



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona



COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

# Il Bilancio Consolidato Negli Enti Locali

**Relatori: Corrado Mancini      Graziano Adami**

**Verona 24 luglio 2018**

# Il bilancio consolidato

## NORMATIVA DI RIFERIMENTO

il “Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli Enti Locali” (D.Lgs. 267/2000) agli artt. 152, co. 2, e 230, co. 6;

**il d. lgs. 118/2011** dall’artt. 11-bis all’11-quinquies;

allegati 4/3 e 4/4 Principi Contabili Applicati alla contabilità economico patrimoniale ed al Bilancio Consolidato

i Principi contabili nazionali emanati dall’Organismi Italiano di Contabilità: OIC 17;

i Principi contabili internazionali (IAS/IFRS) per il settore privato: IAS 27;

## IL BILANCIO CONSOLIDATO E' ANCHE L'OCCASIONE PER VERIFICARE:

L'ESERCIZIO DEI CONTROLLI art. 147-quater, d.lgs. n. 267/2000

C. Conti sez. Autonomie, N. 13/SEZAUT/2018/FRG

Solo l'effettiva applicazione dell'art.147-quater del Tuel costituisce la premessa per una dialettica costante tra l'Ente proprietario e la società, in odine al sistema di governance da attuare, **sia che la copertura degli obiettivi si espanda fino all'estremo del controllo analogo delle società in house, sia che si riduca alle verifiche minime delle partecipazioni polverizzate.**

..Il controllo sugli organismi partecipati ha come indispensabile **presupposto la redazione del bilancio consolidato...**

C. Conti sez. Autonomie, n. 27/SEZAUT/2017/FRG

Si sottolinea che le verifiche di tipo interno riguardano **l'intero universo degli organismi partecipati**, benché l'art. 147-quater sia intitolato "Controlli sulle società partecipate non quotate". Ciò è avvalorato anche dalla previsione dell'art. 147-quinquies, co. 3, d.lgs. n. 267/2000, secondo cui: **"Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni "**

C. Conti, Sez. reg. contr. Veneto n. 181/2015/PRSP

«l'intera durata della partecipazione deve essere accompagnata dal diligente esercizio di quei compiti di **vigilanza**, **d'indirizzo** e di **controllo** che **la natura pubblica del servizio** (e delle correlate risorse), e **la qualità di socio** comportano.



1) individuazione del G.A.P. nonché dell'area di consolidamento

2) invio delle comunicazioni ai componenti del G.A.P. relative alla loro inclusione nell'area di consolidamento, contenete le istruzioni della capogruppo ai fini della redazione del bilancio consolidato

3) ricezione da parte dei soggetti consolidati delle informazioni richieste nonché della riclassificazione del loro bilancio secondo gli schemi allegati al D.Lgs. 118/2011

7) aggregazione voce per voce delle diverse poste rettificata dei conti economici e stati patrimoniali, applicando correttamente il metodo di consolidamento previsto (metodo proporzionale o integrale);

## LE FASI DEL BILANCIO CONSOLIDATO

4) attività preliminari finalizzate a rendere uniformi i bilanci di partenza, da porre attenzione al fatto che si fa riferimento anche a normative diverse

5) eliminazione delle partite infragruppo previo allineamento dei loro valori contabili al fine di assicurare un'adeguata corrispondenza delle partite

6) elisione del valore della partecipazione iscritta nel bilancio dell'ente locale in contropartita della corrispondente quota del patrimonio netto, con l'eventuale emersione delle differenze di consolidamento da iscriverne nel bilancio consolidato

8) redazione della relazione sulla gestione che contiene la nota integrativa e relazione dell'organo di revisione



## Il calendario dei termini (1)

L'amministrazione pubblica capogruppo:

- In sede di DUP individua il GAP e il perimetro di consolidamento;
- comunica agli enti, alle aziende e alle società che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio e ne trasmette l'elenco;
- impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato;
- ad esercizio concluso delibera gli elenchi definitivi di GAP e perimetro di consolidamento con riferimento al 31 dicembre;



## Il calendario dei termini (2)

- entro il 30 aprile 2018: approvazione conto economico e conto del patrimonio dell'ente;
- entro il 20 luglio 2018, termine ultimo per l'invio dei dati da parte degli organismi rientranti nel periodo di consolidamento, (entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio massimo entro 20 luglio), verifica dell'irrilevanza ed eventuale modifica del perimetro di consolidamento;
- entro il 31 agosto 2018 (stimato), termine per l'approvazione da parte della Giunta dello schema di consolidato, al fine di consentire l'invio ai revisori e l'acquisizione della prescritta relazione;
- entro il 20 settembre 2018 (stimato), termine per il rilascio da parte dei revisori della suddetta relazione;
- entro il 30 settembre 2018, termine per l'approvazione del bilancio consolidato;
- entro il 30 ottobre 2018, termine invio dati alla Bdap.

## ALCUNE NOVITA' INTRODOTTE DAL D.M. 11 AGOSTO 2017

### Natura e finalità del bilancio consolidato:

viene modificato il paragrafo 1 e viene precisato che Bilancio consolidato è **un documento contabile a carattere consuntivo...**

Il bilancio consolidato è predisposto dall'ente capogruppo, **che ne deve coordinare l'attività.**

...«Il bilancio consolidato è quindi lo strumento **informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari** del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che **assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna**, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione».

### C. Conti sez. Autonomie n. 27/SEZAUT/2017/FRG

La “centralità del bilancio consolidato” è **funzionale al rispetto dei vincoli di finanza pubblica**, poiché consente di raggiungere l’obiettivo della “neutralità” del bilancio rispetto al fenomeno delle esternalizzazioni.

...trova corrispondenza nella normativa comunitaria (direttiva n. 2011/85/UE) ...gli Stati membri si dotano di sistemi di contabilità pubblica che coprono tutti i settori dell’amministrazione pubblica...fondati sul principio di competenza.

### Corte di Cassazione, sez. V Penale, n. 24878/17 depositata il 19 maggio 2017

..il reato di falso in bilancio è assorbito da quello di falso ideologico

Il bilancio di un ente pubblico territoriale, quale è un Comune, è un atto pubblico...comporta una serie di atti interni che possono a loro volta essere il frutto di un falso, materiale o ideologico.



### Coinvolgimento più dinamico dei componenti del gruppo:

il bilancio consolidato supera le divisioni rappresentate dalle singole persone giuridiche di enti, istituzioni, società ecc., che **vengono di fatto assimilate a settori operativi del “gruppo amministrazione pubblica”** dell'ente locale e che **devono rispettare il principio contabile seguendo le istruzioni della capogruppo e collaborare fattivamente** per la riuscita, nei risultati e nei tempi, del processo di consolidamento. È necessario - e quanto mai opportuno - che la capogruppo richieda agli enti strumentali che adottano la contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo non solo **le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato** secondo i principi contabili e lo schema previsti dal Dlgs n. 118/2011 (**se non presenti nella nota integrativa**) ma anche che le stesse forniscano alla capogruppo **la riclassificazione del proprio stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al Dlgs n. 118/2011.**

### L'informativa da rendere in nota integrativa:

la procedura di consolidamento presuppone che ognuna delle entità da consolidare abbia **rispettato le direttive di consolidamento impartite dalla capogruppo**. Qualora non sia presente tale presupposto in una delle entità del gruppo amministrazione pubblica è necessario **indicare nella nota integrativa** del bilancio consolidato:

- gli enti e le società che **non hanno rispettato le direttive** di consolidamento e le eventuali **motivazioni**;
- le **procedure e le ipotesi di lavoro adottate** per elaborare il bilancio consolidato nei casi di mancato rispetto delle direttive di consolidamento.



## L'attività di riconciliazione propedeutica all'elisione dei rapporti intercompany:

il bilancio consolidato deve includere **soltanto le operazioni** che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato **con i terzi estranei al gruppo**.

Devono essere **eliminati** in sede di consolidamento le **operazioni** e i **saldi reciproci**, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo. Pertanto le attività da compiere prima del consolidamento riguardano sia la **riconciliazione dei saldi contabili reciproci** (crediti/debiti e costi/ricavi) che le rettifiche di consolidamento per le **operazioni infra – gruppo** attraverso le quali verranno evidenziate:

1. Le operazioni avvenute nell'esercizio **all'interno del gruppo amministrazione pubblica** distinguendo per tipologia (rapporti finanziari debito/credito; acquisti/vendite beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti in c/c capitale e di parte corrente);
2. le **modalità di contabilizzazione** delle operazioni che si sono verificate con individuazione della corrispondenza dei saldi reciproci;
3. la **presenza di eventuali disallineamenti** con i relativi adeguamenti dei valori delle poste attraverso le scritture contabili.



## La nuova definizione di irrilevanza dei bilanci: (1)

con la modifica del principio contabile viene stabilito che:

a) a decorrere dal 2018, con riferimento al bilancio consolidato riferibile **all'esercizio 2017**:

- in caso di **Patrimonio Netto negativo**, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai due soli parametri restanti;
- sono sempre considerati rilevanti (e quindi non escludibili dal bilancio consolidato) gli enti e le società **totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto** da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione.

b) a decorrere dal 2019, con riferimento al bilancio consolidato **riferibile all'esercizio 2018**, l'irrilevanza dei bilanci dei componenti del gruppo è ricondotta **alla minore soglia del 3%** rispetto ai corrispondenti parametri dell'amministrazione capogruppo (sia essa Ente locale, Regione o Provincia autonoma).

Diversamente dal passato, la valutazione di irrilevanza **deve essere formulata non solo con riferimento al singolo ente/società** ma anche **all'insieme degli enti/società ritenuti scarsamente significativi** al fine di evitare che l'insieme di più situazioni modeste sfugga all'informativa del consolidamento: lo scopo è quello di evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo.



## La nuova definizione di irrilevanza dei bilanci: (2)

c) a decorrere dal 2019, con riferimento al bilancio consolidato riferibile **all'esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10%** rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria dell'amministrazione capogruppo.

Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10%, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza a una incidenza inferiore al 10%.

## Le modifiche allo schema di bilancio

le modifiche apportate dalla Commissione Arconet al nuovo schema di bilancio consolidato contenuto nell'Allegato 11 al Dlgs 118/2011 e che si applicheranno a decorrere dal 2018 con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio 2017:

- a) nell'attivo patrimoniale è stata soppressa la voce «diritti reali di godimento»;
- b) nel passivo patrimoniale sono state introdotte alcune riserve indisponibili;
- c) nel conto economico è stata soppressa la nota finale.



## OBBLIGATORIETA' DEL BILANCIO CONSOLIDATO

- Il BC è **obbligatorio** dall'esercizio 2016, con riferimento all'esercizio 2015, per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1 del decreto, con le seguenti eccezioni:
    - gli enti non sperimentatori possono rinviare l'adozione del BC all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016;
    - i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti sono tenuti alla predisposizione del BC a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento 2017.
- Tuttavia se questi comuni **non hanno adottato la contabilità economico-patrimoniale nei rendiconti 2017 non dovranno fare il bilancio consolidato**, per il medesimo esercizio a seguito del rinvio dell'obbligo di adozione della contabilità economico-patrimoniale.

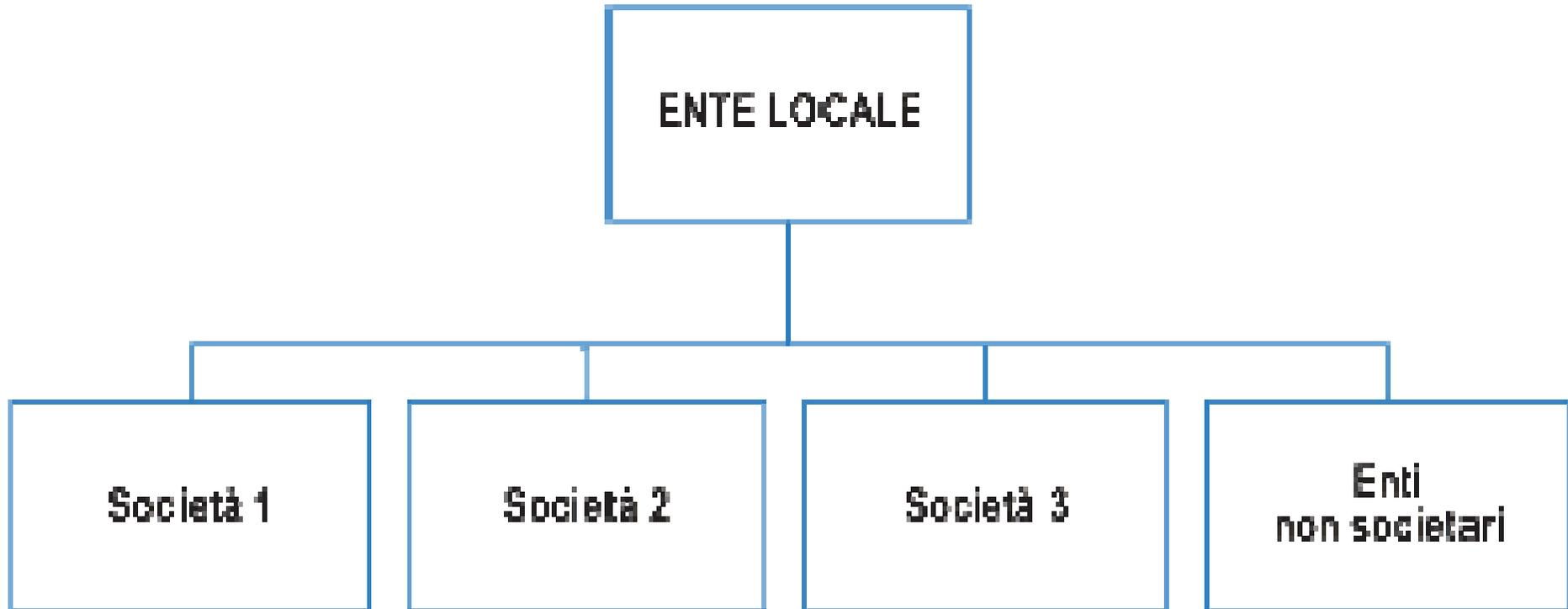


# Il gruppo «Amministrazione pubblica»

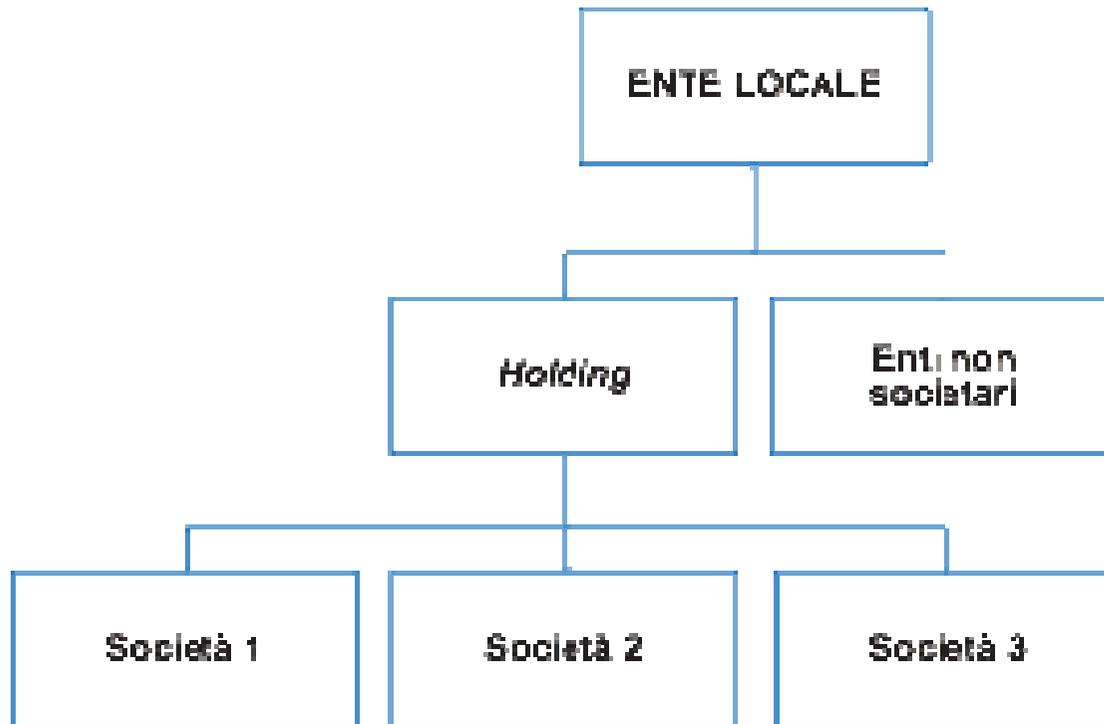
- Il gruppo “amministrazione pubblica” (GAP) comprende gli **organismi strumentali**, gli **enti strumentali**, **le società controllate e partecipate** da un’amministrazione pubblica.
- La definizione del GAP fa riferimento ad una nozione di **controllo di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”** (anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate) ed a una nozione di **partecipazione**
- Ai fini dell’inclusione nel GAP, non rileva la forma giuridica né la differente natura dell’attività svolta dall’ente strumentale o dalla società.

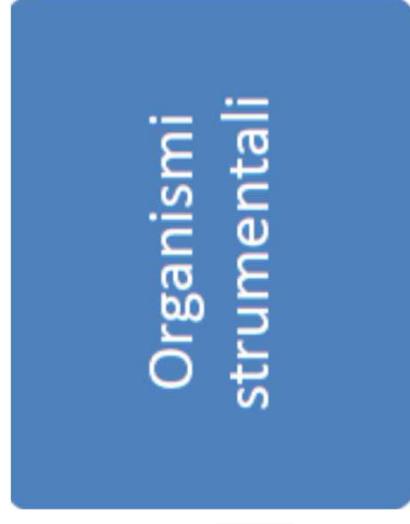


# Gruppo tradizionale



# Gruppo holding





1. **organismi strumentali**: articolazioni organizzative della capogruppo, pertanto già compresi nel rendiconto consolidato della stessa (es. istituzione)

per organismi strumentali delle regioni e degli enti locali si intendono le loro **articolazioni organizzative**, anche a livello territoriale, **dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalita' giuridica**. Le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le **istituzioni** di cui all'art. 114, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono organismi strumentali.

Gli organismi strumentali sono distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio.

2. **enti strumentali controllati**



Comune ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali

Comune esercita, direttamente o indirettamente la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali

Comune ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione

Comune ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda

**Ente strumentale controllato**

Comune esercita un'influenza dominante

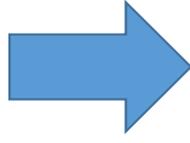


3. **enti strumentali partecipati**: enti pubblici e privati e aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di controllo (punto 2)
  
4. **società controllate**: con riferimento agli esercizi 2015 – 2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

A tal fine, per società quotate si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.

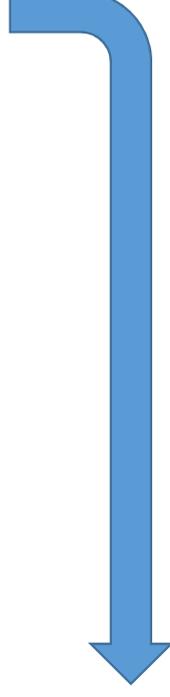


Comune ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria



**Società controllate**

Comune esercita un'influenza dominante tramite i voti in assemblea o contratti



**5 società partecipate:** società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. A decorrere dal 2019, con riferimento all'esercizio 2018 la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

**6 gruppi intermedi** di amministrazioni pubbliche o di imprese: il BC sarà predisposto aggregando anche i BC dei gruppi intermedi.

Non sono comprese nel perimetro di consolidamento gli enti e le aziende per i quali sia stata avviata una **procedura concorsuale**, mentre sono compresi gli **enti in liquidazione**.



# INFLUENZA DOMINANTE

Si ha in virtù di contratti o clausole statutarie

Devono incidere significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni)

Il controllato svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante

I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende, che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

L'attività si definisce prevalente se l'ente controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi



## Predisposizione degli elenchi

Per consentire la preparazione del BC, gli enti capogruppo predispongono due distinti elenchi, che comprendono:

- a) gli enti, le aziende e le società che compongono il GAP, evidenziando quelli che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese → **gruppo pubblico**
- b) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel BC → **area di consolidamento**



Non tutti gli enti, aziende e società del gruppo “amministrazione pubblica” dovranno essere compresi nel consolidato



## CORTE DEI CONTI SEZ. REG. Piemonte N. 19/2018/SRCPIE/PAR

...tale ampliamento del perimetro del consolidamento si fonda su una **valutazione legale di rilevanza**, che si discosta dai **criteri quantitativi** e si ricollega alla **natura di società in house** o di ente comunque destinatario di un **affidamento diretto** e, dunque, **all'origine pubblica delle risorse gestite dalla società o dall'ente**.

..tali soggetti non solo confluiscono nel **gruppo amministrazione pubblica**, ma rientrano anche nel **perimetro del consolidamento**

Peraltro ciò vale anche nel caso in cui **l'affidamento diretto non sia stato effettuato dall'ente locale direttamente**, ma da un ente strumentale dallo stesso partecipato (quale poteva configurarsi, ad esempio, **un'autorità di ambito territoriale ottimale** ai fini dell'affidamento della gestione del servizio idrico integrato), in quanto **gli enti strumentali partecipati** dagli enti locali **rientrano**,

in base alle norme di cui al paragrafo 2 dell'allegato 4/4, così come modificate dal d.m. 11.8.2017, **nel gruppo amministrazione pubblica**.

## CORTE DEI CONTI SEZ. REG. Lombardia N. 64/2017/PAR

..l'ambito soggettivo individuato dalle norme sembra avere l'obiettivo di includere nel consolidamento **tutti quegli enti strumentali i cui bilanci possono impattare sulla situazione economico-patrimoniale dell'ente locale** (cfr. art. 11-bis, comma 1, 11-ter, e paragrafi 2 e 3 dell'Allegato 4/4 al d.lgs. n. 118 del 2011).

...la lettera dell'art. 11-ter del d.lgs. n. 118 del 2011, in particolare alla luce di quanto precisato dal pertinente paragrafo del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, sembra **includere nel gruppo amministrazione pubblica, anche le fondazioni di partecipazione**.

...la definizione legislativa non richiede, in questo caso, né la concorrente presenza della **nomina di amministratori** (e, tantomeno, della loro maggioranza), **né la capacità**, da parte dell'ente locale partecipante, **di influenzare le scelte amministrativo-gestionali** del soggetto partecipato.



## Volendo schematizzare

gli organismi esterni che possono comporre il gruppo comunale sono:

1. Società di capitali;
2. Società consortili;
3. Società cooperative;
4. Istituzioni;
5. Aziende Speciali;
6. Consorzi;
7. Fondazioni, comprese quelle di partecipazione;
8. Associazioni;
9. Asp;
10. Enti pubblici;
11. A.T.O.



- Le **fondazioni rientrano nel gruppo amministrazione** pubblica se sussistono le condizioni previste dal paragrafo 2 del principio contabile 4/4 o partecipate in assenza delle condizioni di controllo. Rientrano pertanto nel GAP e, se non irrilevanti secondo il paragrafo 3.1 del medesimo principio contabile, vanno ricomprese anche nel 2° elenco, quello dell'area di consolidamento.
- Un **consorzio** cui il Comune delega le **funzioni socio assistenziali** è un **ente strumentale** ai sensi dell'art. 11 ter del d. lgs. 118/11. Pertanto, ai fini dell'inclusione nel GAP degli enti strumentali **non rileva la natura dell'Ente strumentale, né l'oggetto della sua attività**.
- Le **IPAB** per le quali l'Ente ha **potere di nomina o revoca del Cd'A** sono da includere nel GAP come enti strumentali controllati e, se non irrilevanti, nell'area di consolidamento.
- Per ritenere che un **ente sia controllato** è sufficiente **una sola delle caratteristiche** previste dal punto 2) del paragrafo 2 del principio contabile 4.4 allegato al D.lgs. 118/11.

- I *consorzi, i consigli di bacino e gli ex ato*, sono enti strumentali, controllati o partecipati, pertanto rientrano nell'area di consolidamento in base al sussistere o meno dei requisiti previsti dal punto 2 del principio contabile del bilancio consolidato.
- I *consorzi per la gestione dei rifiuti* sono enti strumentali e vanno compresi nel GAP. I consorzi in contabilità finanziaria, applicando le regole previste per gli enti locali ai sensi dell'art. 2 del Tuel, adottano la contabilità economico-patrimoniale secondo le disposizioni del principio contabile 4.3 allegato al d.lgs. 118/11
- In caso di *ASP* costituita dalla fusione di due Asp i cui soci (comuni) hanno conferito i servizi sociali ad un'Unione; considerando che con Decreto Regionale l'Unione è stata individuata quale socia, al 36%, della nuova ASP (al posto dei comuni conferitori). Fra i soci ASP ci sono due parrocchie (che sono state considerate enti ecclesiastici). La delibera del GAP fatta dall'Unione ha incluso anche l'ASP che secondo le indicazioni prospettate *è per l'Unione un ente strumentale partecipato e va incluso nel GAP.*



- Ai fini della corretta valutazione del concetto di rilevanza **si ritiene che non si debba tenere conto della quota di partecipazione dell'Ente locale** nella determinazione della soglia di irrilevanza degli organismi partecipati.
- Se l'ente è socio di maggioranza in una società mista in cui le **clausole statutarie di tale società non consentono di fatto l'influenza dominante del socio di maggioranza**, deve considerarsi sussistente il requisito di cui all'art. 11-quarter, comma 2, del D.lgs. n. 118/2011 e vi è l'obbligo di inserimento nel GAP e nel bilancio consolidato.
- Se una società è partecipata da diversi Comuni occorre tenere presente che **ogni Comune è considerato dal principio contabile un capogruppo**. Perciò ogni comune include la società (o l'ente strumentale) nel GAP ed, eventualmente, nell'area di consolidamento. Nell'elaborazione del bilancio consolidato, se la partecipazione non è di controllo si procede al consolidamento con il metodo proporzionale.



## Gli elenchi A) e B):

- sono **aggiornati** alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione;
  - insieme ai relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta;
  - la loro versione definitiva è inserita nella **nota integrativa** al BC.
- Nel caso in cui non risultino enti o società controllate o partecipate **oggetto di consolidamento**, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara tale circostanza e che, pertanto, non si procede all'approvazione del BC relativo all'esercizio precedente.



## Casi di esclusione dall'elenco di cui all'area di consolidamento

**1. Irrilevanza:** quando il bilancio di un componente del gruppo si considera irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo;

**2. Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento** in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate: circostanze limitate e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali);

**3. Società controllate quotate** (controllate ai sensi dell'articolo 2359 C.C.): escluse in fase di prima applicazione, con riferimento agli esercizi 2015 – 2017

➤ Sono considerati irrilevanti i bilanci di quei componenti del gruppo che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10% rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- ✓ totale dell'attivo
- ✓ patrimonio netto
- ✓ totale dei ricavi caratteristici

➤ La % di irrilevanza riferita ai “**ricavi caratteristici**” è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata al totale dei “A) Componenti positivi della gestione” dell'ente.

In ogni caso, sono considerate irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

Sono sempre considerati rilevanti (e quindi non escludibili dal bilancio consolidato) gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione.



La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al **singolo** ente o società, sia **all'insieme** degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbero rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento.

**Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al BC informazioni di rilievo.**

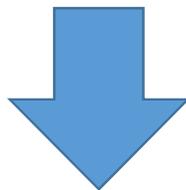


Il rapporto tra le grandezze economico-patrimoniali risultanti dai bilanci del Comune A e della partecipata Società B genera i seguenti risultati:

➤ Tot Attivo Società B /Tot Attivo Comune A % =  
 $3.000.000 / 90.000.000 * 100 = \mathbf{3,33\%}$

➤ Patrimonio Netto Società B/Patrimonio Netto Comune A % =  
 $500.000 / 6.000.000 * 100 = \mathbf{8,33\%}$

➤ Totale Ricavi Caratteristici Società B/Componenti Positivi della Gestione Comune A %  
 $= 8.000.000 / 110.000.000 * 100 = \mathbf{7,27\%}$



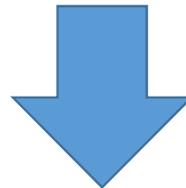
**IRRILEVANTE**

Il rapporto tra le grandezze economico-patrimoniali risultanti dai bilanci del Comune A e della partecipata Società B genera i seguenti risultati:

➤ Tot Attivo Società B /Tot Attivo Comune A % =  
 $3.000.000 / 90.000.000 * 100 = \mathbf{3,33\%}$

➤ Patrimonio Netto Società B/Patrimonio Netto Comune A % =  
 $500.000 / 6.000.000 * 100 = \mathbf{8,33\%}$

➤ Totale Ricavi Caratteristici Società B/Componenti Positivi della Gestione Comune A  
% =  $18.000.000 / 110.000.000 * 100 = \mathbf{16,36\%}$



**RILEVANTE**



# ADEMPIMENTI PRELIMINARI ALLA PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO



# COMUNICAZIONE AI COMPONENTI DEL GRUPPO

Al fine di adempiere al principio di uniformità dei bilanci ed anche al fine di organizzare il flusso di dati l'ente locale deve impartire le direttive per la predisposizione del bilancio.



# Direttive per la predisposizione del bilancio.

Riguardano:

1. modalità e tempi di trasmissione dei bilanci da parte delle società / enti partecipate
  - Bilanci delle partecipate sono da trasmettere entro 10 giorni dalla loro approvazione; in ogni caso entro il 20 luglio.
2. Dettagli riguardanti la documentazione e le informazioni integrative per rendere possibile la lavorazione del consolidato...

Quindi Dettagli

- sulle operazioni infragruppo
- sull'operazione per garantire l'uniformità del bilancio.
- altre informazioni da inserire in nota integrativa

Gli Enti Locali predispongono di solito una scheda informativa contenente le varie informazioni richieste



# Dati uniformi.

Per la predisposizione del bilancio consolidato L'Ente Locale deve acquisire e verificare che i dati siano uniformi. Quindi organizzare la predisposizione e il flusso di dati necessari per il consolidamento... Verificare che non vi siano difformità.

Richiesta:

- uniformità temporale,
- uniformità formale,
- uniformità sostanziale.

# Uniformità temporale...

La data di riferimento del bilancio consolidato deve coincidere con la data di chiusura del bilancio dell'ente locale capogruppo...

Quindi...

Verificare ed eventualmente eseguire le operazioni di armonizzazione delle date di chiusura del bilancio bilancio.

L'Ente Locale deve chiedere alle Società/ enti partecipati :

di portare le rettifiche necessarie per registrare le operazioni eseguite fra la data del bilancio dell'Ente Locale con quella del bilancio della società/ente partecipato

In alternativa chiedere la predisposizione di un bilancio aggiuntivo che abbia quale data di riferimento quella dell'ente locale.

# Uniformità formale...

Riguarda l'aspetto degli schemi di bilancio che sono utilizzati dall'ente locale e dagli Enti/Società controllate/Partecipate.

L'uniformità dei bilanci,

- Per li Enti in contabilità finanziaria è garantita dalle disposizione del decreto legislativo 118/2011.
- per i componenti del gruppo in contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci deve essere ottenuta dall'Ente Locale attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo che sono esercitabili dal capogruppo.

Con l'applicazione del D. lgs. 139/2015 vi sono diversità fra gli schemi che devono essere obbligatoriamente adottati.

Le modifiche introdotte dal D. Lgs. 139/2015, a titolo di esempio

- evidenziazione delle azioni proprie nello stato patrimoniale,
- costi di ricerca, sviluppo, pubblicità capitalizzati eliminati dalle immobilizzazioni,
- gli oneri proventi straordinari inseriti nella parte finale del conto economico...

Non sono state recepite negli schemi di bilancio previsti per gli Enti Locali. Pertanto, al fine di effettuare un corretto consolidamento, gli schemi di bilancio delle società/enti controllati-partecipati vanno preliminarmente rettificati

I bilanci delle società partecipate vanno resi omogenei con quelli degli enti pubblici.



# Bilanci da trasmettere

Bilancio di esercizio per la Società/ Enti che adottano la contabilità economico patrimoniale...

Bilancio consolidato, da parte di Società/Enti che sono a loro volta capogruppo di aziende e/o Pubbliche amministrazioni...

Rendiconto per esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria.

Stato patrimoniale e Conto Economico riclassificati secondo il modello di bilancio consolidato allegato al d. Lgs. 118/2011



# Uniformità sostanziale

Il principio richiede che i bilanci da includere nel consolidato abbiano adottato i medesimi criteri di predisposizione.

## **Criteri di valutazione difformi**

Nei casi in cui non siano tra loro uniformi, pur se corretti, necessità di apportare ai bilanci opportune rettifiche prima di consolidare

Esempio: diversi criteri di calcolo degli ammortamenti o al fondo svalutazione crediti - rendere omogenei gli accantonamenti

## **Deroghe**

Sono previste le seguenti possibilità di deroga:

- quando di criteri adottati siano più idonei per assicurare la rappresentazione veritiera e corretta
- nel caso di irrilevanza, sia in termini quantitativi che qualitativi.

In questi casi inserire informativa supplementare nella nota integrativa con indicazione dei criteri utilizzati e dei motivi per la loro adozione

# Corretta integrazione dei bilanci

La capogruppo deve farsi carico di tale verifica. Fare quindi le verifiche e procedere alle opportune rettifiche. Le partecipate devono rispettare le direttive di coordinamento impartite dalla capogruppo. Nel caso contrario, indicare in nota integrativa quanto segue:

- Enti e società che non ha rispettato le direttive
- Le procedure e le ipotesi di lavoro che sono state eseguite nel caso di mancato rispetto delle direttive

# Operazioni infragruppo

sono tutte quelle operazioni che riguardano lo stato patrimoniale e conto economico relative ad operazioni interne al gruppo.... Crediti, debiti, ricavi, costi, utili e perdite.

Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti del gruppo hanno effettuato con soggetti terzi estranei al gruppo

Operazioni non solo con l'Ente Locale, ma anche con tutte le altre Società /Enti compresi nell'elenco del perimetro di consolidamento inviato.

L'ente locale di solito elabora una matrice e richiedere le informazioni necessarie per individuare esattamente gli importi che dovranno essere oggetto di elisione/ eliminazione



# Categoria di operazioni infragruppo.

Fra l'Ente Locale e gli Enti/società partecipate sono eseguite varie operazioni infragruppo, a titolo esemplificativo

Vendita acquisto di merci o prestazioni di servizi,

vendita acquisti di cespiti con plusvalenze o minusvalenze,

concessione di prestiti, finanziamenti,

pagamenti dei dividendi,

Trasferimenti in conto capitale o in parte corrente,

pagamento di tributi all'Ente Locale, ecc.



# gli importi contabilizzati sono oggetto di varie operazioni

## **Riconciliazione saldi**

Prima del consolidamento si deve verificare che le registrazioni effettuate dall'Ente Locale e quelle effettuate dalla società partecipate abbiano gli stessi saldi. Nel caso di disallineamenti Individuarne le motivazioni, le cause ed i relativi adeguamenti dei valori (attraverso le scritture contabili)

## **Partite in transito.**

Un particolare motivo di non corrispondenza dei saldi derivano da tali registrazioni; cioè l'omessa registrazione da parte di un componente del gruppo per motivi prevalentemente temporali . È necessario provvedere alla loro riconciliazione.



# Elisioni/ Eliminazioni

verificare la distinzione fra operazioni infragruppo che comportano:

**elisioni...** nel bilancio dell'Ente Locale e in quello della partecipata vengono annullati gli importi reciproci, in dare o in avere, ma questi annullamenti non modificano il risultato d'esercizio o il patrimonio netto dell'Ente o della società sono tipicamente l'annullamento dei Crediti , Debiti, costi o ricavi

**Eliminazioni...** questi annullamenti modificano invece il risultato d'esercizio e il patrimonio netto....

Esempio tipico: cessione di un bene strumentale da parte di un componente del gruppo ad altro componente e realizzazione di Plusvalenze/Minusvalenze qualora il predetto bene non sia stato ulteriormente ceduto a terzi dal ricevente. La Plusvalenza/Minusvalenza costituisce una eliminazione che incide sul patrimonio barra risultato, poiché viene eliminata nel bilancio in cui è stata registrata ma non comporta invece un analogo annullamento nel bilancio dell'Ente che detiene ancora il bene.



# Partecipazioni della capogruppo

## Quota di terzi

Nel caso in cui si consolidano bilanci di controllate non al 100% o di partecipate è necessario che sia individuata la quota di proprietà degli altri soci nel patrimonio netto e la quota del risultato economico dell'esercizio di loro pertinenza.

Nel caso di perdite in una società controllata qualora queste superino la quota di pertinenza di terzi vanno imputate a diminuzione della partecipazione della capogruppo... salvo che non vi siano i accordi obbligazioni specifiche vincolanti per i terzi di copertura delle perdite, da verificare



# Partecipazioni della capogruppo

**Eliminazione delle partecipazioni** iscritte nel bilancio dell'ente locale con valore del patrimonio netto della partecipata

Eliminazione delle partecipazioni iscritte nelle società partecipate relativi ad altri componenti del gruppo e analoga la rettifica del patrimonio netto degli altri componenti del gruppo

## **Differenza fra i valori iscritti nei bilanci**

Nel caso di differenza, nei bilanci della capogruppo viene rilevata una riserva da consolidamento (iscritta fra le riserve del patrimonio ) oppure una differenza di consolidamento (iscritta come posta di attivo)



# Metodi di consolidamento

Sono previsti vari metodi di consolidamento in ragione della quota di partecipazione della capogruppo nelle Società/Enti

## **Metodo integrale:**

i bilanci delle Società/Enti (rettificati, con le modalità precedentemente esposte, per eliminazioni/elisioni), sono aggregati, voce per voce, con riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale e del conto economico per l'intero importo delle voci contabili.

Tali operazioni presuppongono l'eliminazione della partecipazione del patrimonio netto dell'Ente/società controllata e l'eliminazione della partecipazione del bilancio dell'Ente Locale.

# Società controllate al 100%

operazione di consolidamento come sopra esposta, evidenziando la differenza di consolidamento o la riserva di consolidamento per le differenze fra i due valori

## **Società con valori di partecipazioni inferiori del 100% ma comunque controllate:**

si utilizza sempre il metodo integrale, quindi sommando i valori delle singole poste di bilancio delle Società/Enti al 100%, evidenziando però nello stato patrimoniale la quota di patrimonio netto di competenza di terzi (“ fondo di dotazione e riserva di pertinenza di terzi”), nel conto economico la quota di risultato di esercizio di competenza di terzi, (“ risultato economico dell’esercizio di pertinenza di terzi “)

le medesime poste sono ottenute applicando ai due valori la percentuale di quote detenute dai terzi.

La medesima operazione riguarderà anche

le differenze di consolidamento/riserva di consolidamento



# Metodo proporzionale di consolidamento

Per le società partecipate il metodo di Consolidamento sarà quello proporzionale.

L'Ente Locale in tal caso avrà provveduto ad analizzare il bilancio della partecipata, predisporre le varie rettifiche di consolidamento come sopra esposte, determinare il bilancio da consolidare, ed integrarlo nel bilancio consolidato facendo riferimento alle singole voci di attivo e di passivo in relazione alle quote di possesso.

Quindi con l'elisione delle partecipazioni dell'Ente Locale con i relativi patrimoni netti delle Società/Enti partecipati non saranno evidenziate patrimoni di terzi o utili di terzi di minoranza.

Gli utili e le perdite infragrupo sono eliminati proporzionalmente come per tutte le altre voci di bilancio



# Partecipazioni in una fondazione

Nelle fondazioni non vi sono quote di proprietà.

Criterio di consolidamento:

al fine di determinare la quota di partecipazione viene fatto riferimento ai diritti di voto nell'organo decisionale di competenza dell'ente locale rispetto alla totalità della composizione di tale organo.

La predetta percentuale determinerà anche la quota del fondo di dotazione e del risultato economico e quindi l'applicazione del metodo integrale totale o con evidenziata la quota di pertinenza di terzi o del metodo proporzionale.

Devoluzione del patrimonio ad altri soggetti in caso di estinzione.

La quota del risultato economico e del fondo patrimoniale della fondazione viene evidenziata come quota di pertinenza di terzi



# Relazione sulla gestione e nota integrativa

Il principio contabile 4/4 allegato al D. Lgs. 118/2011, indica analiticamente il contenuto della nota integrativa. In particolare:

- i criteri di valutazione
- le ragioni delle più significative variazioni fra voci dell'attivo e del passivo rispetto all'anno precedente
- i crediti e debiti di durata residua superiore cinque anni, o assistiti da garanzie reali, con indicazione della natura delle medesime
- la suddivisione degli interessi e oneri finanziari tra diverse tipologie di finanziamento
- la composizione dei proventi o oneri straordinari quando significativi
- l'ammontare del compenso amministratore e sindaci
- il Fair value degli strumenti finanziari
- l'elenco degli Enti/Società che compongono il Gap e l'indicazione dettagliata per ciascuno dei medesimi di vari dati (opportuno il richiamo delibera di giunta di determinazione del Gap)
- l'elenco degli Enti/Società inseriti nel perimetro di consolidamento con l'indicazione della percentuale di consolidamento
- le spese di personale di qualsiasi tipo contrattuale
- le perdite ripianate dall'ente negli ultimi tre anni





Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona



COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

**GRAZIE PER L'ATTENZIONE**

**TEST DI APPRENDIMENTO**



Ordine dei  
Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili  
Verona

