Consolidato, test su criteri e controllo

Contabilità

Con il ritorno al 30 aprile per i bilanci relativi al 2021, ai gruppi resta il 30 giugno

La legge europea impone di non considerare tra i voti le azioni proprie e incrociate

A cura di
Davide Cagnoni
Angelo D'Ugo

Marzo torna il mese clou per la redazione dei bilanci 2021: quest'anno l'iter di approvazione torna al 30 aprile 2022, cioè entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio. Non è stata infatti riproposta la deroga valida per i bilanci '19 e '20 che hanno usufruito del maggior termine di 180 giorni in virtù di una norma specifica per la pandemia (articolo 106, Dl 18/2020). Il termine del 30 giugno resta invece ordinario per l'approvazione del bilancio consolidato di gruppo (articolo 2364, comma 2, del Codice civile).

Quindi, sfruttando le liste di controllo di Assirevi (9 febbraio scorso) è utile fare il punto sulle verifiche da attuare in sede di predisposizione del consolidato, tenendo altresì conto delle modifiche apportate al Dlgs 127/1991 dalla legge europea 2019-20 (articolo 24 della legge 238/2021, in vigore dal 1° febbraio 2022). Tra l'altro, mercoledì scorso l'Oic ha messo in pubblica consultazione un documento con gli emendamenti agli Oic che recepiscono le novità normative.

Sono obbligate a redigere il consolidato: le Spa, le Srl e le Sapa, che controllano un'impresa (articolo 25, Dlgs 127). Per la verifica del controllo (articolo 26) occorre rifarsi all'articolo 2359, commi 1 e 2 del Codice civile e verificare se è presente un controllo di diritto (maggioranza dei voti in assemblea ordinaria) o di fatto (voti sufficienti per un'influenza dominante).

Nel controllo di diritto la maggioranza può essere anche indiretta, se si manifesta tramite società controllate, fiduciarie e interposta persona. La legge europea, tuttavia, impone di fare attenzione alla presenza di azioni proprie: il nuovo articolo 26, comma 3-bis, prevede che per stabilire la totalità dei diritti di voto non vadano considerate le azioni proprie, le azioni incrociate (quelle della controllante detenute dalla controllata) e le azioni detenute da persone fisiche per conto di tali imprese.

Nel primo consolidato o quando si consolida una nuova società va individuata la data di consolidamento, cioè la data cui riferire i valori contabili della controllata per determinare l'esistenza di un'eventuale differenza derivante dall'eliminazione del costo della partecipazione a fronte dell'iscrizione degli elementi patrimoniali della società acquisita (articolo 33, Dlgs 127). Tale eliminazione è infatti eseguita sulla base dei valori contabili riferiti alla data di acquisizione o alla data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidamento. L'Oic 17 raccomanda che la data di acquisizione coincida con la data in cui la controllante acquisisce il controllo e non con la data in cui avviene il primo consolidamento. La differenza è rilevante. Supponiamo che una società venga acquisita al 100% il 1° aprile e consolidata per la prima volta al 31 dicembre. Se il consolidamento viene fatto al 1° aprile la differenza si determina sulla base di una situazione patrimoniale redatta a tale data e dalla medesima si consolida anche il conto economico. Consolidando, invece, al 31 dicembre, il conto economico non verrà consolidato in quanto i risultati risulteranno già inglobati nel patrimonio netto di riferimento.

Nel gruppo i criteri di valutazione devono essere uniformi ma c'è l'eccezione dello stop agli ammortamenti

La data impatta altresì sull'importo della differenza di consolidamento che origina dall'elisione della partecipazione con il patrimonio netto alla data del controllo o del primo consolidamento. Tale differenza ha un ruolo centrale. Ad esempio, se positiva, andrà imputata prioritariamente alle attività (nel limite del loro valore recuperabile) e alle passività (nel limite del loro valore di estinzione). L'eventuale residuo positivo verrà imputato ad avviamento se ci sono le condizioni per l'iscrizione dello stesso (Oic 24).

Il consolidato si effettua aggregando gli stati patrimoniali e i conti economici delle società del gruppo in base ai principi contabili. Gli amministratori devono verificare che i criteri di valutazione siano omogenei. In caso di disomogeneità, i criteri vanno uniformati nei bilanci d'esercizio delle singole imprese. Se ciò non è fattibile, l'omogeneità si ottiene mediante le rettifiche di consolidamento. Tale criterio non vale per la sospensione degli ammortamenti operata nei bilanci che, in base al documento interpretativo Oic 9, è applicabile anche ai consolidati che recepiscono gli effetti della deroga con riferimento alle singole società consolidate che se ne avvalgono nel bilancio di esercizio. In sostanza, in questo caso è eccezionalmente ammessa l'applicazione di criteri di valutazione di gruppo non omogenei (Assonime 2/2021).

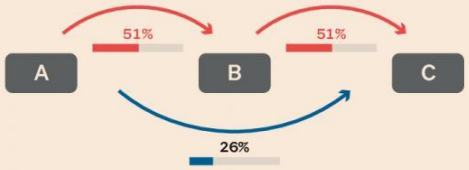
© RIPRODUZIONE RISERVATA



Gli esempi

Alcuni esempi di controllo ai fini del consolidato

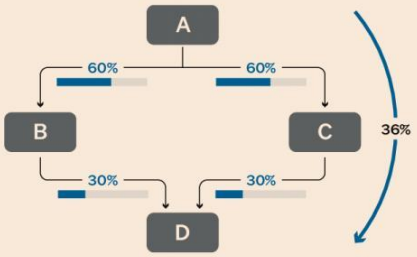
IL CONTROLLO INDIRETTO TRAMITE UNA CONTROLLATA



La società A controlla, grazie alla disponibilità del 51% dei voti/capitale esercitabili in assemblea ordinaria, la società B, la quale a sua volta controlla, nelle stesse modalità, la società C

Per effetto della proprietà transitiva del controllo, la società A controlla indirettamente anche la società C, controllando il 51% dei voti esercitabili in assemblea pur disponendo solamente il 26% del capitale sociale della stessa (effetto moltiplicativo: 51% x 51% = 26%)

IL CONTROLLO INDIRETTO TRAMITE DUE CONTROLLATE



Benché la società A detenga solamente il 36% (60% x 30% + 60% x 30%) del capitale della società D, dispone del controllo in quanto congiuntamente le società B e C, soggette al controllo della società A, dispongono della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria della società D

IL CONTROLLO TRAMITE PARTECIPAZIONI IN PIÙ RAMI



Il controllo può derivare anche a mezzo di partecipazioni «incrociate» o provenienti da più «rami». In tale caso, la società A pur non controllando direttamente la società D, per effetto del controllo sulle società B e C, quest'ultima partecipante anch'essa nella società D, controlla D stessa