

Il Bilancio Consolidato negli Enti Locali

Lodi, 14 settembre 2018

Paola Cella

Dottore Commercialista dell'Ordine di Piacenza

cella_paola@iol.it

Programma

- Il bilancio consolidato dell'Ente Locale: definizione del GAP e del perimetro di consolidamento, la metodologia, le fasi e i tempi
- Analisi delle principali criticità
- La relazione dell'organo di revisione sul bilancio consolidato

Premessa

Il sistematico ricorso a processi di esternalizzazione, il crescente numero di società ed organismi partecipati costituiti, soprattutto in passato, dagli Enti Locali e alcuni casi di dissesto che hanno coinvolto alcuni Comuni hanno indotto il Legislatore a cercare strumenti che consentissero di avere una visione d'insieme del “**Gruppo pubblico locale**”.

L'attenzione si è quindi spostata dal Comune verso i soggetti esterni, con la conseguente introduzione di nuovi **strumenti di controllo** (DL 174/2012).

Premessa (segue)

Il **Bilancio Consolidato** è uno dei possibili strumenti di controllo, che si inserisce in un sistema più ampio di programmazione e controllo strategico delle società e dei soggetti partecipati.

Art. 147 e ss. Tuel

Il sistema dei controlli dell'ente locale si articola in:

1. controllo di **regolarità amministrativa e contabile**;
2. **controllo di gestione**;
3. **valutazione delle prestazioni** del personale con qualifica dirigenziale;
4. **controllo strategico**;
5. **controllo sulle società partecipate non quotate** (art. 147-quater);
6. controllo sugli **equilibri finanziari** (art. 147quinquies): prevede anche la valutazione degli effetti prodotti sul bilancio finanziario dell'ente dall'andamento economico-finanziario di **organismi gestionali esterni**

Art. 147-quater Tuel

1. L'ente locale definisce un sistema di controlli sulle **società non quotate, partecipate** dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle **strutture proprie dell'ente locale**, che ne sono responsabili.
2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione **definisce preventivamente**, in riferimento all'articolo 170, comma 6, **gli obiettivi gestionali** a cui deve tendere la società partecipata, secondo **parametri qualitativi e quantitativi**, e organizza un idoneo **sistema informativo ...**

Art. 147-quater (segue)

2. organizza un idoneo **sistema informativo** finalizzato a rilevare
- i rapporti finanziari tra ente proprietario e società,
 - la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società,
 - i contratti di servizio, la qualità dei servizi,
 - il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

Art. 147-quater (segue)

3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, l'ente locale effettua il **monitoraggio periodico** sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili **squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente**.

Art. 147-quater (segue)

4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle **aziende** non quotate partecipate sono rilevati mediante **bilancio consolidato**, secondo la competenza economica.

NB. Si parla di **AZIENDE**!

Le disposizioni del presente articolo **non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate** ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

Responsabilità dell'Ente Locale e attività di controllo di enti partecipati

Corte dei Conti Sez. Toscana Sentenza n. 267 - 28/4/2009

Condannati i Sindaci di alcuni Comuni per

“aver nominato, quali componenti del CdA, persone prive dei necessari requisiti di professionalità e competenza; l'aver approvato i bilanci quando erano già emerse numerose irregolarità nella gestione; l'aver omesso un'adeguata vigilanza sulla gestione e l'aver omesso di esperire l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori”.

Responsabilità dell'Ente Locale

Corte dei Conti Sez. Toscana Sentenza n. 267 - 28/4/2009

“il controllo dell'Amministrazione pubblica nei confronti delle società a partecipazione totale, **non possa limitarsi ad una verifica successiva** sulla gestione, attraverso l'approvazione del bilancio, né ridursi al mero esercizio del potere di nomina dei rappresentanti dell'Ente ... ma deve essere un **controllo attuale, puntuale e concomitante** all'attività gestionale della società”.

Responsabilità dell'Ente Locale

Corte dei Conti Sez. Lazio Del. n. 67 – 15/7/2009

“L'Ente è responsabile anche delle irregolarità contabili della propria partecipata, sulle quali è tenuto a svolgere un attento e costante controllo, al fine di rilevare ed impedire l'**utilizzo di risorse in maniera non conformi a criteri di sana gestione**, tale da poter causare squilibri sul bilancio dell'Ente”.

Responsabilità dell'Ente Locale

Corte dei Conti Sez. Lombardia Del. n. 444 – 5/11/2013

Comune detiene 0,55% del capitale sociale di una società, il cui bilancio presenta una perdita che deriva essenzialmente dalla svalutazione di partecipazioni

“Richiama all'esigenza inderogabile di esprimere **maggiore controllo ed incisività nelle decisioni delle proprie società partecipate**, anche in presenza di piccole quote di partecipazione, **trattandosi sempre di risorse pubbliche “destinate”** il cui fine precipuo deve essere il conseguimento di risultati positivi per la collettività cui afferiscono”.

Il Bilancio Consolidato degli Enti Locali

Quadro normativo

D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 118, che prevede l'obbligo di redazione del bilancio consolidato

Principio contabile applicato al bilancio consolidato
(allegato n.4/4 al D.Lgs. 118/2011)

Schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali
(allegato n.11 al D.Lgs. 118/2011)

Principi contabili generali civilistici e quelli emanati da OIC (se non diversamente indicati da fonti normative di cui sopra), in particolare OIC 17.

Obiettivi del bilancio consolidato

Attraverso il Bilancio Consolidato si vuole ottenere una rappresentazione veritiera e corretta **del risultato economico, patrimoniale e finanziario del «Gruppo Amministrazione Pubblica o GAP»**, ovvero della **complessiva attività svolta dall'ente direttamente e indirettamente** attraverso gli enti strumentali e le società controllate e partecipate.

N.B.: Gli enti, le istituzioni e le società esterne all'Ente Locale vengono di fatto assimilate a settori operativi del "gruppo amministrazione pubblica".

Obiettivi del bilancio consolidato

Attraverso il Bilancio Consolidato si vuole:

- a) **sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti locali**, che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;
- b) attribuire all'amministrazione capogruppo un **nuovo strumento per programmare, gestire e controllare** con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) **ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie** di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, **incluso il risultato economico**.

Obiettivi del bilancio consolidato

Il Bilancio Consolidato non è quindi solo uno strumento di rendicontazione e di conoscenza ma vuole altresì assolvere a scopi di programmazione e di controllo strategico del Gruppo Pubblico Locale.



CHI DEVE PREDISPORRE IL BILANCIO CONSOLIDATO?



QUALI SONO LE DIMENSIONI DEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE (AREA DI CONSOLIDAMENTO)?

Soggetti obbligati

Il Bilancio Consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica è obbligatorio dall'esercizio 2015 (approvazione nel 2016) per:

- le Regioni;
- gli Enti Locali (Comuni, Province, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolate, Unioni di comuni).

Con alcune eccezioni

Soggetti obbligati

Agli enti non sperimentatori è stato consentito il rinvio all'esercizio 2016 (con approvazione nel 2017).

I Comuni di minori dimensioni hanno avuto la facoltà di rinviarlo ulteriormente.

Il principio contabile 4/4 impone ai Comuni con popolazione < a 5.000 abitanti (il 70% del totale) l'obbligo a **decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.**

Tuttavia l'art. 232 del Tuel ha dato origine ad una diversa interpretazione della decorrenza di questo obbligo.

Soggetti obbligati

Infatti l'art. 232 c. 2 stabilisce che «Gli enti locali con popolazione < a 5.000 abitanti possono non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all'esercizio 2017»

Analogamente anche l'art. 233-bis, comma 3 del Tuel stabilisce che «Gli enti locali con popolazione < a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017»

Pertanto la RGS e Arconet (FAQ n. 30) hanno interpretato nel senso che questi Comuni che, hanno disposto la facoltà di rinviare l'adozione della contabilità economico-patrimoniale anche per l'esercizio 2017, possono quindi non predisporre il bilancio consolidato per l'anno 2017 non disponendo del conto economico e dello stato patrimoniale dell'ente locale.

Termine di approvazione (art. 151 Tuel)

Entro il **30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento** l'Ente Locale approva il bilancio consolidato predisposto secondo il principio applicato n. 4/4 del D.Lgs. n.118/2011.

Termine di approvazione (segue)

La mancata approvazione del bilancio consolidato entro il **30 settembre o il mancato invio dello stesso alla BDAP entro 30 giorni dall'adozione della delibera di Consiglio** comportano in capo all'ente locale l'impossibilità di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. Il divieto rimane sino a al momento in cui si adempie all'obbligo di legge.

E' fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi di questo divieto.

Struttura del bilancio consolidato

E' definita nell'allegato n. 11 del DPCM 28/12/2011

Il Bilancio Consolidato è costituito dai seguenti documenti:

- **conto economico consolidato;**
- **stato patrimoniale consolidato**

e dai suoi allegati:

- la **relazione sulla gestione consolidata**, che comprende la nota integrativa;
- la **relazione dell'organo di revisione.**

Bilancio Consolidato: questioni da affrontare

Area di consolidamento (quali enti considerare?)

Data di consolidamento

Omogeneizzazione delle informazioni

Teorie e metodi di consolidamento

Quale significato attribuire ai valori espressi nel Bilancio Consolidato

Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP)

Rientrano nel GAP i seguenti soggetti :

- gli Organismi strumentali
- Gli Enti strumentali controllati
- Gli Enti strumentali partecipati
- le Società controllate
- le Società partecipate

Queste categorie sono definite nel D.Lgs. 118/2011 e nell'allegato 4/4.

Gruppo Amministrazione Pubblica

La definizione del gruppo amministrazione pubblica 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 bilancio consolidato non assume rilievo né la forma giuridica (**pubblica o privata**) né la natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società controllata.

Alcune definizioni preliminari

1. Organismi strumentali

(art. 1, c.2 lett. b) D. Lgs. 118/2011)

Sono **articolazioni organizzative** della capogruppo (regione o E.L.) dotate di **autonomia gestionale e contabile** ma **prive di personalità giuridica**.

Es. le istituzioni ex art. 114 c.2 Tuel

I rendiconti di questi soggetti entrano già nel Rendiconto consolidato dell'Ente Locale.

2. Enti strumentali

(art. 11-ter D.Lgs. 118/2011)

Soggetti, pubblici o privati, dotati di **personalità giuridica e autonomia contabile**.

Es. aziende speciali, enti autonomi, consorzi e fondazioni

Gli enti strumentali possono essere:

- controllati
- partecipati

2.1 Enti strumentali controllati

(art. 11-ter, c.1 D.Lgs. 118/2011)

Azienda o ente, pubblico o privato, nel quale la Regione o l'E.L.:

- a) ha il **possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti** esercitabili nell'ente o nell'azienda;
- b) ha il **potere**, assegnato da legge, statuto o convenzione, **di nominare/rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali**, competenti a definire le scelte strategiche, le politiche di settore, di indirizzo, la pianificazione e la programmazione dell'attività dell'ente/azienda;
- c) **esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto** nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente/azienda;

2.1 Enti strumentali controllati (segue)

d) ha l'**obbligo di ripianare i disavanzi per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;**

e) **esercita un'influenza dominante** in virtù di contratti o clausole statutarie.

Le clausole incidono significativamente sulla gestione (es. l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) e l'attività è svolta 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 comportano l'esercizio di influenza dominante.

2.1 Enti strumentali controllati (segue)

Influenza dominante:

l'attività prevalente si ha quando l'ente/azienda controllato consegue nell'anno precedente **ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80%** dei ricavi complessivi

Nel perimetro di consolidamento non entrano enti/aziende per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono compresi gli enti in liquidazione.

2.2 Enti strumentali partecipati

(art. 11-ter, c.2 D.Lgs. 118/2011)

Azienda o ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'E.L. **ha una partecipazione ma non il controllo** (assenza delle condizioni di cui al comma 1 previste per gli enti strumentali controllati).

Società

Nel perimetro di consolidamento non entrano le società per le quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono comprese quelle in liquidazione.

Per gli esercizi 2015-2017 sono escluse dal consolidamento le società quotate e le loro controllate ai sensi dell'art. 2359 c.c..

3.1 Società controllate

(art. 11-quater D.Lgs. 118/2011)

La società nella quale la regione o l'ente locale:

- a) ha il **possesso**, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, **della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria** o dispone di voti sufficienti per esercitare una **influenza dominante** sull'assemblea ordinaria;
- b) ha il **diritto**, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, **di esercitare un'influenza dominante sulla gestione**, quando la legge consente tali contratti o clausole.

La definizione di influenza dominante è la stessa già definita per gli enti strumentali controllati.

3.2 Società partecipate

(art. 11-quinquies D.Lgs. 118/2011)

Si considera “partecipata” da una Regione o dall’Ente Locale la **società a totale partecipazione pubblica affidataria diretta di servizi pubblici locali** della Regione/E.L., indipendentemente dalla quota di partecipazione.

A decorrere dall’esercizio 2018 (di rendicontazione) si considera “partecipata” la società nella quale Regione/E.L. dispone, direttamente o indirettamente, di una **quota significativa di voti** esercitabili in assemblea, **pari o superiore al 20%, o al 10% nel caso di società quotate.**

**Quali enti considerare nel perimetro
di consolidamento?**

Attività preliminari al consolidamento dei conti

QUALI ENTI CONSIDERARE?

L'Ente Locale predispone due distinti elenchi:

ELENCO 1: enti, aziende e società che **compongono il gruppo amministrazione pubblica**, evidenziando inoltre gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo;

ELENCO 2: enti, aziende e società componenti il GAP che sono **oggetto di consolidamento**.

Il secondo elenco deve essere trasmesso a ciascuno degli enti compresi nell'area di consolidamento.

Attività preliminari al consolidamento dei conti

GAP (elenco 1)

**ENTI E SOCIETA' CON
BILANCI IRRILEVANTI O
CON IMPOSSIBILITA' DI
REPERIRE LE
INFORMAZIONI**

**ENTI E SOCIETA'
OGGETTO DI
CONSOLIDAMENTO
(elenco 2)**

Attività preliminari al consolidamento dei conti

I due elenchi sono approvati dalla Giunta e sono altresì riportati nei documenti di programmazione della gestione (DUP).

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tener conto di quanto avvenuto nel corso dell'esercizio.

La versione definitiva degli elenchi è riportata nella nota integrativa al bilancio consolidato.

Quali enti consolidare?

Gli enti del primo elenco possono non essere inclusi nel secondo elenco e quindi essere esclusi dal bilancio consolidato nei casi di:

1) **IRRILEVANZA**: quando il bilancio di un componente del gruppo è considerato irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Irrilevanza

Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano per **ciascuno** dei seguenti parametri un'incidenza **inferiore al 10%** per gli enti locali (5% per la Regione) rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo:

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

(valore della produzione/componenti positivi della gestione dell'EL)

Se il PN è negativo si considerano solo gli altri due parametri.

E' possibile comunque considerare rilevanti i bilanci di enti/società che presentano percentuali inferiori a quelle indicate.

Irrilevanza

A partire dall'esercizio 2018 l'applicazione del criterio di irrilevanza cambia:

- 1) Si considerano **irrilevanti** i bilanci che presentano, **per ciascuno dei predetti parametri, una incidenza < al 3%**.
- 2) E' necessario che la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti presenti, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza < al 10% rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se la sommatoria presenta 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 dei bilanci esclusi ad una incidenza inferiore al 10%

Irrilevanza

A partire dall'esercizio 2017 sono considerati rilevanti **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.**

Sono in ogni caso considerati irrilevanti, salvo il caso dell'affidamento diretto, i bilanci di società nelle quali l'ente detiene una **partecipazione inferiore all'1% del capitale** della società partecipata.

Quali enti consolidare?

Gli enti del primo elenco possono non essere inclusi nel secondo elenco nei casi di :

2) IMPOSSIBILITA' DI REPERIRE LE INFORMAZIONI NECESSARIE AL CONSOLIDAMENTO in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate

Trattasi di casi estremamente limitati e che riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali).

Se alle scadenze previste i bilanci dei soggetti da consolidare non sono ancora stati approvati, si deve considerare il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

Una prima criticità ...

Il GAP può essere costituito da una molteplicità di **soggetti diversi** sia sotto il profilo “giuridico” che “gestionale”.

- Ente pubblico Locale
- Istituzioni
- Consorzi, Unioni, Associazioni di Enti
- Aziende speciali
- Enti non profit
- Imprese commerciali

Diversità: Ruolo, Mission, Gestione, Normativa di riferimento, Sistema contabile, Principi contabili, Schemi di bilancio

Procedura di consolidamento

Comunicazione ai componenti del GAP

Prima dell'avvio dell'obbligo di redazione del bilancio consolidato
l'Ente capogruppo:

- A) aggiorna i due elenchi, per tener conto di quanto avvenuto nel corso della gestione;
- B) comunica agli enti, alle aziende e alle società ricomprese nell'elenco 2 che i rispettivi bilanci saranno oggetto di consolidamento del prossimo esercizio;
- C) Trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel bilancio consolidato;
- D) Impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

Le direttive necessarie al consolidamento

L'Ente capogruppo deve definire:

- le MODALITA' e i TEMPI di trasmissione dei bilanci e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato;
- il dettaglio della DOCUMENTAZIONE e delle informazioni integrative necessarie al consolidamento dei conti;
- le LINEE GUIDA per rendere omogenei i bilanci.

Tempi

Il bilancio e la documentazione integrativa di ciascun soggetto da consolidare sono trasmessi alla Capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci stessi e, in ogni caso, entro il 20/7 dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato.

Documentazione e informazioni integrative

I documenti richiesti per elaborare il bilancio consolidato sono i seguenti:

- stato patrimoniale;
- conto economico;
- informazioni riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi, oneri, utili o perdite);
- bilancio consolidato (sub-holding);
- rendiconto dell'esercizio (se l'ente adotta la contabilità finanziaria).

Come uniformare i bilanci da consolidare?

Il processo di omogeneizzazione dei bilanci riguarda:

- a) forma e contenuti degli schemi di bilancio
- b) data di chiusura dei bilanci
- c) principi contabili e criteri di valutazione adottati
- d) moneta di conto utilizzata

Uniformità formale degli schemi di bilancio

A seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. 139/2015 i bilanci degli enti strumentali e delle società del GAP non sono tra loro omogenei, pertanto è necessario richiedere agli enti strumentali che adottano la contabilità economico-patrimoniale e alle società del gruppo:

- a) le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal d.lgs. 118/2011, se non presenti nella nota integrativa;
- b) la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al d.lgs 118/2011.

Uniformità temporale

E' necessario che tutti i bilanci da consolidare facciano riferimento alla stessa data di chiusura, ovvero a quella adottata dall'E.L. (31/12).

Criteri di valutazione

Se i criteri di valutazione e di consolidamento non sono uniformi , sebbene corretti, è consentito apportare ai bilanci le opportune rettifiche per uniformarli ai criteri adottati dall'EL.

E' accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando:

- la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta;
- il valore difforme non è rilevante, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

Metodo di consolidamento

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, uniformati, sono aggregati voce per voce mediante somma algebrica dei corrispondenti valori dello stato patrimoniale e del conto economico:

- per l'**intero importo** delle voci contabili nel caso di enti strumentali controllati e di società controllate (**metodo integrale**);
- per un **importo proporzionale** alla quota di partecipazione nel caso di enti strumentali partecipati e società partecipate (**metodo proporzionale**).

Metodo di consolidamento

Nel caso si debba consolidare il bilancio di una **fondazione** la quota di partecipazione è determinata in proporzione alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale, competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività della fondazione.

Metodo di consolidamento

Nel caso di applicazione del metodo integrale nel Bilancio Consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.

Eliminazione delle operazioni infragruppo

Il bilancio consolidato deve rappresentare la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico conseguito da un'**unica entità economica** composta da una pluralità di soggetti giuridici.

Pertanto:

- le operazioni infragruppo non hanno alcuna rilevanza e devono essere eliminate;
- ciò che conta sono solo le operazioni effettuate con terzi soggetti estranei al gruppo.

Eliminazione delle operazioni infragruppo

In sede di consolidamento si eliminano, per esempio:

- le operazioni ed i saldi reciproci, che rappresentano un mero trasferimento di risorse all'interno del gruppo;
- utili/perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi soggetti;
- il valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto dell'ente partecipato

Eliminazione delle operazioni infragruppo

L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante (?), indicandone il motivo nella nota integrativa.

L'irrilevanza è misurata con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

Eliminazione delle operazioni infragruppo

Nella maggior parte degli interventi di rettifica il risultato economico e il patrimonio netto non cambiano, in quanto comportano l'eliminazione per lo stesso importo di poste attive e passive del patrimonio o dei componenti del conto economico.

Es.: l'eliminazione di crediti e debiti, sia commerciali che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per trasferimenti o contributi, i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite.

Eliminazione delle operazioni infragruppo

Talvolta gli interventi di rettifica cambiano il risultato economico e il patrimonio netto consolidati.

Es.: Se un soggetto del gruppo ha venduto ad un altro soggetto del gruppo un cespite, realizzando una plusvalenza di 1.000, ma il bene è ancora presente all'interno del gruppo, la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente che ha venduto il bene deve essere eliminata, perché trattasi di un ricavo non realizzato con terzi soggetti.

Di conseguenza il risultato d'esercizio di questo ente diminuirà.

Esempi di casi di operazioni infragruppo

Nel corso dell'esercizio la società partecipata Alfa fornisce un servizio all'ente locale per 10.000. A fine anno il corrispettivo deve ancora essere pagato.

Gli enti rilevano rispettivamente un credito ed un debito, nonché un ricavo ed un costo.

La rettifica consiste nell'eliminare il reciproco credito/debito nello Stato Patrimoniale e il reciproco costo/ricavo nel conto economico.

Esempi di casi di operazioni infragruppo

Nel corso dell'esercizio l'ente locale ha concesso un finanziamento alla società controllata Beta per 10.000. Gli interessi di competenza annuali sono 100.

La rettifica consiste nell'eliminare gli interessi attivi dell'ente locale e gli interessi passivi di Beta.

Occorre fare attenzione all'importo con cui sono stati contabilizzati gli interessi (ratei o risconti).

Esempi di casi di operazioni infragruppo

Nel corso dell'esercizio l'ente locale ha concesso un contributo in conto esercizio alla società Beta, controllata al 100%, per 10.000.

La rettifica consiste nell'eliminare il contributo dai costi dell'ente locale e dai ricavi di Beta.

Esempi di casi di operazioni infragruppo

Nel corso dell'esercizio la società Beta, controllata al 100%, distribuisce all'ente locale dividendi 100.

Trattasi di un trasferimento di risorse interno al Gruppo.

La rettifica consiste nell'eliminare il provento registrato dall'ente locale e nella costituzione della originaria riserva di capitale in capo alla società controllata.

Esempi di casi di operazioni infragruppo

Nel corso dell'esercizio la società Beta, controllata al 100%, paga all'ente locale tributi (es. IMU) per 100.

La rettifica consiste nell'eliminare il provento registrato dall'ente locale e il costo in capo alla società controllata.

Schema di Bilancio Consolidato

Il Bilancio Consolidato dell'E.L. è redatto
esclusivamente secondo il modello riportato
nell'allegato 11 del D.Lgs. 118/2011.

Nota integrativa: contenuto

- Criteri di valutazione applicati
- Le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente
- Distintamente per ciascuna voce: ammontare dei crediti/debiti di durata > 5 anni; debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica individuazione della natura delle garanzie
- Composizione di "ratei e risconti" e "altri accantonamenti", se di ammontare significativo

Nota integrativa: contenuto (segue)

- La suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento
- La composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, se di ammontare significativo
- Cumulativamente per ciascuna categoria l’ammontare dei compensi spettanti agli amministratori ed ai sindaci dell’impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni, anche in altre imprese incluse nel consolidamento
- Per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e natura

Nota integrativa: contenuto (segue)

- Elenco degli enti e delle società che compongono il GAP ed in particolare:
 - Denominazione, sede e capitale se trattasi di una capogruppo intermedia
 - Quote possedute, direttamente e indirettamente dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo
 - La percentuale, se diversa, dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria;
 - La ragione dell'eventuale inclusione dell'ente/società nel bilancio consolidato
 - Significative variazioni intervenute nella composizione del gruppo oggetto di consolidamento, rispetto all'esercizio precedente

Nota integrativa: contenuto (segue)

- Elenco degli enti e delle società che compongono il GAP e che sono ricomprese nel bilancio consolidato. In particolare:
 - Percentuale utilizzata per consolidare il bilancio
 - Spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo
 - Perdite ripianate dall'ente attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie negli ultimi 3 esercizi

Criticità

- **Uniformità** dei dati di partenza:
 - Conto economico e Stato patrimoniale ottenuto come rielaborazione dei dati della contabilità finanziaria dell'EL
 - Schemi di bilancio diversi per differenti tipologie di azienda
 - Diversi criteri di valutazione e di ammortamento
 - Diverso momento di rilevazione dei valori in contabilità
- **Significato dei valori:** confronto e consolidamento di risultati di enti con differente “gestione e missione aziendale”
- Attribuzione al bilancio consolidato di scopi (programmazione e controllo strategico) che richiedono **tempestività**.

Diversità oggettive nei valori

Esempio criteri di valutazione del patrimonio EL

Elementi del patrimonio	Acquisiti ante 17 maggio 1995	Acquisiti dopo
Beni demaniali	Debito residuo	Costo
Terreni con r.c.	Rendita catastale rivalutata	Costo
Terreni senza r.c.	Debito residuo	Costo
Fabbricati	Rendita catastale rivalutata	Costo
Beni mobili	Costo	Costo

Diversità oggettive nei valori

Esempio: coefficienti di ammortamento EL (principio contabile applicato alla contabilità economico-patrimoniale)

- Fabbricati demaniali: 2%
- Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale: 2%
- Altri beni demaniali: 3%
- Infrastrutture demaniali e non demaniali: 3%
- Mezzi di trasporto stradali leggeri: 20%
- Mezzi di trasporto stradali pesanti: 10%

Diversità oggettive nei valori

- Automezzi ad uso specifico: 10%
- Mezzi di trasporto aerei: 5%
- Mezzi di trasporto marittimi: 5%
- Macchinari per ufficio: 20%
- Impianti e attrezzature: 5%
- Hardware: 25%
- Mobili e arredi per ufficio: 10%
- Ecc.

Gli enti hanno la facoltà di applicare % maggiori, in considerazione della vita utile dei singoli beni.

La relazione al Bilancio Consolidato dell'Organo di Revisione

Art. 239 Tuel

L'organo di revisione deve esprimere un parere in materia di:
«Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'art. 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo

Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.»

Art. 239 Tuel

L'organo di revisione deve attestare che:

Il Bilancio Consolidato dell'Ente Locale offre una rappresentazione veritiera e corretta della consistenza patrimoniale e finanziaria del Gruppo Amministrazione Pubblica.

E pertanto esprime:

parere favorevole/non favorevole alla proposta di deliberazione consiliare concernente il bilancio consolidato del Gruppo amministrazione pubblica

Nel caso di parere non favorevole è necessario indicare le motivazioni alla base di tale indicazione.

Presupposti per esprimere il parere

- Approvazione del Rendiconto di Gestione da parte dell'Ente Locale
- Bilanci e/o schemi di bilancio dei soggetti da consolidare
- Delibera di Giunta di approvazione dell'elenco dei soggetti che compongono il GAP e dell'elenco dei soggetti che rientrano nel perimetro di consolidamento (aggiornati sui dati definitivi relativi all'anno di riferimento)
- Formalizzazione e comunicazione delle direttive per la predisposizione del bilancio consolidato
- Esame della documentazione/carte di lavoro prodotte nel processo di consolidamento
- Schema di deliberazione di approvazione del bilancio consolidato e il bilancio consolidato completo degli allegati

Aspetti da esaminare

- Rispetto e corretta applicazione delle disposizioni contenute nell'allegato 4/4 al fine di identificare:
 - A. l'elenco dei soggetti che compongono il GAP
 - B. l'elenco dei soggetti che rientrano nel perimetro di consolidamento
- Calcolo corretto della soglia di rilevanza e sua applicazione
- Analizzare le motivazioni di eventuali esclusioni dal perimetro di consolidamento (irrilevanza)
- Analisi del metodo di consolidamento utilizzato (proporzionale o integrale)

Aspetti da esaminare

- Verifica del processo di consolidamento seguito dall'Ente con particolare riferimento ai seguenti aspetti:
 - **Uniformità** dei bilanci dei soggetti che rientrano nel perimetro di consolidamento;
 - Eliminazione delle **operazioni infragruppo**
 - Analisi delle **differenze di consolidamento**
- Utilizzo degli schemi di bilancio consolidato previsti dal D.Lgs. 118/2011
- Completezza delle informazioni contenute nella relazione sulla gestione e nella nota integrativa

Confronto con l'esercizio precedente

- Rilevare eventuali modifiche intervenute nella composizione del GAP e soprattutto dell'area di consolidamento e l'impatto che tali modifiche possono avere sui risultati contabili
- Evidenziare eventuali cambiamenti intervenuti nella percentuale di possesso degli enti/società consolidate
- Evidenziare eventuali operazioni di carattere straordinario che hanno interessato gli enti/società consolidate (es. acquisizioni, fusioni, ecc.)
- Analizzare l'impatto delle «gestioni esterne» sui risultati complessivi del Gruppo (es. risultato economico complessivo e quello afferente le singole gestioni, solidità, indebitamento, liquidità)