per il controllo sulla gestione spettano i poteri del Collegio sindacale;
3. Ai sensi dell'art. 2409-noviesdecies permane il controllo contabile affidato ad un soggetto terzo.

L'iter di approvazione del bilancio

La normativa applicabile alla società per azioni – sistema tradizionale è richiamata dagli art. 2478-bis e 2477 per le società a responsabilità limitata e dall'art. 2454 per le società in accomandita per azioni.

Bilancio abbreviato

Fonti normative del bilancio abbreviato

2435-bis C.C.. Bilancio in forma abbreviata.

Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

- 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;
- 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;
- 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.

Fonti normative del bilancio abbreviato

2435-bis C.C.. Bilancio in forma abbreviata.

Nel bilancio in forma abbreviata lo stato patrimoniale comprende solo le voci contrassegnate nell'articolo 2424 con lettere maiuscole e con numeri romani; le voci A e D dell'attivo possono essere comprese nella voce CII; dalle voci BI e BII dell'attivo devono essere detratti in forma esplicita gli ammortamenti e le svalutazioni; la voce E del passivo può essere compresa nella voce D; nelle voci CII dell'attivo e D del passivo devono essere separatamente indicati i crediti e i debiti esigibili oltre l'esercizio successivo.

- Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata le seguenti voci previste nell'articolo 2424 possono essere tra loro raggruppate:
- voci A2 e A3
- voci B9(c), B9(d), B9(e)
- voci B10(a), B10(b), B10(c)
- voci C16(b) e C16(c)
- voci D18(a), D18(b), D18(c)
- voci D19(a), D19(b), D19(c)

Fonti normative del bilancio abbreviato

2435-bis C.C.. Bilancio in forma abbreviata.

Nel conto economico del bilancio in forma abbreviata nella voce E20 non è richiesta la separata indicazione delle plusvalenze e nella voce E21 non è richiesta la separata indicazione delle minusvalenze e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Nella nota integrativa sono omesse le indicazioni richieste dal numero 10 dell'articolo 2426 e dai numeri 2), 3), 7), 9), 10), 12), 13), 14), 15), 16) e 17) dell'articolo 2427 e dal numero 1) del comma 1 dell'articolo 2427-bis; le indicazioni richieste dal numero 6) dell'articolo 2427 sono riferite all'importo globale dei debiti iscritti in bilancio.

Le società possono limitare l'informativa richiesta ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-bis, alle operazioni realizzate direttamente o indirettamente con i loro maggiori azionisti ed a quelle con i membri degli organi di amministrazione e controllo, nonché limitare alla natura e all'obiettivo economico le informazioni richieste ai sensi dell'articolo 2427, primo comma, numero 22-ter.

Fonti normative del bilancio abbreviato

2435-bis C.C. Bilancio in forma abbreviata.

Qualora le società indicate nel primo comma forniscano nella nota integrativa le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell'articolo 2428, esse sono esonerate dalla redazione della relazione sulla gestione.

Le società che a norma del presente articolo redigono il bilancio in forma abbreviata devono redigerlo in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma.

Tale articolo si applica anche alle società a responsabilità limitata in forza dell'art. 2478-bis C.C. ed alle società in accomandita per azioni in forza dell'art. 2454 C.C..

Bilancio consolidato

Fonti normative del bilancio consolidato

- **NORME PRIMARIE:**
- D.lgs n° 127/1991 (articoli 25 - 46) - imprese industriali e commerciali

- **PRINCIPI CONTABILI ITALIANI:**
- N° 17 - Il bilancio consolidato
- N° 20 - Titoli e partecipazioni
- N° 21 - Il metodo del patrimonio netto

- **PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI (IAS)**
- N° 27 - Bilancio Consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in controllate
- N° 28 - Contabilizzazione delle partecipazioni in collegate
- N° 22 - Aggregazioni di imprese

Soggetti obbligati alla redazione del consolidato (1)

Art. 25 D. Lgs 127/1991. Imprese obbligate a redigere il bilancio consolidato

1. Le società per azioni, in accomandita per azioni, e a responsabilità limitata che controllano un'impresa debbono redigere il bilancio consolidato secondo i criteri stabiliti dalle disposizioni degli articoli seguenti.
2. Lo stesso obbligo, hanno gli enti di cui all' art. 2201 del codice civile, le società cooperative e le mutue assicuratrici che controllano una società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata.

Soggetti obbligati alla redazione del consolidato (2)

Art. 26 D. Lgs 127/1991. Imprese controllate

1. Agli effetti dell'art. 25 sono considerate imprese controllate quelle indicate nei numeri 1) e 2) del primo comma dell'art. 2359 del codice civile.
2. Agli stessi effetti sono in ogni caso considerate controllate:
 - a) le imprese su cui un'altra ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole;
 - b) le imprese in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto.
3. Ai fini dell'applicazione del comma precedente si considerano anche i diritti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persone interposte; non si considerano quelli spettanti per conto di terzi.

Soggetti obbligati alla redazione del consolidato (3)

Art 2359 C.C.. Società controllate e società collegate

Sono considerate società controllate:

- 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

.....omissis.....

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

.....omissis.....

Soggetti esonerati (1)

Art. 27 D. Lgs 127/1991. Casi di esonero dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato

1. Non sono soggette all'obbligo indicato nell'articolo 25 le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- a) 17.500.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;
- b) 35.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- c) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

2. L'esonero previsto dal comma precedente non si applica se l'impresa controllante o una delle imprese controllate abbia emesso titoli quotati in borsa.

3. Non sono inoltre soggette all'obbligo indicato nell'art. 25 le imprese a loro volta controllate quando la controllante sia titolare di oltre il novantacinque per cento delle azioni o quote dell'impresa controllata ovvero, in difetto di tale condizione, quando la redazione del bilancio consolidato non sia richiesta almeno sei mesi prima della fine dell'esercizio da tanti soci che rappresentino almeno il 5% del capitale.

Soggetti esonerati (2)

Art. 27 D. Lgs 127/1991. Casi di esonero dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato

4. L'esonero previsto dal comma precedente è subordinato alle seguenti condizioni:

a) che l'impresa controllante, soggetta al diritto di uno Stato membro delle Comunità europee, rediga e sottoponga a controllo il bilancio consolidato secondo il presente decreto ovvero secondo il diritto di altro Stato membro delle Comunità europee;

b) che l'impresa controllata non abbia emesso titoli quotati in borsa.

5. Le ragioni dell'esonero devono essere indicate nella nota integrativa al bilancio di esercizio. Nel caso previsto dal terzo comma, la nota integrativa deve altresì indicare la denominazione e la sede della società controllante che redige il bilancio consolidato; copia dello stesso, della relazione sulla gestione e di quella dell'organo di controllo, redatti in lingua italiana, devono essere depositati presso l'ufficio del registro delle imprese del luogo ove è la sede dell'impresa controllata; dell'avvenuto deposito deve farsi menzione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata.

Il processo di consolidamento (1)

Il processo di consolidamento si svolge in diverse fasi che si possono riassumere come segue:

1) Determinazione dell'area di consolidamento

- o In questa fase vengono determinate le società che entrano nel campo di applicazione del bilancio consolidato.

Devono essere incluse:

- 1) Impresa capogruppo
- 2) Imprese controllate

Possano essere escluse:

- 1) Imprese controllate di entità irrilevante;
- 2) Imprese in cui l'esercizio di voto è soggetto a gravi e durature restrizioni;
- 3) Imprese da cui non è possibile ottenere tempestivamente informazioni;
- 4) Imprese detenute a scopo di successiva alienazione.

Devono essere escluse:

- 1) Imprese controllate che non svolgono attività omogenea a quella di gruppo;
- 2) Partecipazioni non di controllo.

Il processo di consolidamento (2)

- 1) Scelta del metodo di consolidamento da applicare a ciascuna società
 - a) Integrazione globale (linea per linea al 100% con rilevazione dei diritti delle minoranze);
 - b) Integrazione proporzionale (linea per linea in quota di partecipazione solitamente il 50%);
 - c) metodo del Patrimonio Netto (valutazione della partecipazione con medesimi effetti economici e patrimoniali dell'integrazione proporzionale ma senza assunzione dei bilanci linea per linea).

Il processo di consolidamento (3)

3) Omogeneizzazione dei bilanci individuali.

- o I bilanci individuali delle singole società potrebbero presentare delle disomogeneità rispetto a quello della capogruppo, per effetto di normative o particolarità locali. Ad esempio:
 - I bilanci individuali potrebbero essere influenzati dalla normativa fiscale (valutazione del magazzino a LIFO, applicazione di ammortamenti anticipati non giustificati con il maggior utilizzo economico-tecnico).
 - I bilanci delle società controllate estere potrebbero essere redatti in moneta di conto diversa dall' Euro.
- o I bilanci possono essere resi omogenei tra loro nei termini seguenti:
 - Imputando rettifiche per correggere i bilanci individuali per adeguarli ai principi contabili della società controllante e per eliminare le interferenze fiscali
 - Conversione dei bilanci espressi in valuta estera nella moneta di conto della società capogruppo.

Si ottengono in questo modo dei bilanci detti “bilanci rettificati” che sono omogenei tra loro.

Il processo di consolidamento (4)

4) Aggregazione dei bilanci.

- Consiste nell'ottenere una somma dei bilanci rettificati. I bilanci delle società integrate globalmente sono considerati nella loro interezza, mentre quelli delle società integrate proporzionalmente solo per la parte corrispondente alla % di partecipazione.
- I bilanci delle società valutate con il metodo del Patrimonio Netto non sono considerate.

Il processo di consolidamento (5)

5) Scritture di consolidamento

- o Tale fase consiste nell'eliminare dai saldi aggregati i conti con le operazioni fra le società del gruppo che originano duplicazioni, sia per quanto riguarda lo Stato Patrimoniale che il Conto economico
- o Sono eliminati anche gli eventuali profitti o perdite realizzati tra società del gruppo in quanto il bilancio consolidato registra esclusivamente utili o perdite realizzati nei confronti di terzi
- o Esempi di scritture di consolidamento sono:
 - Eliminazione crediti/debiti e costi/ricavi reciproci
 - Eliminazione dividendi intercompany
 - Eliminazione utili intercompany per vendita di cespiti
 - Eliminazione margine intercompany incluso nelle rimanenze

Il processo di consolidamento (6)

6) Eliminazione delle partecipazioni

Tale fase consiste in:

- Eliminare le partecipazioni detenute nelle altre società del gruppo consolidate, secondo il metodo di consolidamento adottato
- Determinare ed allocare le differenze di consolidamento che emergono dall'eliminazione delle partecipazioni contro il patrimonio netto di competenza delle società partecipate.

Le differenze che emergono in conseguenza dell'operazione di eliminazione della partecipazione contro la frazione di patrimonio netto di competenza possono essere positive o negative. Il loro trattamento contabile nel bilancio consolidato dipende dalla natura della differenza.

Il processo di consolidamento (7)

- 7) Predisposizione del bilancio consolidato in formato CEE, della Nota Integrativa e della Relazione sulla gestione
- I prospetti di stato patrimoniale e conto economico hanno la stessa struttura del bilancio d'esercizio con l'unica eccezione della sezione relativa al patrimonio netto che presenta anche le quote delle minoranze;
 - La nota integrativa è simile a quella del bilancio d'esercizio ma viene integrata con informazioni relative a:
 - movimentazione delle voci di patrimonio netto consolidato;
 - riconciliazione del patrimonio netto e del risultato della società controllante con il patrimonio netto e il risultato consolidati;
 - Informazioni relative alla composizione e movimentazione dell'area di consolidamento;
 - Il prospetto della movimentazione delle voci di patrimonio netto consolidato è un documento molto importante per assicurare l'affidabilità dei conti consolidati. Costituisce un valido elemento di controllo da parte delle figure preposte.

Bilancio degli enti creditizi e società finanziarie

Bilancio degli enti creditizi e finanziari

Il bilancio degli enti creditizi e finanziari deve essere redatto secondo i principi contabili internazionali ai sensi e per gli effetti del decreto legislativo n. 38/2005 (vedi slides successive) .

Il comma 1 dell'art. 9 del D.Lgs. 38/2005 conferma l'attribuzione alla Banca d'Italia del potere di emanare disposizioni in materia di bilancio degli enti creditizi e finanziari soggetti a vigilanza.

La circolare n. 262 del 22 dicembre 2005 intitolata “Il bilancio bancario: schemi e regole di compilazione” contiene le disposizioni amministrative emanate dalla Banca d'Italia ai sensi dell'art. 9 comma 1 del D. Lgs. 38/2005 ovvero disciplina gli schemi del bilancio (stato patrimoniale, conto economico, prospetto delle variazioni del patrimonio netto e rendiconto finanziario), la nota integrativa e la relazione sulla gestione, individuali e consolidati, che sono tenuti a produrre le banche e le società finanziarie capogruppo dei gruppi bancari.

Bilancio degli enti creditizi e finanziari: attivo (1)

- 10 Cassa e disponibilità liquide
- 20 Attività finanziarie detenute per la negoziazione
- 30 Attività finanziarie valutate al fair value
- 40 Attività finanziarie disponibili per la vendita
- 50 Attività finanziarie detenute fino alla scadenza
- 60 Crediti verso banche
- 70 Crediti verso clientela
- 80 Derivati di copertura
- 90 Adeguamento di valore delle attività finanziarie oggetto di copertura generica
- 100 Partecipazioni

Bilancio degli enti creditizi e finanziari: attivo (2)

110 Attività materiali

120 Attività immateriali

130 Attività fiscali

140 Attività non correnti e gruppi di attività in via di dismissione

150 Altre attività

Bilancio degli enti creditizi e finanziari: passivo (1)

- 10 Debiti verso le banche
- 20 Debiti verso clientela
- 30 Titoli in circolazione
- 40 Passività finanziarie di negoziazione
- 50 Passività finanziarie valutate al fair value
- 60 Derivati di copertura
- 70 Adeguamento di valore passività finanziarie oggetto di copertura generica
- 80 Passività fiscali
- 90 Passività associate ad attività in via di dismissione
- 100 Altre passività

Bilancio degli enti creditizi e finanziari: passivo (2)

110 Trattamento di fine rapporto del personale

120 Fondi per rischi ed oneri

130 Riserve da valutazione

140 Azioni rimborsabili

150 Strumenti di capitale

160 Riserve

170 Sovrapprezzi di emissione

180 Capitale

190 Azioni Proprie

200 Utile (perdita) dell'esercizio

Bilancio degli enti creditizi e finanziari: conto economico

Il conto economico evidenzia:

Margine di interesse

Commissioni nette

Margine di intermediazione

Risultato netto della gestione finanziaria

Costi operativi

Utile (perdita) della operatività corrente al lordo delle imposte

Utile (perdita) della operatività corrente al netto delle imposte

Utile (perdita) d'esercizio

Principi contabili internazionali

I principi contabili internazionali

- ▶ **IAS** = **I**nternational **A**ccounting **S**tandards (emanati dal 1973 al 2000 dallo IASC)
- ▶ **IFRS** = **I**nternational **F**inancial **R**eporting **S**tandards (emanati dal 2001 ad oggi dallo IASB che ha sostituito lo IASC e che provvede anche alla manutenzione degli IAS)
- ▶ **SIC** = **S**tanding **I**nterpretations **C**ommittee ovvero documenti interpretativi degli IAS o degli IFRS

I principi contabili internazionali

- Lo IASC / IASB è un ente di carattere privatistico e quindi non vanta alcun diritto di coercizione sui vari ordinamenti nazionali;
- Affinché i principi contabili internazionali acquisiscano efficacia di legge nell'UE, è prevista uno specifico meccanismo di “*endorsement*” che coinvolge altri organismi internazionali come l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) e l'ARC (Accounting Regulatory Committee);
- Il meccanismo di “endorsement” genera l’emanazione di direttive europee o regolamenti comunitari da parte della Commissione Europea;
- La normativa europea deve essere quindi recepita nell’ordinamento nazionale.

Le principali normative comunitarie

- La direttiva 2001/65 CE che modifica la IV° e la VII° direttiva Cee in materia di bilanci d'esercizio, consolidati, bilanci bancari e di altre istituzioni finanziarie introducendo il fair value nelle valutazioni di bilancio;
- La direttiva 2003/51 CE prevede l'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma, la presentazione dello Stato Patrimoniale con separata indicazione delle voci "correnti" e "non correnti", la generalizzata possibilità di rivalutare gli immobili;
- Il regolamento 1606/02 CE disciplina la successiva applicazione dei principi contabili internazionali da parte delle imprese residenti nei singoli stati dell'unione;
- Il regolamento 1725/03 CE approva i principi contabili emanati dallo IASB (non tutti e non completamente) che pertanto acquisiscono forza di legge all'interno della Comunità Europea)

Le principali normative comunitarie

- Il regolamento 707/04 CE adotta l'IFRS 1 “Prima adozione degli International Financial Reporting Standards”;
- Il regolamento 2086/04 CE adotta lo IAS 39 in materia di strumenti finanziari;
- I regolamenti 2236/04, 2237/04 e 2238/04 CE adottano alcuni IFRS ed alcuni IAS non precedentemente adottati;
- Molti altri regolamenti successivi adottano IAS, revised IAS, IFRS o SIC:

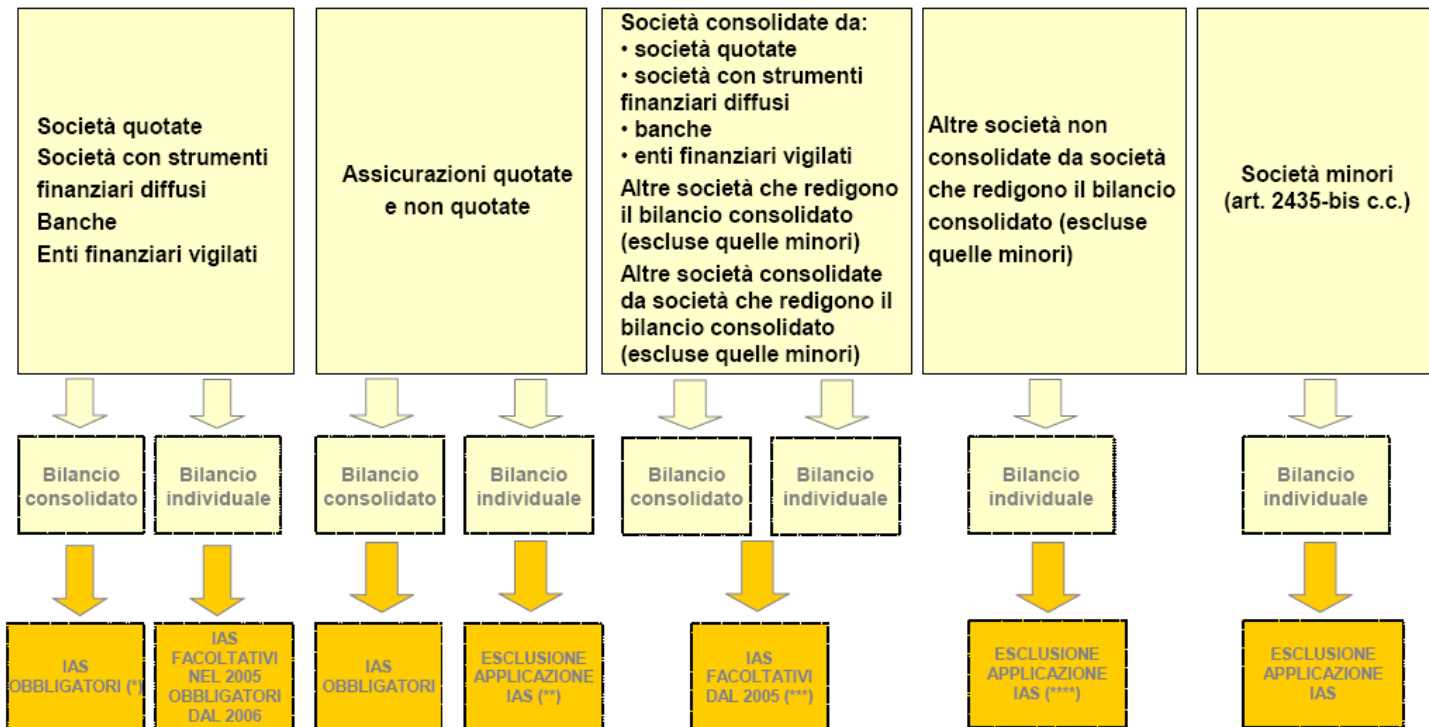
Pertanto il corpus degli IAS è in continua evoluzione per effetto sia dell'attività dello IASB che della adozione parziale o totale successiva da parte della CE.

Ricordiamo che solo dal momento dell'emanazione del regolamento il singolo principio contabile internazionale diventa legge nella Comunità Europea.

La normativa italiana

- L'articolo 25 della legge 31 ottobre 2003, n. 306 ha affidato delega al Governo Italiano per il recepimento in Italia della normativa europea in materia di redazione dei bilanci secondo i principi contabili internazionali.
- La delega prevista dalla legge n. 306/03 per l'introduzione degli IAS nelle fattispecie previste opzionalmente dall'art. 5 del Reg. 1606/02 è stata esercitata con il decreto legislativo n. 38 del 28 febbraio 2005.
- La situazione che ne è scaturita è riportata nel prospetto di pagina seguente:

La normativa italiana



(*) Banca d'Italia conserva il potere di disciplinare gli schemi di bilancio secondo quanto ora previsto dall'art. 5 del D.Lgs. 87/92

(**) IAS obbligatori dal 2006 nella redazione del bilancio individuale per le imprese di assicurazione quotate che non redigono il bilancio consolidato

(***) La facoltà di applicazione degli IAS, se esercitata, deve essere applicata sia per il bilancio individuale, sia per il bilancio consolidato

(****) La facoltà di applicazione degli IAS potrà essere esercitata dall'esercizio individuato con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze e del Ministro della giustizia

Il bilancio redatto secondo IAS v/s PCI

- **Abbandona il principio della prudenza**
- **Fa emergere risultati ancorché volatili**
- **Privilegia le esigenze informative degli analisti**
- **Si svincola dalle norme tributarie**
- **Disconosce il principio della realizzazione (civilistica) della distribuzione degli utili**

Qualche esempio di differenze fra IAS e PCI (1)

- Classificazione delle voci basate sul ciclo operativo: attività e passività correnti, non correnti e non correnti destinate alla vendita.
- Evidenziazione degli importi da regolare entro, oppure oltre 12 mesi, per ogni voce dell'attivo e del passivo
- diversa configurazione dell'area straordinaria della gestione, che risulterà più ristretta
- Evidenziazione dei risultati delle attività destinate alla vendita;
- Obbligo di rendiconto finanziario e del prospetto delle variazioni delle poste di patrimonio netto.
- Ampliamento della nota integrativa rispetto alla sua attuale configurazione.

Qualche esempio di differenze fra IAS e PCI (2)

- contabilizzazione dei **costi pluriennali**: Impossibilità di capitalizzare i costi di ricerca, i costi di costituzione della società, i costi sostenuti prima dell'apertura di un nuovo stabilimento, i costi di start-up degli impianti, i costi di ristrutturazione e di riorganizzazione del business o di una linea di produzione e i costi di formazione e addestramento del personale (Le immobilizzazioni immateriali vengono iscritte solo se capaci in via autonoma di generare flussi reddituali futuri e di essere cedute a terzi);
- contabilizzazione delle operazioni di **leasing** secondo il metodo finanziario;
- contabilizzazione dei **crediti verso soci per versamenti ancora dovuti e delle azioni proprie**: dovranno essere iscritti a riduzione del patrimonio netto.
- contabilizzazione degli **strumenti finanziari derivati**: essa dovrà avvenire direttamente tra le attività e le passività dello stato patrimoniale e non più “sotto la linea”
- Contabilizzazione delle **stock option**: dovranno essere iscritte nel conto economico tra i costi del personale.

Qualche esempio di differenze fra IAS e PCI (3)

- valutazione degli **avviamenti** iscritti in bilancio attraverso l'impairment test;
- **rivalutazione dei beni materiali e immateriali** come trattamento contabile alternativo consentito;
- Valutazione delle **commesse in corso a lungo termine** con il solo metodo dello stato avanzamento lavoro;
- Contabilizzazione del **trattamento di fine rapporto** secondo i metodi attuariali;
- Abolizione dell'uso del **metodo Lifo** per la valorizzazione delle rimanenze;
- modalità di iscrizione in bilancio degli **effetti del cambiamento di principi contabili**: non transita dal conto economico e lo IAS 8 ne prevede l'imputazione al patrimonio netto. L'importo è imputato a utili portati a nuovo (riserve).

La transizione agli IAS / IFRS

- In sede di transizione deve essere adottato l' IFRIS 1 che è titolato: “Prima adozione degli International Financial Reporting Standard”;
- È un processo che richiede tempo dal momento che vigendo l'obbligo di presentare il bilancio dell'esercizio precedente in forma comparativa, risulta necessario predisporre, con riferimento all'esercizio N di prima adozione degli IAS / IFRS:
 - Stato patrimoniale N-2 secondo IAS / IFRS;
 - Stato patrimoniale e conto economico N-1 secondo IAS / IFRS;
 - Prospetti di riconciliazione per entrambi gli esercizi fra bilanci ufficiali secondo PCI e bilanci IAS / IFRS.

Domande

