

14 SETTEMBRE 2021

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

RELATORE:

DOTT. ENRICO CIULLO

*Dottore Commercialista Consulente e Formatore di Amministrazioni, Enti,
Società ed Aziende pubbliche nelle materie amministrativo-contabili,
finanziarie, tributarie e fiscali*

ASMEL Associazione per la
Sussidiarietà e la
Modernizzazione degli Enti
Locali

www.asmel.eu

800165654

webinar@asmel.eu

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Quesito: Come trattare l'eventuale differenza fra attivo e passivo che emerge dopo le rettifiche di consolidamento?

Risposta: facciamo un passo indietro.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Par. 4.2 al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al Dlgs. n. 118/2011)

«Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. Il bilancio consolidato si basa infatti sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici.

Pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti.

La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Par. 4.2 al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al Dlgs. n. 118/2011)

«Le attività da compiere prima del consolidamento riguardano la riconciliazione dei saldi contabili e le rettifiche di consolidamento per le operazioni infragruppo andando ad evidenziare:

- *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);*
- *Le modalità di contabilizzazione delle operazioni che si sono verificate con individuazione della corrispondenza dei saldi reciproci;*
- **La presenza di eventuali disallineamenti con i relativi adeguamenti dei valori delle poste attraverso le scritture contabili.»**

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

ATTENZIONE..!!!

L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio, richieste dalla capogruppo come indicato al punto 2 del paragrafo 3.2.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del “Gap”

Tali direttive riguardano:

- 1) le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento.

N.B. 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. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del “Gap”

Tali direttive riguardano:

- 2) **le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato. Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato.**
- 3) le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel principio contabile applicato, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del “Gap”

NOTA BENE:

Considerato che, a seguito dell'entrata in vigore del Dlgs. n. 139/2015, i bilanci degli Enti strumentali e delle Società del Gruppo non sono tra loro omogenei, è necessario richiedere agli enti strumentali (che adottano la sola 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 Dlgs. n. 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 Dlgs. n. 118/2011.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del “Gap”

Per gli enti in contabilità finanziaria che partecipano al bilancio consolidato, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del presente decreto.

Per i componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci deve essere ottenuta attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dai capogruppo nei confronti dei propri enti e società.

In particolare, la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Par. 4.2 al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al Dlgs. n. 118/2011)

La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per Trasferimenti o contributi o i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite).

Altri interventi di rettifica hanno effetto invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato e riguardano gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi. Ad esempio, se una componente del gruppo ha venduto ad un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo, la minusvalenza o la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata. Di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Check-list e carte di lavoro

Società: Comune di Pippo								
<i>Allegato H</i>								
Allegato n. 11								
SCHEMA DI BILANCIO CONSOLIDATO								
	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Alfa Srl	Beta Spa	Azienda speciale Gamma	Fondazione Delta	TOTALE DA ELIDERE
	<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>							
1	Proventi da tributi							-
2	Proventi da fondi perequativi							-
3	Proventi da trasferimenti e contributi			-	-	-	-	-
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>		A5c					-
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>		E20c					-
c	<i>Contributi agli investimenti</i>							-
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1	A1a	-	-	-	-	-
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni							-
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>							-
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>							-
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2					-
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3	A3					-
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4					-
8	Altri ricavi e proventi diversi	A5	A5a, A5b					-
	Totale componenti positivi della gestione A)			-	-	-	-	-

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Check-list e carte di lavoro

Società: Alfa Srl								
<i>Allegato H</i>								
Allegato n. 11								
SCHEMA DI BILANCIO CONSOLIDATO								
	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Comune di Pippo	Beta Spa	Azienda speciale Gamma	Fondazione Delta	TOTALE DA ELIDERE
	<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>							
1	Proventi da tributi							-
2	Proventi da fondi perequativi							-
3	Proventi da trasferimenti e contributi			-	-	-	-	-
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>		A5c					-
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>		E20c					-
c	<i>Contributi agli investimenti</i>							-
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1	A1a	-	-	-	-	-
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni							-
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>							-
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>							-
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2					-
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3	A3					-
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4					-
8	Altri ricavi e proventi diversi	A5	A5a, A5b					-
	Totale componenti positivi della gestione A)			-	-	-	-	-

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Check-list e carte di lavoro

	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Alfa Srl	TOTALE DA ELIDERE
	A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE				
1	Proventi da tributi			2.500,00	2.500,00
2	Proventi da fondi perequativi			-	-
3	Proventi da trasferimenti e contributi			-	-
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>		A5c	-	-
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>		E20c	-	-
c	<i>Contributi agli investimenti</i>			-	-
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1	A1a	1.000.000,00	1.000.000,00
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni			-	-
b	<i>Ricavi della vendita di beni</i>			-	-
c	<i>Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi</i>			1.000.000,00	1.000.000,00
5	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2	-	-
6	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3	A3	-	-
7	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4	-	-
8	Altri ricavi e proventi diversi	A5	A5a, A5b	-	-
	Totale componenti positivi della gestione A)			1.002.500,00	1.002.500,00

	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Comune di Pippo	TOTALE DA ELIDERE
	B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE				
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	B6	B6	-	-
10	Prestazioni di servizi	B7	B7	1.500.000,00	1.500.000,00
11	Utilizzo beni di terzi	B8	B8	-	-
12	Trasferimenti e contributi			-	-
a	<i>Trasferimenti correnti</i>			-	-
b	<i>Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.</i>			-	-
c	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>			-	-
13	Personale	B9	B9	-	-
14	Ammortamenti e svalutazioni	B10	B10	-	-
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	B10a	B10a	-	-
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	B10b	B10b	-	-
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	B10c	B10c	-	-
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	B10d	B10d	-	-
15	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	B11	B11	-	-
16	Accantonamenti per rischi	B12	B12	-	-
17	Altri accantonamenti	B13	B13	-	-
18	Oneri diversi di gestione	B14	B14	3.500,00	3.500,00
	Totale componenti negativi della gestione B)			1.503.500,00	1.503.500,00

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Esempio di scritture di pre-consolidamento dell'Ente capogruppo: Fondo Svalutazione Crediti

Si ipotizzi che l'Ente abbia dovuto procedere alla determinazione del FCDE in sede di rendiconto 2017 per dei residui attivi nei confronti della società A in base ai criteri fissati dall'esempio 5 dell'Allegato 4/2.

Nello **Stato patrimoniale l'Ente espone il credito al netto del FCDE** che, in questo caso, coincide anche con il fondo svalutazione crediti della contabilità economico – patrimoniale.

Si ipotizzi altresì che:

- la società A nel bilancio di esercizio al 31/12/2017 esponga il debito nei confronti dell'Ente per l'intero importo di euro 200.000;
- il credito dell'Ente al netto della svalutazione ammonti a euro 150.000 in quanto l'accantonamento operato dall'Ente nel 2017 ammonta ad euro 50.000.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Esempio di scritture di pre-consolidamento dell'Ente capogruppo: Fondo Svalutazione Crediti

La scrittura che dovrà effettuare l'Ente è la seguente:

- Scrittura di rettifica dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti.

Fondo svalutazione crediti (per trasferimenti e contributi da imprese controllate) (SP)	a	Svalutazione Crediti (CE)	50.000
---	---	---------------------------	--------

Si precisa che, nell'attivo dello Stato patrimoniale, i crediti sono indicati al netto del fondo svalutazione crediti e che pertanto la scrittura sopra indicata deve transitare al fondo svalutazione crediti.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Esempio di scritture di pre-consolidamento dell'Ente capogruppo: Fondo Svalutazione Crediti

In questo modo, in sede di elisione delle partite infragruppo intercompany, il credito sarà stornato con il debito sulla base di un valore riconciliato. Si ricorda altresì che la verifica delle posizioni creditorie e debitorie è di fondamentale importanza per il bilancio consolidato.

A riguardo l'articolo 11, comma 6, lettera j del D.lgs 118/2011, prevede che la relazione sulla gestione allegata al rendiconto dell'Ente capogruppo illustri gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'Ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Le operazioni di rettifica dei crediti e debiti infragruppo coinvolgono sia i crediti/debiti commerciali sia i crediti/debiti finanziari.

Crediti e debiti commerciali: non coincidenza degli importi

Come riportato nel principio contabile applicato del bilancio consolidato, la corretta procedura di eliminazione dei saldi reciproci "presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze".

Nella presentazione delle scritture di pre-consolidamento dell'Ente capogruppo si era evidenziata la necessità di rettificare la svalutazione del credito dello stesso nei confronti della Società A.

A questo punto è possibile effettuare lo storno a parità di valori per euro 200.000. Al riguardo occorre tenere presente che la svalutazione è stata effettuata nell'esercizio 2017 con lo storno del rispettivo costo di conto economico. Nel caso in cui la svalutazione sia stata effettuata in esercizi precedenti occorre utilizzare una riserva di patrimonio netto.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Le operazioni di rettifica dei crediti e debiti infragrupo coinvolgono sia i crediti/debiti commerciali sia i crediti/debiti finanziari.

Crediti e debiti commerciali: non coincidenza degli importi

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

Debiti per trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche (SP) <i>(N.B. si veda la voce Pass- D) - III- 4b S.P.)</i>	a	Crediti per trasferimenti e contributi da imprese controllate (SP) <i>(N.B. si veda la voce Att – C) – II - 2b S.P.)</i>	200.000
--	---	---	---------

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Le operazioni di rettifica dei crediti e debiti infragruppo coinvolgono sia i crediti/debiti commerciali sia i crediti/debiti finanziari.

Qualora non sia possibile motivare tecnicamente la discordanza tra i crediti ed i debiti infragruppo (partite infrannuali, IVA split, etc...), **l'Ente deve necessariamente procedere alla correzione del dato della società uniformandolo con il proprio.** Si ricorda ancora una volta che, tenuto conto dell'asseverazione avvenuta in sede di rendiconto, **in sede di bilancio consolidato non dovrebbero emergere situazioni differenti da quelle asseverate dai rispettivi organi di controllo.**

Si ipotizzi che la Società B vanti un credito nei confronti dell'Ente di 300.000 che non risulta nelle scritture contabili di quest'ultimo. La circostanza può configurarsi come debito fuori bilancio nel momento in cui l'Ente ha approvato il rendiconto senza iscrivere tale posta.

L'Ente dovrà procedere alla rettifica di tale credito vantato dalla Società B modificando nei fatti il risultato economico del bilancio consolidato.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Esempio pratico

Le operazioni di rettifica dei crediti e debiti infragrupo coinvolgono sia i crediti/debiti commerciali sia i crediti/debiti finanziari.

Crediti e debiti commerciali: non coincidenza degli importi

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica.

Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi (CE) <i>(N.B. si veda la voce A-4c C.E.)</i>	a	Crediti Verso clienti ed utenti (SP) <i>(N.B. si veda la voce Att – C) – II - 3 S.P.)</i>	300.000
---	---	---	---------

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Le operazioni infragruppo

Tipologia di disallineamento	Fattispecie	Soluzione
a) Gli importi delle partite reciproche non sono equivalenti	<ul style="list-style-type: none">• errori di contabilizzazione• partite "viaggianti" o "in transito" (es. compravendite effettuate a fine esercizio e non contabilizzate contestualmente da unità venditrice e acquirente)• difformità nella contabilizzazione (es. obbligazioni emesse da una consociata ad un valore diverso da quello nominale)• applicazione di criteri di valutazione diversi (es. crediti e debiti reciproci inclusi secondo il metodo integrale per una società e secondo il proporzionale per l'altra)	<ul style="list-style-type: none">• rettificare gli importi correggendo il risultato o il patrimonio della partecipata• rettificare i dati di bilancio dell'unità acquirente o di quella venditrice• in caso di obbligazioni emesse sotto la pari (sopra la pari) occorre addebitare (accreditare) il conto acceso al prestito obbligazionario, o quello relativo ai titoli, ed accreditare (addebitare) il conto acceso al disaggio (aggio) di emissione• riclassificare una parte del credito, vantato dalla prima consociata, trasformandolo in credito nei confronti di terzi per la parte che è attribuibile agli azionisti di minoranza
b) Gli importi non sono reciproci	<ul style="list-style-type: none">• le operazioni infragruppo determinano l'insorgenza di valori reciproci che presentano però natura contabile diversa (es. transazioni che hanno ad oggetto immobilizzazioni per l'unità acquirente e prodotti finiti per quella venditrice)• distribuzione di utili infragruppo (da una parte abbiamo la rilevazione del provento finanziario per i proventi percepiti dalla controllante, mentre da parte della controllata abbiamo la diminuzione patrimoniale)	<ul style="list-style-type: none">• no eliminazione ma riclassificazione in base al significato economico dell'operazione all'interno del gruppo (ad es. mantenendo l'immobilizzazione nell'attivo del gruppo e inserendo il ricavo dell'entità venditrice fra i ricavi per incrementi di immobilizzazioni interne)• no rettifica di pre-consolidamento ma eliminazione del provento finanziario in sede di consolidamento (infatti gli utili si riferiscono ad esercizi precedenti e pertanto già confluiti nel patrimonio netto di gruppo)

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Le operazioni infragruppo

Effetti sul risultato consolidato	Tipologia di operazione	Contropartita contabile
a) Non influenzano il risultato consolidato	<ul style="list-style-type: none">• crediti e debiti per operazioni commerciali• crediti e debiti per operazioni di finanziamento• acquisti e vendite infra-gruppo• interessi attivi e passivi• concessioni, provvigioni, royalties, ecc.	<ul style="list-style-type: none">• le partite, una volta allineate per i reciproci importi, si annullano

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Le operazioni infragruppo: Eliminazione delle partecipazioni



IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 1

Quesito: Come trattare l'eventuale differenza fra attivo e passivo che emerge dopo le rettifiche di consolidamento?

Risposta: In linea generale le rettifiche di consolidamento (intese come le operazioni contabili per garantire l'uniformità temporale, formale e sostanziale dei bilanci) non generano differenze tra attivo e passivo. Molto probabilmente è stato effettuato un errore nel processo di redazione del bilancio consolidato. In particolare si consiglia di:

- 1) verificare che le operazioni infragruppo comunicate dai componenti del gruppo e le relative elisioni operate siano a saldi contabili coincidenti;
- 2) verificare che siano state operate le corrette rettifiche di pre-consolidamento qualora non ci siano disallineamenti tra i dati contabili dei soggetti del gruppo e quello dell'Ente capogruppo.

Qualora invece si faccia riferimento alle differenze di consolidamento (differenza tra patrimonio netto acquisito e costo di acquisto) allora occorre seguire le indicazioni riportate nel **Principio contabile OIC 17 «Bilancio consolidato e metodo del patrimonio netto»** ai punti 158 e seguenti.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 2

Quesito: Per un comune sotto i 3000 abitanti che ha optato per non predisporre la contabilità economica ed il bilancio consolidato, si deve comunque procedere a redigere la deliberazione di giunta del gap o meno?

Risposta: L'art. 233-bis, comma 3, del Dlgs. n. 267/2000 (Tuel) dispone che «*Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato*» senza specificare alcunché sulla specifica deliberazione da adottare.

L'Ente, pertanto, può decidere di non redigere il bilancio consolidato e, di conseguenza, non deve procedere ad individuare il GAP e Perimetro di consolidamento, in quanto sono proprio attività propedeutiche alla redazione del documento contabile stesso.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 3

Quesito: Le partite infragruppo si eliminano anche nel caso di consolidamento proporzionale? E' corretto rivalutare ogni anno il valore delle partecipazioni sulla base del patrimonio netto dell'ultimo bilancio approvato?

Risposta: Si, le elisioni delle operazioni infragruppo si effettuano a prescindere dal metodo di consolidamento utilizzato. Come riportato in una delle precedente slide il paragrafo 4.2 al Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4/4 al Dlgs. n. 118/2011) afferma che:

«Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. Il bilancio consolidato si basa infatti sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici.

Pertanto, devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti.»

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 3

Quesito: Le partite infragruppo si eliminano anche nel caso di consolidamento proporzionale? E' corretto rivalutare ogni anno il valore delle partecipazioni sulla base del patrimonio netto dell'ultimo bilancio approvato?

Risposta: *[continua]*

E' corretto [aggiungerei «è indispensabile»] operare la rivalutazione delle partecipazioni secondo il metodo del patrimonio netto (già in sede di rendiconto almeno per gli Enti/Società incluse nel perimetro di consolidamento) almeno allineandole al valore corrispondente al patrimonio netto dell'esercizio precedente a quello oggetto di consolidamento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 4

Quesito: Il mio Ente dovrà consolidare con ATO rifiuti. Lo stesso ha comunicato di avere un debito verso il comune, a causa di un maggiore versamento 2020 da parte di questo Ente. Questo debito va sottratto anche se nel rendiconto del Comune non risulta il credito?

Risposta: Si, l'elisione dell'operazione infragruppo deve essere operata anche in questo caso. Nello specifico, trattasi di operazioni a saldi non coincidenti dovute al fatto che il Comune non ha accertato l'Entrata entro la fine dell'esercizio oggetto di consolidamento e/o, qualora il fatto sia stato conosciuto dopo il 31/12, in sede di elaborazione della contabilità economico patrimoniale non ha operato le corrette scritture di assestamento al fine di rilevare il credito nei confronti dell'ATO.

In questo caso, non essendo stata operata alcuna delle precedenti scritture, occorre effettuare una scrittura di pre-consolidamento al fine di rendere uniformi sotto l'aspetto sostanziale i 2 bilanci da consolidare.

Nello specifico la scrittura di pre-consolidamento da operare sul rendiconto del Comune è:

Altri ricavi e proventi diversi a Crediti diversi

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 5

Quesito: E' da valutare se rientra nel GAP, una fondazione per il teatro, specifico che c'è un unico socio fondatore, il Comune, che ha versato al momento il capitale minimo di dotazione di € 70.000,00? E quindi se è poi soggetta a consolidamento?

Risposta: prima di rispondere facciamo un ripasso del Principio contabile 4/4 nella parte relativa all'individuazione del GAP e del Perimetro di consolidamento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il Bilancio Consolidato nel Tuel

- Individuare/Elencare tutti i soggetti partecipati che compongono il Gruppo Amministrazione Pubblica;
- Individuare/elencare solo i soggetti compresi nel Bilancio Consolidato e quindi l'AREA di CONSOLIDAMENTO (Dlgs. n. 118/2011)

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli Enti Capogruppo, predispongono due distinti elenchi concernenti:

- gli Enti, le Aziende e le Società che compongono il Gruppo Amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli Enti, le Aziende e le Società che, a loro volta, sono a Capo di un Gruppo di Amministrazioni pubbliche o di imprese (**ELENCO 1**);
- gli Enti, le Aziende e le Società componenti del Gruppo compresi nel bilancio consolidato (**ELENCO 2**).

I due elenchi, e i relativi aggiornamenti, sono oggetto di approvazione da parte della Giunta.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Organismi STRUMENTALI: art. 11, comma 8 e 9, Dlgs. n. 118/2011

- Si tratta delle articolazioni organizzative della Capogruppo e, di conseguenza, già compresi nel Rendiconto consolidato della Capogruppo;
- Rientrano all'interno di tale categoria gli Organismi che sebbene dotati di una propria autonomia contabile sono privi di personalità giuridica .

N.B. Il **RENDICONTO CONSOLIDATO (art. 227, comma 2-ter, Tuel)** è predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b) – si tratta dello schema contenuto nell'Allegato 10 – ed è costituito dal Conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo Stato patrimoniale e dal Conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'EE.LL., quelle dei suoi Organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Enti STRUMENTALI CONTROLLATI: art. 11-*ter*, comma 1, Dlgs. n. 118/2011

- Sono soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le Aziende speciali, gli Enti autonomi, i Consorzi e le Fondazioni.
- Si tratta degli Enti pubblici e privati e dalle Aziende nei cui confronti la Capogruppo:
 - ✓ ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'Ente o nell'Azienda;
 - ✓ ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti 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 di un Ente o di un'Azienda;
 - ✓ 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 o dell'Azienda;

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Enti STRUMENTALI CONTROLLATI: art. 11-*ter*, comma 1, Dlgs. n. 118/2011

- Si tratta degli Enti pubblici e privati e dalle Aziende nei cui confronti la Capogruppo:
 - ✓ ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
 - ✓ esercita **un'influenza dominante** in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono 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) che 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.

N.B. 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.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Enti STRUMENTALI PARTECIPATI (NON CONTROLLATI): art. 11-*ter*, comma 2, Dlgs. n. 118/2011.

Si tratta degli Enti pubblici e privati e delle Aziende nei cui confronti la Capogruppo ha una partecipazione NON di CONTROLLO, in assenza cioè delle condizioni già viste per gli Enti strumentali controllati.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Società CONTROLLATE: art. 11-*quater* Dlgs. n.118/2011

Si tratta di Società nei cui confronti la Capogruppo:

- 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;
- ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare **un'influenza dominante**, quando la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono 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) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante. L'attività si definisce prevalente se la società controllata abbia conseguito nell'anno precedente ricavi a favore dell'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dell'intero fatturato.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Società PARTECIPATA: art. 11-*quinquies* Dlgs. n. 118/2011

- Si tratta di società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale (*in house*) 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 (**Principio contabile applicato 4/4**).
- In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi **2015 - 2017**, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione (**art. 11 quinquies**).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

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 (novità introdotta con il DM 3/2017).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Sono considerati IRRILEVANTI i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10% [dal 2018 è il 3%] dal per gli Enti Locali (al 5% per le Regioni e le Province autonome) rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della Capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

In presenza di patrimonio netto negativo, l'irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

- Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato la capogruppo **può considerare non irrilevanti (e quindi RILEVANTI)** i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate.
- A decorrere dall'esercizio 2017 (bil. Consolid. da approvare entro il 30/09/2018) **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.**
- **In ogni caso, salvo il caso dell'affidamento diretto, sono considerate irrilevanti, e NON** oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all'1% del capitale della società partecipata.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Con riferimento **all'esercizio 2018 e successivi** (Bilancio Consolidato da approvare a settembre 2019 e successivo) sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei predetti parametri, **una incidenza inferiore al 3 per cento**.

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 potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento.

Si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Si pensi, ad esempio, al caso limite di un Gruppo aziendale composto da un considerevole numero di Enti e Società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

- Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018, **la sommatoria delle percentuali dei bilanci - singolarmente considerati irrilevanti - deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento** rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, 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 ad una incidenza inferiore al 10 per cento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

L'elenco 2 è trasmesso a ciascuno dei soggetti compresi nel bilancio di consolidato al fine di consentire a tutti i componenti del Gruppo di conoscere con esattezza l'Area del consolidamento e predisporre le informazioni necessarie per effettuare le operazione di consolidamento (indicate al punto 2 del paragrafo 3.2. del principio)

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

Nel caso in cui **NON risultino** Enti o Società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l'Ente non ha Enti o Società, controllate o partecipate, che, nel rispetto del Principio applicato del bilancio consolidato, sono oggetto di consolidamento e che, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Area Consolidamento

Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato All. 4/4 Dlgs. n. 118/2011

L'Amministrazione pubblica Capogruppo:

- comunica agli Enti, alle Aziende e alle Società comprese nell'elenco 2 che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato;
- trasmette a ciascuno di tali soggetti l'elenco degli Enti compresi nel consolidato (elenco 2);
- impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 5

Quesito: E' da valutare se rientra nel GAP, una fondazione per il teatro, specifico che c'è un unico socio fondatore, il Comune, che ha versato al momento il capitale minimo di dotazione di € 70.000,00? E quindi se è poi soggetta a consolidamento?

Risposta: La fondazione (trattasi presumibilmente di fondazione di partecipazione) rientra sicuramente nel GAP in quanto l'Ente possiede il 100% del capitale sociale e, di conseguenza, salvo specifiche disposizioni statutarie, lo stesso ne avrà il controllo. Pertanto, sulla base di quanto riportato nelle precedenti slide, la fondazione si configura quale **ENTE STRUMENTALE CONTROLLATO** ai sensi dell'art. 11-ter, del Dlgs. n. 118/2011.

Per quanto attiene all'inclusione nel perimetro di consolidamento occorre verificare l'irrilevanza o meno del bilancio della fondazione rispetto a quello del Comune sulla base della soglia di rilevanza del 3% riferita ai tre parametri di riferimento: Totale attivo, Totale patrimonio netto e Totale ricavi caratteristici.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 6

Quesito: Come fare il consolidato delle sub partecipate?

Risposta:

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il consolidamento: teorie e metodi

➤ Teoria della proprietà (*property theory*):

Secondo la teoria della proprietà, **le controllate appartengono alla Capogruppo proporzionalmente alle quote di partecipazione che essa possiede** e, pertanto, devono entrare nel processo di consolidamento nella medesima proporzione.

In questa teoria l'unità contabile di riferimento non è il Gruppo nel suo complesso bensì il bilancio della capogruppo; di conseguenza il consolidato altro non è che un'estensione di esso, per tenere conto delle quote detenute nelle società controllate.

➤ Teoria dell'entità (*entity theory*):

Secondo questa teoria il Gruppo costituisce **un'unica entità economica e contabile** e, pertanto, patrimonio e reddito appartengono al Gruppo nel suo complesso, senza distinzione alcuna delle interessenze di terzi in termini economici e patrimoniali.

Conseguentemente, anche attività e passività, costi e ricavi, risultato d'esercizio e patrimonio, devono essere consolidati integralmente, al fine di mostrare la complessiva struttura patrimoniale e reddituale del Gruppo quale unicum indivisibile (*cosiddetto metodo dell'integrazione globale*).

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il consolidamento: teorie e metodi

➤ Teoria della Capogruppo (*parent company theory*):

La teoria della Capogruppo contempera l'esigenza di fornire una completa informazione della realtà economico patrimoniale del Gruppo con quella di evidenziare il risultato economico ed il patrimonio netto di stretta pertinenza della Capogruppo stessa.

Il metodo di consolidamento è pertanto quello della integrale attrazione di attività, passività ecc., che al contrario di quanto previsto nell'applicazione connessa con la teoria dell'entità, deve evidenziare la quota di patrimonio netto e di risultato economico di pertinenza di terzi.

Le quote di patrimonio netto di pertinenza di terzi possono essere evidenziate nel contesto del patrimonio netto o nelle passività.

➤ Metodo del Patrimonio netto (*equity method*):

Lo stesso risultato informativo in termini quantitativi può ottenersi con un metodo cosiddetto di consolidamento sintetico o del patrimonio netto (*equity method*) che tuttavia non può considerarsi sostitutivo di un vero e proprio procedimento di consolidamento in quanto non attrae nel bilancio della capogruppo le attività, le passività ed i componenti del risultato economico.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Il consolidamento: teorie e metodi

Casi «speciali» in cui si utilizza il Metodo del Patrimonio netto:

Rettifica del bilancio della partecipata diretta:

Nei casi in cui la partecipazioni diretta a sua volta detiene partecipazioni in altre società/enti ma non è obbligata alla redazione del bilancio consolidato civilistico ai sensi dell'art. 25 del Dlgs. n. 127/1991, è indispensabile rettificare il bilancio delle partecipate inserendo i «*valori contabili*» delle partecipazioni indirette attraverso il metodo del Patrimonio netto.

In sede di elaborazione della contabilità economico-patrimoniale della Capogruppo

In sede di elaborazione della contabilità economico-patrimoniale devono essere iscritte nell'attivo della Capogruppo, con il metodo del patrimonio netto, tutte le partecipazioni di tipo societario e indispensabilmente tutte le partecipazioni, anche di tipo non societario, che saranno oggetto di consolidamento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 6

Quesito: Come fare il consolidato delle sub partecipate?

Risposta: Il bilancio consolidato delle partecipazioni indirette avviene attraverso il consolidamento del bilancio consolidato della partecipata diretta.

In caso la stessa non sia obbligata alla redazione del consolidato secondo la normativa civilistica di cui all'art. 25 del Dlgs. n. 127/1991 esistono 2 alternative:

- 1) Laddove l'Ente capogruppo voglia avere comunque una situazione di gruppo dettagliata, obbligare la società (laddove ne abbia il controllo), tramite le Direttive sul consolidamento impartite, ad elaborare una situazione contabile consolidata sulla base della normativa civilistica che successivamente sarà oggetto di ulteriore consolidamento da parte dell'Ente capogruppo ai sensi del Dlgs. n. 118/2011.

NB. Nel caso in esempio risulta chiaro quanto sia importate individuare il GAP e Perimetro di consolidamento entro la fine dell'esercizio a quello oggetto di consolidamento e impartire le Direttive ai componenti del Gruppo stesso affinché, durante l'elaborazione del bilancio di esercizio (di solito entro il 30 aprile dell'esercizio successivo a quello oggetto di consolidamento), elaborino lo stesso tenendo conto delle indicazioni fornite e richieste dall'Ente Capogruppo.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 6

Quesito: Come fare il consolidato delle sub partecipate?

Risposta: *[continua]*

- 2) Procedere a rettificare il bilancio di esercizio della partecipata diretta inserendo i «valori contabili» delle partecipazioni indirette attraverso il metodo del Patrimonio netto.

Nello specifico dovrà essere modificato il valore contabile delle partecipazioni rilevandole (laddove non abbia già provveduto la partecipata diretta oggetto di consolidamento) con il metodo del patrimonio netto.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 7

Quesito: Volevo sapere se gli Enti strumentali con una partecipazione inferiore al 1% che non sono destinatari di affidamenti diretti devono essere consolidati? A mio avviso no, ma la norma quando parla di irrilevanza dice società e non enti.

Risposta: Come riportato nel quesito il Principio contabile concede di escludere dal consolidamento le sole partecipazioni societarie, non anche quelle in Enti strumentali, che abbiano una partecipazione inferiore al 1% a condizione che non siano affidatarie dirette di servizi pubblici locali e/o trattasi di società «*in house providing*».

Di conseguenza, dovendosi applicare il Principio contabile in maniera letterale e non estensiva **non possono essere escluse dal consolidamento** le partecipazioni inferiori al 1% in Enti strumentali a meno che essi non presentino bilanci irrilevanti sulla base dei 3 parametri di riferimento.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 8

Quesito: E' corretto che siano escluse dal GAP tutte le società partecipate anche a totale partecipazione pubblica non affidatarie dirette di servizi pubblici locali e con voti pari o inferiori al 20% o al 10% se trattasi di società quotate?

Risposta: Sul tema ci sono tuttora differenti interpretazioni del Principio contabile. Tenuto conto che una delle finalità del consolidato è proprio quella di ottenere una visione completa delle consistenze economiche, patrimoniali e finanziarie di un Gruppo di Enti e Società che fa capo ad un'Amministrazione pubblica, un «*non corretto uso*» di tale disposizione farebbe risultare incompleta (e quindi non significativa) la situazione contabile consolidata.

Un esempio palese potrebbe essere quello dei servizi a rete e/o del servizio di raccolta rifiuti che nella maggior parte dei casi sono affidati tramite gare ad evidenza pubblica a gestori unici (partecipati da tutti i comuni della provincia/ambito con quote di partecipazione inferiori al 20%) e non tramite affidamenti diretti. Tali società, seppur interamente partecipate da Enti pubblici sarebbero escluse da consolidato in quanto il servizio è stato affidato per mezzo gara ad evidenza pubblica e non con affidamento diretto. E' chiaro, però, che nella rappresentazione del bilancio consolidato dell'Ente, manchino i valori economici, patrimoniali e finanziari di servizi pubblici locali erogati dall'Ente.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 8

Quesito: E' corretto che siano escluse dal GAP tutte le società partecipate anche a totale partecipazione pubblica non affidatarie dirette di servizi pubblici locali e con voti pari o inferiori al 20% o al 10% se trattasi di società quotate?

Risposta: *[continua]*

Nonostante ciò, ritengo che il quesito meriti una risposta affermativa per le medesime ragioni rappresentate nella risposta al quesito precedente e cioè che il Principio contabile vada applicato letteralmente (quindi non estensivamente come nel caso precedente né restrittivamente come nel caso di specie) e, pertanto, possano essere escluse dal GAP le società partecipate che seppur abbiano la proprietà del capitale sociale interamente pubblica le stesse non risultino affidatarie dirette di servizio pubblico locale a condizione che l'Ente capogruppo stesso non detenga una quota di voti superiore al 20% o 10% se trattasi di società quotata.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

QUESITO NR. 8

Quesito: E' corretto che siano escluse dal GAP tutte le società partecipate anche a totale partecipazione pubblica non affidatarie dirette di servizi pubblici locali e con voti pari o inferiori al 20% o al 10% se trattasi di società quotate?

Risposta: *[continua]*

ATTENZIONE...!!!!

Pur condividendo l'applicazione letterale del Principio contabile e, quindi, la possibilità (non obbligo) di escludere le partecipazioni oggetto di trattazione nel presente quesito, ritengo sia sempre consigliabile il consolidamento delle partecipazioni totalmente partecipate da Enti pubblici che seppur non affidatarie dirette svolgano servizi pubblici locali affidati tramite procedure aperte e/o ristrette.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Grazie per l'attenzione!

Dott. Enrico CIULLO

Dottore Commercialista Consulente e Formatore di Amministrazioni, Enti, Società ed Aziende pubbliche nelle materie amministrativo-contabili, finanziarie, tributarie e fiscali

Contatti: enrico.ciullo47@gmail.com