

# Comunicazione interpretativa sul bilancio e sul consolidato

Alberto Righini, Roberto Santini

Emanata dalla Commissione Europea, ha tra gli scopi quello di uniformare l'interpretazione delle direttive in materia contabile al fine di una maggiore comparabilità dei conti nei paesi che aderiscono all'UE. I vantaggi per le società che vogliono accedere ai mercati finanziari internazionali

**I**l 20 gennaio 1998 la Commissione europea ha emanato una comunicazione interpretativa in relazione ad alcuni aspetti delle direttive comunitarie in materia contabile. La comunicazione si pone quale ennesimo tassello della nuova strategia che la Commissione ha deciso di tenere già dal 1995 in materia contabile; uno degli scopi perseguiti è quello di uniformare l'interpretazione su alcuni aspetti che hanno più di altri trovato discussione (e non univoca interpretazione) nel recepimento nelle normative dei paesi membri.

Questa strategia mira anche ad aumentare la comparabilità dei conti nei diversi paesi membri ed ad aumentare il livello di chiarezza e comprensibilità delle scelte comunitarie in una ottica internazionale, facilitando così le società europee nella loro ricerca di accesso ai mercati finanziari internazionali.

Queste società e tutte le multinazionali, si trovano spesso a dover compilare i loro bilanci nelle diverse forme richieste dai paesi nelle quali i loro titoli vengono quotati: vi sono così possibili interferenze ed addirittura divergenze tra i conti consolidati formulati secondo i principi contabili americani (*Generally Accepted Accounting Principles*, Gaap) elaborati dal FASB, i principi stabiliti dalle direttive europee, i principi stabiliti dalla comunità contabile internazionale (IAS); ancora all'interno dell'Europa vi sono rilevanti differenze fra i conti presentati in un paese membro rispetto a quelli presentati in un altro paese membro, a seconda delle diverse opzioni delle direttive adottate dai due paesi; così come, seguendo le diverse interpretazioni delle direttive date dai differenti ordinamenti contabili, gli orientamenti possono essere diversi all'interno del medesimo sistema di principi con-

tabili adottato con le direttive comunitarie.

In questa situazione la Commissione ha istituito alcuni anni fa un Comitato di contatto a norma dell'articolo 52 della quarta direttiva al fine di agevolare l'applicazione armonizzata delle direttive contabili, mediante regolare concertazione in particolare sui problemi concreti della loro applicazione; il dibattito a livello internazionale sulla armonizzazione contabile aveva raggiunto qualche risultato ed anche in Europa da più parti si indicava la necessità di attenersi ad una unica serie di principi che fossero uniformemente accettati; questo poteva comportare che ai principi delle direttive europee fossero preferiti altri principi, non adatti alla cultura contabile ed al contesto economico europeo e formulati da istituti sui quali l'influenza delle istituzioni comunitarie poteva essere troppo debole per essere ascoltata.

Il lavoro del Comitato di contatto portava alla formazione di un documento di analisi della conformità dei principi contabili internazionali alle direttive contabili europee, emanato dalla

“Un'impresa tenuta a redigere i conti consolidati in base alla settima direttiva che desidera conformarsi anche ai requisiti previsti da altri principi contabili quali i principi contabili internazionali (IAS) o i *Generally Accepted Accounting Principles* (Gaap), potrà farlo solo nella misura in cui i suoi conti consolidati continuano ad essere conformi alla settima direttiva. Questo vale soprattutto per quanto riguarda la struttura dei conti e i metodi di valutazione. Lo stato patrimoniale ed il conto profitti e perdite consolidati devono essere redatti conformemente ai requisiti della direttiva. Non è possibile pertanto apportare adattamenti alla struttura prevista dalla quarta direttiva al di là di quelli

Commissione nel 1996, dove venivano comparate diverse situazioni contabili e i diversi principi applicati, verificando che sotto determinate e ben specifiche condizioni non esisteva sostanziale incongruenza di rappresentazione contabile tra i principi IAS e quelli comunitari, se non su alcune limitate e marginali situazioni.

Ora con questa comunicazione la Commissione ritorna sull'argomento e, attenta alle conseguenze in ambito internazionale, cerca anche di andare ad armonizzare l'applicazione dei principi e delle pratiche contabili all'interno dei differenti paesi membri dell'Unione.

Inoltre, relativamente ai rapporti tra le direttive e i principi contabili internazionali (IAS, Gaap), la comunicazione fa suoi i risultati dei lavori di una apposita task force formata a questo scopo dal suddetto Comitato di contatto, ribadendo e specificando le condizioni alle quali una sostanziale compatibilità può esistere con poche e non significative esclusioni.

La comunicazione riafferma che qualora le società vogliano produrre conti consolidati che soddisfino le richieste degli IAS o dei Gaap statunitensi questo è possibile solo qualora i conti consolidati rimangano conformi ai principi determinati dalle direttive; è di notevole interesse riportare, a riguardo, il punto 61 della comunicazione:

previsti dall'articolo 4 della medesima direttiva. Per quanto riguarda le regole di valutazione, l'articolo 29, paragrafo 2, consente agli Stati membri di autorizzare o prescrivere, nei conti consolidati, l'uso di metodi di valutazione diversi da quelli impiegati dal-

l'impresa che redige i conti consolidati nei suoi conti annuali. Tali metodi di valutazione devono comunque essere conformi alla quarta direttiva. Non possono essere impiegati metodi in contrasto con quelli prescritti dalla quarta direttiva."

Sempre per quanto riguarda i conti consolidati la comunicazione individuale meglio la definizione di rapporto di gruppo, disciplina l'esclusione dall'area di consolidamento di una controllata che eserciti attività non controllabili, si sofferma sul rapporto fra principi contabili per i conti annuali e per i conti consolidati.

Anche sulla disciplina dei conti annuali il parere ufficiale espresso dalla Commissione è di notevole rilievo. Vediamo di seguito gli aspetti più interessanti.

**Divieto di compensazione.** Nonostante il divieto di compensazione tra voci dell'attivo e del passivo, nonché tra costi e ricavi, esistono tuttavia delle operazioni complesse dove entrate e uscite sono, da un punto di vista economico, del tutto trascurabili ai fini del risultato finale dell'operazione. In alcuni casi, in base al principio del quadro fedele dovrebbe essere riportato solo il risultato finale di un'operazione complessa. Proprio perché nella realtà potrebbe apparire più difficile di quanto con estrema facilità affermato nell'interpretazione, viene opportunamente specificato che occorre comunque valutare ogni situazione caso per caso.

**Capitalizzazione di immobilizzazioni immateriali.** Le immobilizzazioni immateriali devono essere capitalizzate qualora siano acquisite a titolo oneroso; la facoltà di capitalizzazione concessa dalla Direttiva agli Stati membri è da riferirsi solo alle immobilizzazioni immateriali create dalla società.

**Accantonamenti per rischi ed oneri.** Viene meglio determinata la differenza esistente tra i diversi tipi di accantonamenti; in effetti la quarta direttiva individua due tipi di accantonamenti:

a) quelli per coprire perdite o debiti, probabili o certi ma indeterminati quanto all'importo o alla data di loro sopravvenienza, alla base dei quali deve esservi una qualche relazione con una terza parte e che devono essere costituiti indipendentemente dalla presenza di un utile o di una perdita d'esercizio; devono essere iscritti anche qualora si sia venuti a conoscenza dei rischi rela-

tivi solo tra la data di chiusura del bilancio e la data della sua compilazione;

b) quelli che non hanno per oggetto perdite o debiti, bensì oneri determinatisi nell'esercizio (o in esercizi precedenti) indeterminati quanto all'importo o alla data di loro sopravvenienza, pur in assenza di qualche relazione con una terza

parte; un tale accantonamento è inteso a copertura di spese di manutenzione di forte entità e ricorrenti, estese su un certo numero di anni, e spese per l'effettuazione di importanti interventi di riparazione.

**Proventi e oneri straordinari.** L'art. 29, paragrafo 1 della Direttiva prevede che i proventi e gli oneri non derivan-

ti da attività ordinarie della società figurino alla voce proventi straordinari o oneri straordinari; la prassi contabile tende, com'è noto, a ridurre il numero di voci considerate come straordinarie. La definizione di proventi e oneri straordinari che compare nella Direttiva non costituisce ostacolo al fatto che solo in alcuni casi si ricorra alla classificazione di una voce come straordinaria. A tal fine occorre considerare fattori diversi quali le dimensioni dell'impresa e l'attività da

essa svolta, poiché maggiori sono le dimensioni della società, più è probabile che si verifichino con una certa frequenza eventi che possono essere più correttamente classificati come voci ordinarie.

**Ammortamento: determinazione dell'importo ammortizzabile.** Nella prassi contabile talvolta l'importo ammortizzabile viene calcolato dopo aver sottratto il valore residuo.

Sebbene la Direttiva non contenga alcun riferimento al valore residuo, l'impiego del valore residuo nel calcolo dell'ammontare ammortizzabile non è contrario alla Direttiva.

**Differenze positive sui tassi di cambio.** La formulazione dell'art. 31 della Direttiva non esclude la possibilità di includere nel conto economico le differenze di cambio positive. Tale possibilità vale sia per le voci monetarie di breve termine che per quelle di lungo termine.

**Capitalizzazione di costi legati all'assunzione di prestiti.** Gli interessi sui capitali presi a prestito per finanziare la fabbricazione di immobilizzazioni possono essere inclusi nei costi di produzione sempreché si riferiscano al periodo di fabbricazione; il termine "fabbricazione" non dovrebbe essere interpretato in maniera troppo restrittiva.

Analogamente possono essere capitalizzati anche i costi relativi al finanziamento dell'acquisto di immobilizzazioni, a condizione che il bene oggetto dell'acquisto non sia immediatamente disponibile per l'utilizzo o la vendita; questa situazione si presenta per esempio nel caso dell'acquisto di componenti che vengono successivamente assemblati.

**Informazioni ambientali.** Sono inoltre

presenti nella comunicazione numerose chiarificazioni sull'inclusione di informazioni ambientali nei bilanci: per esempio, viene previsto che i rischi ambientali costituiscono elemento di valutazione ai fini di un accantonamento per rischi ed oneri di cui all'articolo 20 della quarta direttiva, e che questo può accadere se la società è tenuta per legge o per contratto a prevenire, ridurre o riparare eventuali danni ambientali, o esiste un impegno da parte degli organi di gestione in tal senso. Inoltre vengono esplicitate le diverse spese ambientali includendovi tra le altre lo smaltimento dei rifiuti e le iniziative atte a prevenire la formazione, la protezione delle acque superficiali e sotterranee, la difesa ed il miglioramento della qualità dell'aria, la riduzione dell'inquinamento acustico, l'eliminazione delle fonti di inquinamento negli edifici, le attività di ricerca in prodotti, materie prime o processi produttivi, ecc. più rispettosi dell'ambiente, e precisando che le spese in questione dovrebbero essere trattate nella maggior parte dei casi come spese correnti.

In ogni caso è intenzione della Commissione di emettere una separata Raccomandazione sulla rappresentazione degli aspetti ambientali nei bilanci delle imprese.

Pur non avendo alcun carattere di imperatività (la comunicazione non costituisce un obbligo di armonizzazione per i diversi paesi membri, e neppure pregiudica il potere interpretativo della Corte di Giustizia), per i professionisti contabili l'utilità dell'intervento che si è inteso esaminare è di estrema evidenza.

La Guce relativa ai conti sulle società è reperibile sul sito internet del Consiglio Nazionale all'indirizzo: "consrag.it".