



UNIONE EUROPEA

IL PARLAMENTO EUROPEO

IL CONSIGLIO

Strasburgo, 21 maggio 2013
(OR. en)

2010/0374 (COD)
LEX 1338

PE-CONS 77/12
ADD 21 REV 1

STATIS 106
ECOFIN 1090
UEM 345
CODEC 3081

**REGOLAMENTO DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO
RELATIVO AL SISTEMA EUROPEO DEI CONTI NAZIONALI
E REGIONALI NELL'UNIONE EUROPEA
(SEC 2010) (ALLEGATO A — CAPITOLO 21)**

CAPITOLO 21
RELAZIONI TRA LA CONTABILITÀ AZIENDALE
E I CONTI NAZIONALI E MISURAZIONE
DELLE ATTIVITÀ DELLE IMPRESE

21.01 La contabilità aziendale costituisce, unitamente alle indagini sui conti delle imprese, una importante fonte di informazioni sulle attività delle imprese ai fini della compilazione dei conti nazionali. In molti casi la contabilità nazionale presenta le stesse caratteristiche della contabilità aziendale, in particolare per quanto riguarda:

- a) la registrazione delle operazioni nei conti, ossia l'adozione del metodo in prospetti a due colonne;
- b) la valutazione monetaria;
- c) l'uso di saldi contabili;
- d) la registrazione delle operazioni nel momento in cui hanno luogo;
- e) la coerenza interna del sistema dei conti.

Non mancano tuttavia le differenze, perché la contabilità nazionale ha un obiettivo diverso: essa mira a descrivere in un quadro coerente tutte le attività di un paese e non soltanto quelle di un'impresa o di un gruppo di imprese. L'obiettivo di un quadro coerente in cui inscrivere tutte le entità di un'economia e le loro relazioni con il resto del mondo comporta dei vincoli ai quali non è invece assoggettata la contabilità aziendale.

21.02 Nel compilare i conti nazionali ci si attiene alle norme internazionali applicate in tutti i paesi del mondo. Lo sviluppo e l'applicazione della contabilità aziendale variano da un paese all'altro, sebbene anche per i conti delle imprese ci si stia orientando verso l'applicazione di norme internazionali comuni. L'armonizzazione a livello mondiale è iniziata il 29 giugno 1973 con la creazione del comitato IASC (International Accounting Standards Committee), incaricato di sviluppare principi contabili, denominati dapprima IAS (International Accounting Standards) e successivamente IFRS (International Financial Reporting Standards), da applicare a livello mondiale. Nell'Unione europea, dal 2005 i conti consolidati delle società quotate dell'Unione sono compilati secondo i principi IFRS.

21.03 Per informazioni dettagliate sul contenuto dei conti delle imprese e sulle loro relazioni con i conti nazionali si rinvia a manuali specializzati. Il presente capitolo risponde alle domande più comuni in sede di compilazione dei conti nazionali sulla base dei conti delle imprese e analizza questioni specifiche in merito alla misurazione delle attività delle imprese.

Norme e metodi specifici della contabilità aziendale

21.04 Per poter ricavare informazioni dalla contabilità aziendale, chi compila i conti nazionali deve conoscere i principi contabili internazionali adottati dalle società private e dalle amministrazioni pubbliche. I principi sono redatti e aggiornati, per quanto riguarda le società private, dall'International Accounting Standards Board (IASB) e, per quanto concerne le amministrazioni pubbliche, dall'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Nei paragrafi che seguono sono illustrati alcuni principi generali della contabilità aziendale.

Momento di registrazione

21.05 I conti delle imprese registrano le operazioni nel momento in cui esse sono effettuate, determinando l'insorgenza di diritti e di obbligazioni, indipendentemente dal pagamento. Si tratta di una registrazione in base al principio di competenza e non sulla base del principio di cassa. Anche i conti nazionali sono compilati applicando tale principio.

Registrazione in partita doppia e quadrupla

21.06 Nella contabilità aziendale ogni operazione dell'impresa è registrata per il medesimo importo in almeno due conti differenti, una volta nella sezione dell'attivo e una volta nella sezione del passivo. Tale sistema di registrazione a partita doppia permette di verificare la coerenza dei conti.

Nei conti nazionali per gran parte delle operazioni può essere utilizzato anche un sistema di partita quadrupla. Una operazione è registrata due volte da ciascuna delle unità istituzionali che intervengono: ad esempio, una volta come operazione non finanziaria nei conti della produzione, del reddito e del capitale e un'altra volta come operazione finanziaria associata alla variazione delle attività e delle passività finanziarie.

Valutazione

21.07 Nei conti sia aziendali sia nazionali, le operazioni sono registrate al prezzo concordato tra le parti.

Le attività e le passività sono generalmente valutate al costo originario o storico nei conti finanziari delle imprese, eventualmente in combinazione con altri prezzi, ad esempio i prezzi di mercato per le scorte. Gli strumenti finanziari vanno valutati a un prezzo congruo («fair value») che rispecchi i prezzi osservati sul mercato, servendosi, se necessario, di specifiche tecniche di valutazione.

Nei conti nazionali le attività e le passività sono registrate ai valori correnti del momento cui si riferisce il conto patrimoniale e non al valore originario.

Conto economico e stato patrimoniale

- 21.08 La contabilità aziendale prevede la redazione di due prospetti finanziari: il conto economico e lo stato patrimoniale. Il primo raggruppa le operazioni relative ai costi e ai ricavi e il secondo registra le consistenze delle attività e delle passività. Tali prospetti mostrano i saldi dei conti e le operazioni a un livello aggregato. Essi sono presentati sottoforma di conti, ciascuno dei quali è strettamente legato all'altro. Il saldo del conto economico è l'utile o la perdita di esercizio. L'utile o la perdita figurano anche nello stato patrimoniale.
- 21.09 I conti delle operazioni il cui saldo figura nel conto economico sono conti di flusso. Il loro obiettivo è quello di presentare i totali dei costi e dei ricavi di competenza dell'esercizio.
- 21.10 Lo stato patrimoniale è un conto che registra le consistenze. Esso evidenzia il valore delle attività e delle passività alla fine dell'esercizio.

Conti nazionali e conti delle imprese: questioni pratiche

21.11 Affinché i compilatori dei conti nazionali possano utilizzare i conti delle imprese su vasta scala e non soltanto in casi isolati, è necessario che siano soddisfatte alcune condizioni.

La prima condizione è l'accesso alla contabilità aziendale. Di norma, la pubblicazione dei conti è obbligatoria per le grandi imprese. Esistono basi di dati di tali conti, realizzate da organizzazioni private o pubbliche, ed è importante che i contabili nazionali vi abbiano accesso. Per quanto riguarda le grandi imprese, è generalmente possibile ottenere direttamente da esse i relativi conti.

La seconda condizione è costituita da un livello minimo di standardizzazione dei documenti contabili pubblicati dalle imprese, in quanto questo rappresenta il presupposto indispensabile per il trattamento informatico dei dati. Un elevato livello di standardizzazione spesso si accompagna con l'esistenza di un'organizzazione che raccoglie i conti presso le imprese in forma standardizzata. La rilevazione può essere organizzata su base volontaria, come nel caso di un'organizzazione incaricata di effettuare analisi dei bilanci per conto dei propri affiliati, o può essere obbligatoria per legge, come nel caso in cui l'organizzazione che raccoglie i dati di bilancio opera per conto dell'autorità tributaria. In entrambi i casi, i contabili nazionali devono richiedere l'accesso alle basi dei dati e rispettare le prescrizioni in materia di riservatezza.

- 21.12 Allorché i conti non sono compilati applicando principi standard, si possono utilizzare i dati contabili delle imprese. In molti paesi alcuni settori dell'economia sono dominati da un numero ristretto di grandi imprese e i conti di tali imprese possono essere utilizzati ai fini della compilazione dei conti nazionali. Informazioni utili possono essere ricavate anche dalle note integrative, in particolare maggiori dettagli o indicazioni sul modo in cui interpretare le voci nei conti.
- 21.13 Le indagini sui conti delle imprese costituiscono l'altra importante fonte di dati per i conti nazionali sulle attività delle imprese. Tali indagini forniscono risultati soddisfacenti nel caso in cui le domande poste siano compatibili con le variabili e i concetti di contabilità aziendale. Un'impresa fornisce infatti informazioni attendibili solo se sono basate sul suo sistema informativo interno. Le indagini sulle imprese sono generalmente necessarie anche in quei casi in cui i contabili nazionali hanno accesso alle basi di dati di bilancio, perché le informazioni ivi contenute difficilmente sono dettagliate in misura tale da soddisfare tutte le loro esigenze.

- 21.14 La globalizzazione complica la possibilità di utilizzare la contabilità aziendale per la compilazione dei conti nazionali. Per essere utile, la contabilità aziendale deve essere redatta su base nazionale ma così potrebbe non essere allorché una impresa ha consociate estere. Se l'attività di un'impresa si estende al di fuori dei confini nazionali, sono necessarie alcune correzioni per creare un quadro nazionale basato sui conti delle imprese. Le imprese devono alimentare la base di dati dei bilanci con conti compilati su base nazionale, oppure le rettifiche per permettere la redazione dei conti delle imprese su base nazionale. Nel caso in cui i dati contabili siano rilevati presso le imprese dall'autorità tributaria, questa richiede generalmente che i dati siano forniti su base nazionale in modo da consentirle di calcolare l'imposta sugli utili. È questo il caso più favorevole per l'uso della contabilità aziendale nei conti nazionali.
- 21.15 Un'altra condizione pratica è che l'esercizio corrisponda al periodo di riferimento dei conti nazionali. Per i conti annuali si tratta generalmente dell'anno civile. È auspicabile quindi che, ai fini di un miglior utilizzo della contabilità aziendale, l'esercizio della maggior parte delle imprese inizi il 1° gennaio. Le imprese sono libere di scegliere altre date di inizio dell'esercizio. Se per le operazioni corrispondenti ai flussi nei conti nazionali è spesso accettabile ricreare i conti sulla base dell'anno civile, combinando parti di due successivi esercizi, per i conti patrimoniali tale metodo fornisce risultati meno soddisfacenti, in particolare per le poste soggette a rapide oscillazioni nel corso dell'anno. Le grandi imprese compilano spesso conti trimestrali, ma solo raramente questi sono rilevati su base sistematica.

Transizione dalla contabilità aziendale ai conti nazionali: l'esempio delle imprese non finanziarie

21.16 L'utilizzo dei dati contabili delle imprese non finanziarie ai fini della compilazione dei conti nazionali richiede numerosi aggiustamenti. Tali aggiustamenti possono essere suddivisi in tre categorie: aggiustamenti concettuali, aggiustamenti volti ad assicurare la coerenza con i conti degli altri settori e aggiustamenti intesi ad assicurare l'eshaustività dei dati.

Aggiustamenti concettuali

21.17 Aggiustamenti concettuali si rendono necessari perché i conti delle imprese non sono basati esattamente sugli stessi concetti adottati nei conti nazionali e, anche nei casi in cui tali concetti sono simili, possono essere differenti i criteri di valutazione. Vengono forniti di seguito alcuni esempi di aggiustamenti concettuali in sede di calcolo della produzione.

- a) **Aggiustamento per la transizione ai prezzi base** — Il fatturato delle imprese è generalmente al netto dell'IVA, ma include spesso le imposte sui prodotti. Per contro, solo raramente i contributi ai prodotti sono inclusi nel fatturato. È pertanto necessario correggere i dati di contabilità aziendale, detraendo le imposte sui prodotti e aggiungendo i contributi ai prodotti, al fine di ottenere una stima della produzione a prezzi base.

- b) Premi di assicurazione — I premi di assicurazione pagati dalle imprese rientrano fra i loro costi intermedi, ma i conti nazionali ne richiedono la loro distinzione in tre componenti: i premi netti, il servizio di assicurazione e i premi supplementari. Poiché solo la parte corrispondente al servizio si configura come consumo intermedio, si opera una rettifica detraendo i premi netti e i premi supplementari dall'importo lordo dei premi.

Aggiustamenti volti ad assicurare la coerenza con i conti degli altri settori

21.18 Ai fini della compilazione dei conti nazionali è necessario che i conti delle imprese siano coerenti con quelli di altre imprese e delle unità di altri settori istituzionali. Le imposte e i contributi valutati sulla base dei conti delle imprese devono essere pertanto coerenti con quelli percepiti o erogati dalle amministrazioni pubbliche. Nella pratica ciò non avviene ed è pertanto necessario fissare una regola per assicurare la coerenza. Normalmente le informazioni fornite dalle amministrazioni pubbliche sono più attendibili di quelle provenienti dalle imprese e i dati di contabilità aziendale sono di conseguenza rettificati.

Esempi di aggiustamenti intesi ad assicurare l'esaustività dei dati

21.19 Si procede ad aggiustamenti dei dati di contabilità aziendale al fine di garantirne l'esaustività, ad esempio, nei casi di mancanza di fonti statistiche, di evasione e di esenzione dalla dichiarazione dei contributi sociali e fiscali.

Seguono alcuni esempi di aggiustamenti particolari.

- a) Evasione in merito alla produzione venduta e alle vendite dei beni acquistati per la rivendita — Le imprese possono sottostimare il valore delle vendite allo scopo di evadere le imposte: si procede pertanto a una rettifica delle dichiarazioni sulla base delle informazioni fornite dagli uffici delle imposte.
- b) Redditi in natura — I redditi in natura rappresentano una retribuzione dei lavoratori dipendenti nella forma di beni e servizi forniti gratuitamente. Se la produzione e i redditi in questione non sono registrati nei conti delle imprese, si procede a una rettifica dei dati contabilizzati prima di utilizzarli nella compilazione dei conti nazionali. Nel caso di lavoratori alloggiati gratuitamente, si include nella produzione e nei redditi da lavoro dipendente una stima dei corrispondenti canoni di affitto se questi non sono già inclusi nei conti delle imprese.
- c) Mance — Se i lavoratori dipendenti ricevono mance dai clienti dell'impresa, queste devono essere considerate parte del fatturato e quindi della produzione. Le mance non registrate come produzione e come redditi da lavoro dipendente nei conti delle imprese sono stimate e la produzione e i redditi sono rettificati per la compilazione dei conti nazionali.

Questioni specifiche

Guadagni e perdite in conto capitale

- 21.20 I guadagni e le perdite in conto capitale costituiscono una delle principali difficoltà da affrontare nel passaggio dai conti delle imprese ai conti nazionali, essenzialmente a causa della natura delle informazioni disponibili attraverso la contabilità aziendale. Ad esempio, i consumi intermedi di materie prime possono derivare non da un acquisto diretto, bensì da un prelievo dalle consistenze. Nei conti nazionali i prelievi dalle consistenze sono valutati ai prezzi correnti di mercato, mentre nei conti delle imprese sono valutati al costo storico, ossia al prezzo dei beni al momento del loro acquisto. In contabilità nazionale, la differenza tra i due prezzi costituisce un guadagno o una perdita in conto capitale.
- 21.21 Eliminare i guadagni o le perdite in conto capitale sulle consistenze non è facile perché è necessario disporre di numerose informazioni contabili supplementari e formulare molte ipotesi. Le informazioni rilevate devono riferirsi sia alla natura dei prodotti nelle consistenze, sia alla variazione dei prezzi nel corso dell'anno. Dato che le informazioni disponibili sulla natura dei prodotti si riferiscono più spesso alle vendite e agli acquisti che alle consistenze stesse, è necessario basare le stime su modelli la cui pertinenza è difficile da verificare. Pur con tutte le sue imprecisioni, tuttavia, questo esercizio rappresenta il prezzo da pagare per poter utilizzare i dati di contabilità aziendale.

21.22 Le valutazioni delle attività al «fair value» forniscono un quadro migliore dello stato patrimoniale rispetto alle valutazioni al costo storico, ma richiedono anche una maggiore mole di dati sui guadagni o sulle perdite in conto capitale.

Globalizzazione

21.23 La globalizzazione rende più difficile l'utilizzo della contabilità aziendale quando le imprese hanno filiali all'estero. Le attività esercitate al di fuori del territorio nazionale devono essere escluse dai conti delle imprese, affinché questi possano essere utilizzati ai fini della compilazione dei conti nazionali. Tale esclusione è difficile da operare, salvo nel caso in cui la normativa fiscale imponga alle imprese la pubblicazione di conti limitati esclusivamente alle loro attività sul territorio nazionale. L'esistenza di gruppi multinazionali comporta problemi di valutazione, dato che gli scambi tra le consociate possono essere effettuati sulla base di prezzi non osservati sul mercato bensì fissati in modo da ridurre al minimo gli oneri fiscali complessivi. I contabili nazionali effettuano degli aggiustamenti per allineare ai prezzi di mercato i prezzi delle operazioni intragruppo. Nella pratica ciò è reso estremamente difficile dalla mancanza di informazioni e dalla mancanza di valori di mercato comparabili per alcuni prodotti altamente specializzati. Gli aggiustamenti possono essere effettuati soltanto in casi eccezionali, sulla base di analisi condivise dagli esperti del settore in questione.

21.24 La globalizzazione ha contribuito alla reintroduzione della registrazione delle importazioni e delle esportazioni sulla base del trasferimento di proprietà delle merci, anziché del loro movimento fisico. Ciò accresce l'idoneità della contabilità aziendale a essere utilizzata ai fini della compilazione dei conti nazionali, in quanto i conti sia delle imprese sia nazionali sono entrambi basati sul principio del trasferimento di proprietà delle merci anziché del loro movimento fisico. Se una impresa incarica della lavorazione dei suoi prodotti una impresa stabilita al di fuori del territorio economico nazionale, i conti delle imprese costituiscono una base appropriata per servire da fonte di dati per i conti nazionali. Se questo può essere utile, restano tuttavia numerose aree di criticità nella stima delle imprese multinazionali ai fini della compilazione dei conti nazionali.

Fusioni e acquisizioni

21.25 La ristrutturazione delle imprese provoca la comparsa e la scomparsa di attività e passività finanziarie. Se una società scompare in quanto entità giuridica indipendente perché è stata assorbita da una o più società, tutte le attività e le passività finanziarie, comprese le azioni e le altre partecipazioni esistenti tra tale società e quella o quelle che l'hanno assorbita, scompaiono dal sistema dei conti nazionali. Tale scomparsa è registrata nella rubrica «Variazioni nella classificazione dei settori e variazioni della struttura delle unità istituzionali» nel conto delle altre variazioni di volume delle attività e delle passività.

- 21.26 Per contro, l'acquisto di azioni e di altre partecipazioni di una società nel quadro di una fusione è registrato come una operazione finanziaria tra la società acquirente e il precedente proprietario. La sostituzione delle azioni esistenti con azioni della società incorporante o della nuova società deve essere registrata come rimborso di azioni, accompagnato dall'emissione di nuove azioni. Le attività/passività finanziarie in essere tra la società incorporata e i terzi restano invariate e sono trasferite alla o alle società incorporanti.
- 21.27 In caso di scorporo di una società in due o più unità istituzionali, le nuove attività e passività finanziarie (comparsa di attività finanziarie) sono registrate nella rubrica «Variazioni nella classificazione dei settori e variazioni della struttura delle unità istituzionali».
-