

La Differenza di consolidamento secondo la normativa italiana e internazionale

- Costo di acquisto = **10.000.000**
- Patrimonio netto contabile controllata = **10.000.000**
- Quota partecipazione nella controllata = **80%**
- Δ valore corrente/valore contabile terreno di B = **3.000.000**

Normativa italiana

- Costo di acquisto = **10.000.000** \leftrightarrow % Pn contabile controllata **8.000.000**
- Differenza di consolidamento $10.000.000 - 8.000.000 = 2.000.000$
- Differenza di consolidamento interamente allocata al terreno
- Nell'attivo di Stato patrimoniale, iscrizione del Terreno a 12.000.000

Ias/Ifrs

- Patrimonio netto controllata a fair value = $10.000.000 + 3.000.000 = 13.000.000$
- Costo di acquisto = **10.000.000** \leftrightarrow % Pn controllata a fair value **10.400.000**
- Differenza di consolidamento **-400.000**, imputata a Ce come provento (previa verifica della correttezza delle determinazioni)
- Nell'attivo di Stato patrimoniale, iscrizione del Terreno a *fair value* (13.000.000).

La differenza *negativa* di consolidamento nella normativa italiana

- Costo di acquisto = **20.000**
 - Patrimonio netto contabile controllata = $12.000 + 12.000 + 6.000 = 30.000$
 - Quota partecipazione nella controllata = **70%**
-
- Costo di acquisto = **20.000** ↔ % Pn contabile controllata **21.000**
 - Differenza di consolidamento $20.000 - 21.000 = -1.000$
 - In ipotesi di attribuibilità ad avviamento negativo, la differenza negativa di consolidamento è iscritta nel *fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri*.
 - Nel caso in cui la differenza negativa di consolidamento non dipenda da sopravvalutazione e/o una sottovalutazione rispettivamente delle attività e delle passività di Figlia e non sia neppure attribuibile ad avviamento negativo, la stessa è iscritta nel Patrimonio netto come *riserva di consolidamento*.

La differenza *positiva* di consolidamento nella normativa italiana e internazionale

Valori di Stato patrimoniale	Madre	Figlia	Aggregato	Rettifiche		Consolidato
				Dare	Avere	
Partecipazioni	20.000	-	20.000		20.000	0
Macchinari	6.000	-	6.000	1.600	80	7.520
Altre attività	26.000	38.000	64.000			64.000
Differenza di consolidamento	-	-	0	900	45	855
			90.000			72.375
Debiti	22.000	25.500	47.500			47.500
Capitale sociale	16.000	10.000	26.000	10.000		16.000
Riserve	6.000	6.000	12.000	6.000		6.000
Risultato netto	2.000	2.500	4.500	1.625		2.875
			90.000	20.125	20.125	72.375

Valori di Conto economico	Madre	Figlia	Aggregato	Rettifiche		Consolidato
				Dare	Avere	
Ricavi	40.000	30.000	70.000	22.500		47.500
Ammortamento macchinari	-	2.000	2.000	80	1.500	580
Ammortamento diff.cons.residua	-	-	-	45		45
(Altri) costi	38.000	25.500	63.500		19.500	44.000
Risultato netto	2.000	2.500	4.500		1.625	2.875
				22.625	22.625	

- Ammortamento maggior valore macchinari: $1.600 \times 20\% \times 3/12 = 80$
- Ammortamento differenza di consolidamento residua, attribuibile ad avviamento: $900 \times 20\% \times 3/12 = 45$

N.B.: Una determinazione più raffinata dell'ammortamento del maggior valore del macchinario richiederebbe di determinare lo stesso verificando la vita utile residua del macchinario. Tale vita utile, tenuto conto che:

- il valore lordo del macchinario è pari a 10.000;
- la quota di ammortamento annua è pari a 2.000;
- il fondo di ammortamento al 31.12.200x è pari a 4.000,

è stimabile in anni 3. A fronte di questa stima, occorre procedere come segue:

maggior valore del macchinario $1.600 / \text{vita utile residua } 3 = \text{quota annua } 533,33$; quota di competenza dell'esercizio $533,33 \times 3/12 = 133,33$.

In caso di applicazione degli Ias/Ifrs e ipotizzando un valore recuperabile dell'avviamento al termine del 200x pari a 1.000, il risultato netto di gruppo sarebbe – rispetto a quanto visto per la normativa nazionale – superiore nella misura dell'importo dell'ammortamento della differenza di consolidamento residua; questo perché:

- a) l'avviamento non è oggetto di ammortamento;
- b) nel caso in esame, l'*impairment test* dell'avviamento, realizzato attraverso il confronto tra il valore di carico (900) e il valore recuperabile (1.000), non impone una svalutazione dello stesso.