

ESERCIZIO RIEPILOGATIVO - Traccia di soluzione

Foglio di lavoro - IAS/IFRS

Conto economico	Società Alfa	Società Beta	Aggregato Alfa + Beta	Rettifiche di consolidamento		Valori consolidati
				Dare	Avere	
Valore della produzione	6.000	3.500	9.500	1.200 (6) 300 (7) 500 (9)		7.500
Costi della produzione	3.500	2.000	5.500	150 (2) 100 (2) 1.500 (4)	500 (4) 1.200 (6) 500 (9)	5.050
<i>Differenza</i>	<i>2.500</i>	<i>1.500</i>	<i>4.000</i>	<i>3.750</i>	<i>2.200</i>	<i>2.450</i>
Proventi finanziari	100	250	350	100 (11)		250
Oneri finanziari	50	80	130			130
<i>Risultato ante imposte</i>	<i>2.550</i>	<i>1.670</i>	<i>4.220</i>	<i>3.850</i>	<i>2.200</i>	<i>2.570</i>
Oneri fiscali	1.150	770	1.920		75 (3) 50 (3) 500 (5) 150 (8)	1.145
<i>Risultato netto consolidato</i>	<i>1.400</i>	<i>900</i>	<i>2.300</i>	<i>3.850,0</i>	<i>2.975,0</i>	<i>1.425</i>
<i>di cui:</i>						
<i>Risultato netto di gruppo</i>						1.412,5
<i>Risultato di pertinenza dei terzi</i>						12,5
Verifica:						
Rettifiche C.e.				3.850,0	2.975,0	
Saldo				0,0	875 (13)	
Totale				3.850,0	3.850,0	

Stato patrimoniale	Società Alfa	Società Beta	Aggregato Alfa + Beta	Rettifiche di consolidamento		Valori consolidati
				Dare	Avere	
Immobili, impianti e macchinari	8.000	4.000	12.000	1.350 (1) 150 (12)	150 (2)	13.350
Terreni	0	2.000	2.000		180 (1) 20 (12)	1.800
<i>Goodwill</i>	0	0	0	3.180 (1)		3.180
Altre immobilizzazioni immateriali	2.000	2.700	4.700	270 (1) 30 (12)	100 (2) 1.000 (4)	3.900
Partecipazioni	12.000	0	12.000		12.000 (1)	
Crediti per imposte differite attive	1.000	300	1.300	90 (1) 500 (5) 150 (8) 10 (12)		2.050
Rimanenze	3.000	1.000	4.000		300 (7)	3.700
Crediti commerciali	7.000	8.000	15.000			15.000
Crediti verso controllante	0	720	720		720 (6)	0
Crediti verso controllate	500	0	500		500 (10)	0
Disponibilità liquide	1.500	1.280	2.780	500 (10)		3.280
Totale attivo	35.000	20.000	55.000	6.230	14.970	46.260
<i>Patrimonio netto della capogruppo:</i>						
Capitale sociale e riserve	16.000	9.000	25.000	8.100 (1) 900 (12)	100 (11)	16.100,0
Risultato netto dell'esercizio	1.400	900	2.300	12,5 (12) 875 (13)		1.412,5
<i>Patrimonio netto di terzi:</i>						
Capitale e riserve					980 (12)	980
Risultato netto dell'esercizio					12,5 (12)	12,5
Debiti finanziari	7.050	1.950	9.000			9.000
Fondo imposte differite	650	150	800	75 (3) 50 (3)	675 (1) 135 (1) 75 (12) 15 (12)	1.575
Debiti commerciali	6.600	6.000	12.600			12.600
Debiti verso controllate	720		720	720 (6)		0
Altri debiti	2.580	2.000	4.580			4.580
Totale passivo e netto	35.000	20.000	55.000	10.732,5	2.042,5	46.260
Verifica:						
Rettifiche Attivo				6.230,0	14.970,0	
Rettifiche Passivo e netto				10.732,5	1.992,5	
Totale				16.962,5	16.962,5	

Significato delle rettifiche:

- (1) Allocazione del costo di acquisto della partecipazione
- (2) Ammortamenti dei plusvalori
- (3) Effetti fiscali sull'ammortamento dei plusvalori
- (4) Rettifica dei costi di R&S capitalizzati
- (5) Effetti fiscali su rettifica dei costi di R&S capitalizzati
- (6) Rettifica partite reciproche su compravendita di merci
- (7) Rettifica utile infragruppo compreso nel valore delle rimanenze di merci
- (8) Effetti fiscali su rettifica utile infragruppo compreso nel valore delle rimanenze di merci
- (9) Rettifica partite reciproche su prestazione di servizi
- (10) Riconciliazione pagamento prestazione di servizi
- (11) Rettifica dividendi distribuiti da Beta ad Alfa
- (12) Interessi di minoranza
- (13) Rilevazione delle rettifiche reddituali in S.P.

ESERCIZIO RIEPILOGATIVO

Rettifiche di consolidamento – IAS/IFRS

(1) Allocazione del costo di acquisto della partecipazione

Calcolo dei minus/plusvalori patrimoniali lordi¹

Attività	Valore corrente	Valore contabile	Minus/plusvalore lordo
Terreni	1.800	2.000	- 200
Impianti	4.500	3.000	1.500
Brevetti	1.000	700	300

Rettifica: nel foglio di lavoro si imputano i minus/plusvalori lordi alle rispettive attività patrimoniali, per la quota di pertinenza della capogruppo (90%).

Effetti fiscali sui minus/plusvalori

Attività	Minus/plusvalore lordo	Aliquota	Effetto fiscale	Minus/plusvalore netto
Terreni	- 200	50%	Crediti per imposte differite attive	100
Impianti	1.500	50%	Fondo imposte differite	750
Brevetti	300	50%	Fondo imposte differite	150

Rettifica: nel foglio di lavoro si rilevano i Crediti per imposte differite attive o il Fondo imposte differite, per la quota di pertinenza della capogruppo (90%).

Calcolo del goodwill

Patrimonio netto contabile di Beta	9.000
- Minusvalore su terreni	-100
+ Plusvalore su impianti	750
+ Plusvalore su brevetti	150
Patrimonio netto di Beta a valori correnti	9.800
Costo di acquisto della partecipazione	12.000
- 90% del Pn di Beta a valori correnti	8.820
Goodwill	3.180

(2) Ammortamento dei plusvalori

Attività	Valore da amm.re	Vita utile	Quota amm.to
Impianti	1.500	10	150
Brevetti	300	3	100

¹ Nota bene: secondo l'IFRS 3 le attività diverse dal goodwill e le passività dell'acquisita devono essere espresse al fair value anche per la quota di pertinenza dei terzi.

(3) Effetti fiscali sull'ammortamento dei plusvalori

<i>Attività</i>	<i>Quota amm.to</i>	<i>Aliquota</i>	<i>Effetto fiscale positivo</i>	<i>Rettifiche</i>
Impianti	150	50%	75	Fondo per imposte differite a Oneri fiscali
Brevetti	100	50%	50	Fondo per imposte differite a Oneri fiscali

(4) Rettifica dei costi di Ricerca & Sviluppo capitalizzati

Nel Bilancio di Beta la capitalizzazione dei costi di R&S origina la seguente situazione contabile:

- in Stato patrimoniale figurano, alla voce Altre imm.ni imm.li, costi di R&S per 1.000, determinati come differenza tra il costo sostenuto di 1.500 e il Fondo amm.to di 500;
- in Conto economico (capitalizzazione a parte) figurano costi per ammortamenti pari a 500.

Diversamente, secondo i principi contabili seguiti dal gruppo, i costi di R&S devono essere "spesati nell'esercizio in cui sono sostenuti", ossia interamente imputati a Conto economico. In sede di redazione del Bilancio consolidato, si richiede pertanto di "azzerare" il valore dei *costi pluriennali* di R&S in Stato patrimoniale e di rilevarli per l'intero ammontare (pari a 1.500) in Conto economico. Ovviamente, sotto il profilo reddituale, nell'eseguire la rettifica si deve tener conto anche della rilevazione, da parte di Beta, di una quota di ammortamento che non deve figurare nel Bilancio consolidato.

(5) Effetti fiscali su rettifica dei costi di R&S

Variazione del reddito consolidato	- 1.000
* aliquota fiscale 50%	500
Effetto fiscale positivo	500

Rettifica: Crediti per imposte differite attive a Oneri fiscali

(6) Rettifica partite reciproche su compravendita di merci

Le partite reciproche da rettificare sono le seguenti:

- con riguardo al profilo reddituale, il costo di acquisto, pari a 1.200, sostenuto da Alfa e il corrispondente ricavo conseguito da Beta;
- con riguardo al profilo patrimoniale, il debito commerciale, pari a 720, di Alfa vs Beta e il corrispondente credito commerciale di Beta vs Alfa.

(7) Rettifica utile infragruppo compreso nel valore delle rimanenze di merci

Nell'operazione di vendita di merci ad Alfa, Beta ha conseguito un ricavo pari a 1.200 e "realizzato" un utile pari a 600. A fine esercizio, nel magazzino di Alfa è presente il 50% delle merci acquistate da Beta; nel proprio Bilancio, Alfa valorizza tali merci al costo di acquisto.

Ciò significa che il valore assegnato alle merci nel Bilancio di Alfa è comprensivo di una quota dell'utile conseguito da Beta "non realizzato" dal gruppo. Tale quota di utile, pari a 300, deve essere rettificata.

(8) Effetti fiscali su rettifica utile infragruppo compreso nel valore delle rimanenze di merci

Variazione del reddito consolidato	- 300
* aliquota fiscale 50%	150
Effetto fiscale positivo	150

Rettifica: Crediti per imposte differite attive a Oneri fiscali

(9) Rettifica partite reciproche su prestazione di servizi

Le partite reciproche da rettificare sono il costo per servizi, pari a 500, sostenuto da Beta e il corrispondente ricavo conseguito da Alfa.

(10) Riconciliazione pagamento prestazione di servizi

A fine esercizio, Beta ha già provveduto a rilevare l'estinzione del suo debito vs Alfa, correlato alla prestazione di servizi, e ha rilevato in Partita Doppia la corrispondente diminuzione delle Disponibilità liquide per 500. Diversamente, Alfa non ha ancora rilevato tale pagamento e, pertanto, nel suo Bilancio figura ancora il credito vs Beta per 500.

In sede di redazione del Bilancio consolidato, si rende allora necessario "riconciliare" i conti delle due società, "ripristinando" le disponibilità di cassa complessive e rettificando il credito di Alfa vs Beta.

(11) Rettifica dividendi distribuiti da Beta ad Alfa

La distribuzione di dividendi eseguita da Beta a favore di Alfa comporta le seguenti rilevazioni (rilevanti ai nostri fini):

- Alfa rileva un provento finanziario pari a 100;
- Beta rileva una diminuzione del proprio Patrimonio netto per lo stesso importo.

L'operazione, però, non dà luogo a scambi con terze economie e pertanto deve essere rettificata, con conseguente ripristino delle riserve nello Stato patrimoniale consolidato ed eliminazione del provento finanziario nel Conto economico consolidato.

(12) Interessi di minoranza

La quota di Capitale sociale e delle riserve di pertinenze delle minoranze è calcolata applicando la percentuale di partecipazione dei terzi al patrimonio netto a valori correnti di Beta:

Patrimonio netto di Beta a valori correnti	9.800
% di partecipazione dei terzi	10%
<i>Capitale e riserve di terzi</i>	980

Le rettifiche da apportare nel foglio di lavoro sono le seguenti:

- rettifica in Avere del conto Capitale e riserve di terzi, per 980;
- rettifica in Dare del conto Capitale sociale e riserve della capogruppo, per 900;
- la differenza, pari a 80, è rappresentata dai minus/plusvalori netti sulle attività patrimoniali di pertinenza della minoranza. In particolare, si rilevano:
 - o i minus/pulvalori lordi delle attività patrimoniali (calcolati al punto (1)), per la *quota di pertinenza della minoranza*;
 - o i relativi effetti fiscali (calcolati al punto (1)), anch'essi per la *quota di pertinenza della minoranza*.

La quota di utile di Beta di pertinenza delle minoranze si calcola tenendo conto della rettifica relativa all'utile infragruppo conseguito nella vendita ad Alfa delle merci che ancora giacciono nel magazzino di quest'ultima e degli ammortamenti sui plusvalori, nonché dei correlati effetti fiscali:

Utile dell'esercizio	900
- Utile infragruppo	-300
- Rilevaz.costi R&S	-1.000
- Amm.to plusvalore impianti	-150
- Amm.to plusvalore brevetti	-100
+ Effetti fiscali positivi (75 + 50 + 150 + 500)	775
Utile rettificato	125
<u>% di partecipazione dei terzi</u>	<u>10%</u>
Risultato di pertinenza dei terzi	12,5

(13) Rilevazione delle rettifiche reddituali in S.P.

Le rettifiche di consolidamento che influiscono sui valori reddituali si riflettono, inevitabilmente, anche sulla misura del Patrimonio netto di pertinenza della capogruppo, per mezzo della rilevazione del reddito dell'esercizio.

La "quadratura" delle rettifiche *Dare e Avere* del Foglio di lavoro richiede allora l'inserimento in Stato patrimoniale, e precisamente alla voce *Capitale e riserve della capogruppo*, delle rettifiche di consolidamento complessive apportate al reddito dell'esercizio.

Peraltro, la somma algebrica tra l'utile aggregato e le suddette rettifiche nette consente di pervenire alla determinazione dell'utile consolidato anche a prescindere dall'utilizzo del Foglio di lavoro.

Utile aggregato 2.300

Rettifiche di consolidamento:

- Amm.to plusvalore impianti	-150
- Amm.to plusvalore brevetti	-100
- Utile infragruppo	-300
- Dividendi percepiti	-100
- Rilevaz.costi R&S	-1.000
+ Effetti fiscali positivi	75
	50
	500
	<u>150</u>

Totale rettifiche di consolidamento -875

Utile consolidato 1.425

Di cui:

<i>Utile di pertinenza della minoranza</i>	12,5
<i>Utile di pertinenza della capogruppo (per differenza)</i>	1.412,5