

**6 NOVEMBRE 2020**

# **IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI**

**RELATORE: DOTT. ENRICO CIULLO**  
*Dottore Commercialista*  
*enrico.ciullo47@gmail.com*

ASMEL Associazione per la  
Sussidiarietà e la  
Modernizzazione degli Enti  
Locali

[www.asmel.eu](http://www.asmel.eu)

800165654

[webinar@asmel.eu](mailto:webinar@asmel.eu)

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Programma

- *L'Area di consolidamento*
- *Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del "Gap"*
- *Il consolidamento: teorie e metodi*
- *Check-list e carte di lavoro*
- *Le operazioni infragruppo*

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le Finalità del Bilancio Consolidato

- ❖ sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli Enti 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;
- ❖ attribuire alla Amministrazione Capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio Gruppo comprensivo di Enti e Società;
- ❖ ottenere una visione completa delle consistenze economiche, patrimoniali e finanziarie di un Gruppo di Enti e Società che fa capo ad un'Amministrazione pubblica.

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Enti che redigono il Bilancio Consolidato

Il Bilancio consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica è:

- **obbligatorio, dall'esercizio 2016, con riferimento all'esercizio 2015, per tutti gli Enti di cui all'articolo 1, comma 1 Dlgs. n. 118/2011 con le seguenti eccezioni:**
  - ✓ **gli Enti non sperimentatori possono rinviare l'adozione del Bilancio consolidato all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016;**
  - ✓ **per i Comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti la predisposizione del bilancio consolidato non è obbligatoria (modifica prevista dal DM 1 marzo 2019).**

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Modalità di predisposizione del Bilancio Consolidato

Il Bilancio consolidato del GAP (Gruppo Amministrazione Pubblica) è:

- predisposto in attuazione degli articoli dall'*11-bis* all'*11-quinquies* del Dlgs. n. 118/2011 e di quanto previsto dal Principio contabile Allegato 4/4;
- composto dal Conto economico, dallo Stato patrimoniale e dai relativi allegati (Relazione sulla gestione consolidata comprensiva della Nota integrativa e Relazione dell'Organo di revisione);
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- predisposto facendo riferimento all'Area di consolidamento, individuata dall'Ente Capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento(\*).

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Modalità di predisposizione del Bilancio Consolidato

A seguito dell'emergenza COVID-19:

- L'art. 110 del Decreto 34/2020 (Dl. Rilancio) ha disposto il differimento, dal **30 settembre al 30 novembre 2020**, del termine per l'approvazione del bilancio consolidato 2019 (art. 18, comma 1, lett. c) Dlgs. n. 118/2011) da parte degli Enti pubblici di cui all'articolo 1 del Dlgs. n. 118/2011;
- Il c.d. Decreto Cura Italia (Dl. 18/2020) ha introdotto una serie di misure in tema di approvazione del bilancio 2019 a favore di Società ed Enti:
  - da un lato prorogando *ex lege* i termini di approvazione dello stesso;
  - dall'altro potenziando la partecipazione alle relative assemblee di approvazione tramite mezzi di telecomunicazione, in modo da garantire il necessario distanziamento sociale.

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Il Bilancio Consolidato nel Tuel

- Art. 233-*bis*: Bilancio Consolidato
- ❖ Il Bilancio consolidato del Gruppo è predisposto secondo le MODALITA' previste Dlgs. n. 118/2011
- ❖ Il Bilancio consolidato del Gruppo è redatto secondo lo SCHEMA previsto dall'allegato 11 del Dlgs. n. 118/2011
- ❖ Il Bilancio consolidato del Gruppo è riferito alla data del 31/12

# 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

**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

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

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

## Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del "Gap"

Tali direttive riguardano:

- 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

## Le direttive e gli indirizzi agli Organismi, Enti, Società rientranti nel perimetro del "Gap"

Tali direttive riguardano:

- 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.
- 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

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:

- 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;
- 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

## 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

Quali teorie di consolidamento si utilizzano per la costruzione del bilancio consolidato del «Gruppo Amministrazione pubblica» ai sensi del Dlgs. n. 118/2011?

### **In linea generale:**

Teoria della Capogruppo (*parent company theory*)

### **In determinati casi:**

Metodo del Patrimonio netto (*equity method*)

# 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

## Il consolidamento: teorie e metodi

I bilanci della Capogruppo e dei componenti del Gruppo, opportunamente rettificati, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- ❖ per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli Enti strumentali controllati e delle Società controllate (***cd. metodo integrale***);
- ❖ per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle Società partecipate e degli Enti strumentali partecipati (***cd. metodo proporzionale***).

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

<b>1) Bilancio esercizio</b>		
a)	Stato Patrimoniale	✓
b)	Conto Economico	✓
c)	Nota Integrativa	✓
d)	Prospetto esplicativo dei valori di bilancio ( <i>eventuale</i> )	✓
<b>2) Bilancio di Verifica</b>		✓
<b>3) Prospetto di parifica delle poste contabili</b>		✓
a)	Crediti	✓
b)	Debiti	✓
c)	Costi	X
d)	Ricavi	X
<b>4) Elenco delle operazioni infragruppo</b>		✓
<b>5) Aliquote di ammortamento dei beni strumentali adottate</b>		X



# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

Società: <b>Comune di Pippo</b>								
<i>Allegato H</i>								
Allegato n. 11								
<b>SCHEMA DI BILANCIO CONSOLIDATO</b>								
	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Alfa Srl	Beta Spa	Azienda speciale Gamma	Fondazione Delta	TOTALE DA ELIDERE
	<b><u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u></b>							
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					-
	<b>Totale componenti positivi della gestione A)</b>			-	-	-	-	-

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

Società: Alfa Srl								
<i>Allegato H</i>								
<b>Allegato n. 11</b>								
<b>SCHEMA DI BILANCIO CONSOLIDATO</b>								
	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
	<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>							
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					-
	<b>Totale componenti positivi della gestione A)</b>			-	-	-	-	-

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Alfa Srl	TOTALE DA ELIDERE
	<b>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</b>				
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	-	-
	<b>Totale componenti positivi della gestione A)</b>			<b>1.002.500,00</b>	<b>1.002.500,00</b>

	CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO	Riferimento Art. 2425 Cc	Riferimento Dm 26/4/95	Comune di Pippo	TOTALE DA ELIDERE
	<b>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</b>				
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
	<b>Totale componenti negativi della gestione B)</b>			<b>1.503.500,00</b>	<b>1.503.500,00</b>

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

¶  
Anagrafica: Società Alfa Srl ¶

- → Organi di indirizzo politico – amministrativo ¶
- → Assemblea dei soci: società partecipata dal Comune di Pippo. Il Comune di Pippo non è rappresentato nell'assemblea dei soci. ¶
- → Consiglio di Amministrazione: \_\_. ¶

¶

- → La durata dell'incarico è stata fissata in tre anni ovvero fino all'approvazione del bilancio di esercizio al \_\_\_\_\_ ¶
- → Collegio Sindacale: il Collegio Sindacale è chiamato a svolgere anche la funzione di revisione legale dei conti ed è composto come segue: \_\_\_\_\_ ¶

¶

Denominazione □	Alfa Srl □	□
Sede □	Viale __, □	□
Partita Iva □	__ □	□
Codice Fiscale □	__ □	□
Rea □	_____ □	□

¶

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

¶

Il mandato del suddetto Collegio, di durata triennale, si estenderà fino all'approvazione del bilancio di esercizio del \_\_\_\_\_.

### • → **Composizione Capitale Sociale**

La composizione del Capitale Sociale di Alfa Srl è la seguente:

Numero di quote	_____	□
Valore unitario	_____	□
Capitale sociale	Euro _____	□

¶

### • → **Compagine societaria**

La società si configura come società a totale capitale pubblico, detenuto dal socio unico *Comune di Pippo* che vi partecipa per una quota pari al \_\_\_%.

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Check-list e carte di lavoro

La struttura della compagine societaria è la seguente: ¶

SOCIO ¶	N. QUOTE ¶	CAPITALE SOCIALE ¶	QUOTA % ¶
Comune di Pippo ¶	· ¶	Euro · _____ ¶	3,69 ¶

¶

• → **Composizione Patrimonio Netto e corrispondente valore delle Partecipazioni** ¶

Nessuna partecipazione in Alfa Srl da parte delle altre Società dell'Area di Consolidamento. La composizione del Patrimonio Netto di Alfa Srl ed il corrispondente valore della Partecipazione del Comune di Pippo, è la seguente: ¶

Capitale sociale ¶	¶
Riserve ¶	¶
Risultato economico 2019 ¶	¶
<b>TOTALE PATRIMONIO NETTO ¶</b>	¶
Quota % Comune di Pippo ¶	¶
<b>Valore partecipazione 2019 Comune di Pippo ¶</b>	¶

¶



# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo

### NOTA BENE:

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 alla Capogruppo sulla base delle informazioni richieste.**

- Responsabilità dei conti
- Responsabilità dell'aggregazione contabile
- Art. 6, comma 4, Dl. n. 95/2012 (cd. *SpendingReview*) fino al 2014 + art. 11, comma 6, lettera j) del Dlgs. n. 118/2011 dal 2015 + Corte Conti Aut. 2/2016

Al rendiconto è allegata la relazione di gestione contenente gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente ed i propri enti strumentali, società controllate e partecipate. Tale documento, asseverato dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; **in tal caso l'Ente adotta 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

## Le operazioni infragruppo

- 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).
- Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, **l'imposta non è oggetto di elisione**. Ad esempio l'imposta sul valore aggiunto, nei casi in cui risulta indetraibile, l'Iva pagata dalla Capogruppo a componenti del gruppo per i quali è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.







# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le 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 degli elementi patrimoniali ed economici è **misurata** rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo

"CHECK LIST" ATTIVITÀ PRELIMINARI AL CONSOLIDAMENTO DELLE OPERAZIONI INFRA-GRUPPO	
1. riconciliazione dei saldi contabili e rettifiche di consolidamento	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Individuazione delle operazioni avvenute nell'esercizio all'interno del gruppo dell'ente locale distinguendo per tipologia (rapporti finanziari di debito / credito; acquisto / vendita di beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti in c/capitale e di parte corrente; ecc.)</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Individuazione delle modalità di contabilizzazione delle operazioni verificatesi all'interno del gruppo dell'ente locale (es. voce di ricavo della realtà controllata collegata a voce di trasferimento di parte corrente da parte dell'ente locale)</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Verifica della presenza e della corrispondenza dei saldi reciproci: individuazione dei disallineamenti (in termini qualitativi e quantitativi)</li></ul>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Sistemazione contabile dei disallineamenti mediante adeguamento dei valori delle poste o attraverso scritture contabili</li></ul>	

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo

Tipologia di disallineamento	Fattispecie	Soluzione
a) Gli importi delle partite reciproche non sono equivalenti	<ul style="list-style-type: none"><li>• errori di contabilizzazione</li><li>• partite "viaggianti" o "in transito" (es. compravendite effettuate a fine esercizio e non contabilizzate contestualmente da unità venditrice e acquirente)</li><li>• difformità nella contabilizzazione (es obbligazioni emesse da una consociata ad un valore diverso da quello nominale)</li><li>• 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)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• rettificare gli importi correggendo il risultato o il patrimonio della partecipata</li><li>• rettificare i dati di bilancio dell'unità acquirente o di quella venditrice</li><li>• 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</li><li>• 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</li></ul>
b) Gli importi non sono reciproci	<ul style="list-style-type: none"><li>• 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)</li><li>• 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)</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 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)</li><li>• 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)</li></ul>

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo

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

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Le operazioni infragruppo: Eliminazione partite infragruppo che NON influenzano il risultato consolidato

## ➤ Eliminazione dei crediti e debiti infragruppo

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

*Crediti e debiti: coincidenza degli importi*

**Esempio:** L'Ente ha in bilancio crediti commerciali per canoni di concessione verso la Società B per euro 50.000, nel passivo dello stato patrimoniale della società controllata è presente un debito di pari importo. L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica extracontabile.

Debiti v/fornitori (SP)	a	Crediti Verso clienti ed utenti (SP)	50.000
<i>(voce Pass-D)- 2 S.P.)</i>		<i>(voce Att-C) -II -3 S.P.)</i>	



# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo

Effetti sul risultato consolidato	Tipologia di operazione	Contropartita contabile
b) Influenzano il risultato consolidato	<ul style="list-style-type: none"><li>• proventi e oneri infra-gruppo non ancora realizzati relativi a compravendite di beni e servizi</li><li>• proventi e oneri infragruppo relativi a compravendite di cespiti ammortizzabili</li><li>• proventi e oneri infragruppo relativi a cessioni di immobilizzazioni costruite in economia</li><li>• pagamento dei dividendi</li><li>• contributi in c/capitale</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• le partite, una volta allineate per i reciproci importi si annullano</li><li>• se eliminazioni relative ad operazioni dell'esercizio si rettifica il risultato consolidato</li><li>• se eliminazioni relative ad operazioni di esercizi precedenti si rettificano le riserve</li></ul>

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Le operazioni infragruppo: Eliminazione partite infragruppo che influenzano il risultato consolidato

## ➤ Eliminazione dei crediti e debiti infragruppo

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”*.



# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo: Eliminazione partite infragruppo che influenzano il risultato consolidato

### ➤ Eliminazione dei crediti e debiti infragruppo

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

Le operazioni infragruppo: Eliminazione partite infragruppo che influenzano il risultato consolidato

## ➤ Eliminazione dei crediti e debiti infragruppo

L'Ente dovrà effettuare la seguente scrittura di rettifica

Scrittura di rettifica:

Debiti per trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche (SP) (voce Pass- D) - III- 4b S.P.)	a	Crediti per trasferimenti e contributi da imprese controllate (SP) (voce Att - C) - II - 2b S.P.)	200.000
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

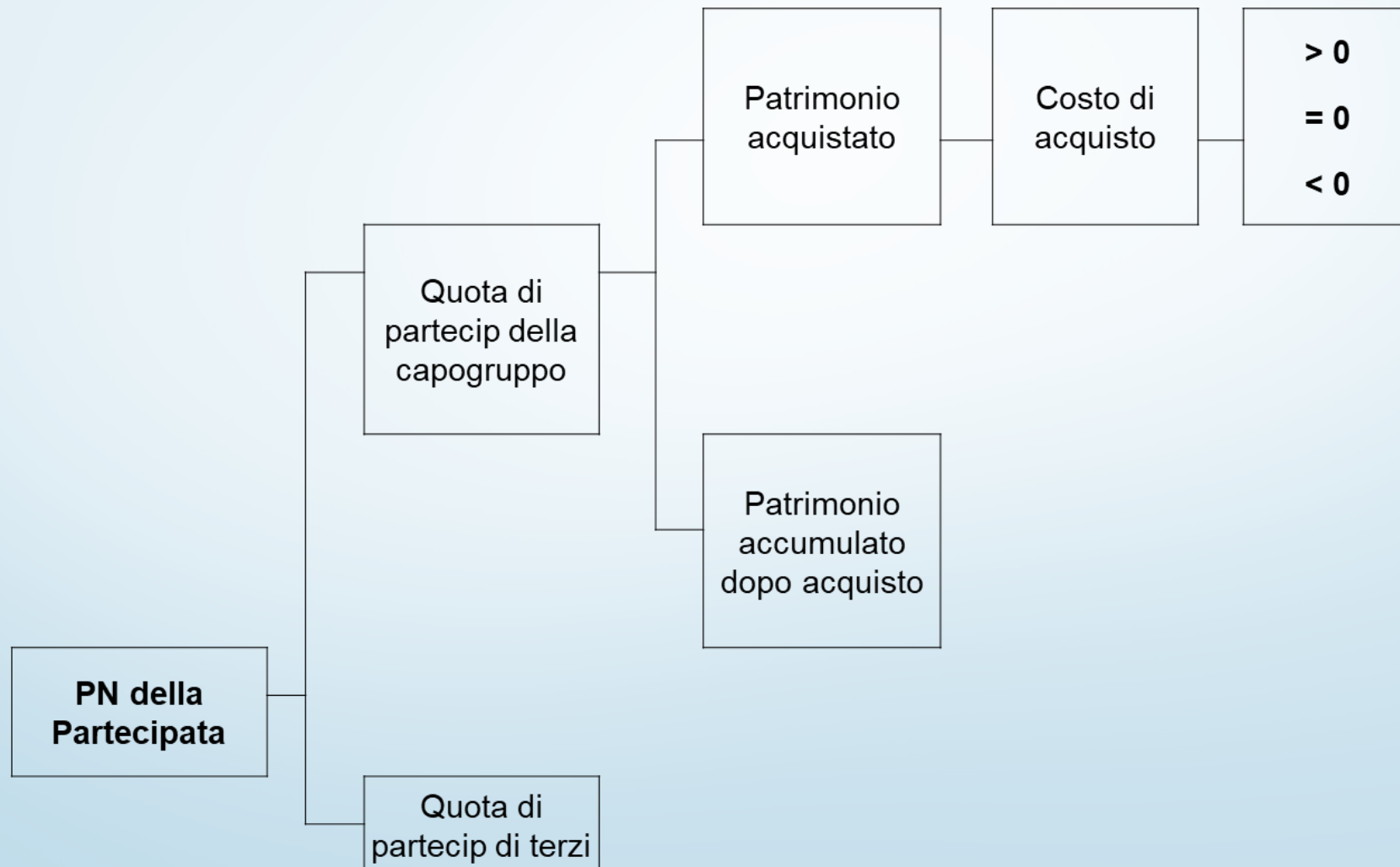
## Le operazioni infragruppo: Eliminazione delle partecipazioni

Il processo di consolidamento consiste nella sostituzione del valore contabile della partecipazione nella società con:

- L'insieme delle attività e passività costituenti il PN (consolidamento integrale);
- La frazione delle attività e passività della società partecipata rappresentativa della quota di partecipazione detenuta (consolidamento proporzionale);
- Nuovo valore della partecipazione determinato in base al metodo del PN (consolidamento sintetico)

# IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

## Le operazioni infragruppo: Eliminazione delle partecipazioni



# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 1.** Qualora i bilanci delle partecipate non siano disponibili è fatto comunque obbligo alla Capogruppo di predisporre il bilancio consolidato? Se sì, con quali documenti?

**Risposta:** Sì, è obbligata a farlo. Come disposto dal paragrafo 3.1 del Principio contabile 4/4 «*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*». Si ricorda che l'Amministrazione Capogruppo deve esercitare i poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dall'Ente controllante nei confronti dei propri Enti e Società.

# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 2.** Per gli Enti locali con popolazione inferiore ai 5000 abitanti, come l'anno scorso, ci si può avvalere della facoltà di non predisporre il bilancio consolidato? Non ci sono state modifiche in merito?

**Risposta:** Sì, non sono intervenute modifiche, pertanto, ai sensi dell'art. 233-bis, comma 3, del Tuel, «*gli Enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato*». Si ricorda che tale facoltà deve essere espressamente deliberata (al momento dell'approvazione del Rendiconto o con apposita deliberazione successiva).



# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 3.** L'Unione detiene solo quota pari a 0,0014% di una società cooperativa per azioni (scpa) completamente pubblica (98% della Regione) a cui fa affidamenti diretti considerandola "*in house*". Rientra nell'obbligo di consolidamento? Norma riferimento ?

**Risposta:** Sì, la società rientra sicuramente sia nel Gap che nell'Area di consolidamento. Difatti, sulla base di quanto disposto dal paragrafo 2, punto 3.2 del Principio 4/4, la Cooperativa suddetta si configura quale «***Società partecipata***» ai sensi dell'art. 11-*quinquies*, del Dlgs. n. 118/2011 poiché interamente pubblica e affidataria diretta di servizio pubblico locale e, pertanto, rientra nel 1° elenco (GAP).

In seconda istanza, la Cooperativa in questione rientra anche nel perimetro di consolidamento essendo la stessa affidataria diretta di SPL e configurata «*in house*» dall'Unione, pertanto sempre rilevante a prescindere dalla quota di partecipazione ai sensi del paragrafo 3.1 del Principio 4/4.

# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 4.** L'Ente per il quale lavoro possiede 2 partecipate di cui una con partecipazione pari allo 0,62% e l'altra pari al 9,90%. Quest'ultima non redige bilanci e consuntivi (nemmeno preconsuntivi) nei termini di scadenza del consolidato. Come devo agire?

**Risposta:** Premesso che le due società devono essere interamente pubbliche e affidatarie dirette di SPL altrimenti non rientrerebbero nella definizione di «*società partecipata*» di cui all'art. 11-*quinquies*, del Dlgs. n. 118/2011, in tale situazione l'Amministrazione Capogruppo deve esercitare tutte le leve relative ai poteri di indirizzo e controllo esercitabili dall'Amministrazione Capogruppo; anche qualora si configuri il controllo congiunto con altre Amministrazioni pubbliche. Di conseguenza sarà utile coordinarsi con le altre Amministrazioni partecipanti per definire specifici indirizzi all'Organo di amministrazione della società.

Il Responsabile dei servizi finanziari dell'Ente può pretendere l'approvazione dei documenti contabili nei termini di legge e, in ogni caso, in tempi utili alla redazione e approvazione del Bilancio consolidato. Essendo obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria le società in questione potrebbero comunque trasmettere i documenti derivanti da essa e, tenuto conto del termine per il pagamento delle imposte (30 giugno), in tale data hanno sicuramente predisposto una situazione fiscalmente rilevante indispensabile al pagamento delle imposte sul reddito che potrà essere trasmessa al fine del consolidamento dei conti pubblici.

Si consiglia, pertanto, di impartire le Direttive di consolidamento in tempi congrui a garantire il rispetto delle stesse (entro i primi giorni dell'anno successivo a quello di consolidamento). In caso di mancato rispetto di tale termine, il Responsabile dei servizi finanziari ha l'obbligo di informare l'Organo politico per l'assunzione dei provvedimenti di propria competenza nonché l'Organo di revisione che dovrà rappresentare nel Questionario sul Bilancio consolidato della Corte dei Conti, nell'apposita domanda su tale casistica (Domanda Sezione II, n. 2.7), sia la problematica sia i motivi che hanno portato alla creazione della stessa.

# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 5.** La Delibera di Giunta, che definisce GAP e perimetro, deve essere fatta entro il 31/12 dell'anno di riferimento del Consolidato, oppure può essere fatta successivamente con riferimento alla situazione del 31/12 dell'anno di riferimento del Consolidato?

**Risposta:** Il Principio contabile applicato concernente il Bilancio consolidato non disciplina espressamente tale casistica. In ogni caso è buona prassi approvarla entro il 31/12 dell'anno di riferimento o al massimo nei primi giorni dell'anno successivo, sempre facendo riferimento al 31/12 dell'anno di riferimento del consolidato. La ragione di tale prassi consolidata è riferita al fatto che deve essere data comunicazione alle società rientranti nel perimetro sia dell'elenco dei soggetti inclusi nell'Area di consolidamento sia delle Direttive da rispettare nella predisposizione del proprio bilancio d'esercizio, per quanto compatibili (es. contabilizzazione delle fatture da emettere/ricevere nei confronti della Capogruppo, metodi di contabilizzazione delle partecipazioni in possedute dalle società stesse, ecc).

# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 6.** L' Ente per l'anno 2019 non può esercitare i diritti societari della controllata poiché a seguito di razionalizzazione del 2017, che ne prevede l'alienazione, non risulta ancora venduta. Si chiede come considerare la società ai fini del consolidato.

**Risposta:** La società, ai fini del consolidato, deve essere comunque considerata come «*società controllata*» ai sensi dell'art. 11-*quater*, del Dlgs. n. 118/2011 poiché, anche se non esercitabili, l'Ente 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*» così come risultante dalla compagine sociale da apposita Visura camerale.

La casistica rappresentata è quella rinvenibile nell'art. 24, commi 4 e 5 del Dlgs. n. 175/2016 (Tusp). In ogni caso si ricorda che l'art. 1, comma 723, della Legge n. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) ha introdotto all'art. 24 del Tusp, il comma 5-*bis* il quale dispone che «*A tutela del patrimonio pubblico e del valore delle quote societarie pubbliche, fino al 31 dicembre 2021 le disposizioni dei commi 4 e 5 non si applicano nel caso in cui le società partecipate abbiano prodotto un risultato medio in utile nel triennio precedente alla ricognizione. L'amministrazione pubblica che detiene le partecipazioni è conseguentemente autorizzata a non procedere all'alienazione*».



# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

### Quesito: 7. Inserimento degli ATO nel consolidamento, sì o no?

Risposta: Sì, devono essere inseriti.

Difatti ai sensi dell'art. 13-ter del Dlgs. n. 118/2011: *«Si definisce Ente strumentale controllato di un Ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:*

- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;*
- b) 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;*
- c) la maggioranza, diretta o indiretta, 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;*
- d) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;*
- e) un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. 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. Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1.*

# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 7. Inserimento degli ATO nel consolidamento, si o no?**

Risposta: *[continua]*

*3. Gli enti strumentali di cui ai commi 1 e 2 sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:*

*a) servizi istituzionali, generali e di gestione;*

*[....]*

*g) relazione con le altre autonomie territoriali e locali;*

Stante la normativa sopra richiamata l'Ato si configura quale Ente strumentale controllato/partecipato e deve essere ricompreso sia nel GAP che nell'Area di consolidamento, secondo quanto affermato dal Principio contabile generale applicato n. 4/4 del Dlgs. n. 118/2011, sul Bilancio consolidato, paragrafo 2, punto 3).

In proposito si rileva che lo stesso deve includersi nell'Area di consolidamento allorché rilevante ai sensi del richiamato principio, paragrafo 3.1.

A conferma di quanto sopra, si rimanda a quanto chiarito dal Consiglio di Stato (Sentenza n. 3236/2015) secondo cui "l'Aato non sarebbe semplicemente un modulo organizzativo, ma l'Ente esponenziale al quale i singoli Comuni hanno trasferito le competenze e la tutela dei propri interessi" e dalla Corte dei Conti – Sezione regionale controllo del Piemonte (Sentenza n. 19/2018).



# IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2020

## Quesiti

**Quesito: 8. Si devono consolidare le partecipate indirette nel caso in cui l'ente partecipato direttamente non consolidi?**

**Risposta:** Si presume che il caso esposto sia quello di un Ente locale che detiene partecipazioni indirette attraverso una società controllata/partecipata («*holding*») che, però, è esonerata dalla redazione del bilancio consolidato ai sensi dell'art. 27, del Dlgs. n. 127/1991.

In tal caso l'Ente capogruppo nella definizione delle Direttive di consolidamento deve pretendere almeno la contabilizzazione con il «**metodo del patrimonio netto**» delle partecipazioni detenute dalla propria controllata/partecipa («*holding*»). In alternativa può sempre richiedere la redazione del consolidato a prescindere dall'esonero previsto dalla normativa di natura privatistica.

## 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](mailto:enrico.ciullo47@gmail.com)*