

# IL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI LOCALI

Paolo Biancone  
Silvana Secinaro



# PRINCIPI PER IL CONSOLIDAMENTO - FONTI NORMATIVE

**D.LGS.  
118/2011**

**Pronunce  
Corte dei  
Conti**

**PRINCIPIO CONTABILE  
APPLICATO DEL  
BILANCIO CONSOLIDATO  
(ALL. 4/4)**

**(D.LGS  
127/91)**

**CODICE  
CIVILE**

**PRINCIPI  
CONTABILI  
ITALIANI  
(OIC)**

**IFRS**



# **PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO DEL BILANCIO CONSOLIDATO**

**(Allegato 4/4, D.Lgs. n. 118/2011)**

- Definizione e funzione del Bilancio Consolidato**
- Il Gruppo Amministrazione Pubblica**
- L'area di consolidamento**
- I Principi per il consolidamento**
- Elaborazione del bilancio consolidato**
- Appendice tecnica**



# DEFINIZIONE E FUNZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

È un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del “gruppo amministrazione pubblica”, attraverso un’opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all’interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso.



# DEFINIZIONE E FUNZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

- a) 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;
- b) attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.



# DEFINIZIONE E FUNZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

Il bilancio consolidato è:

- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e allegati relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa e relazione dell'organo di revisione) al 31.12
- Obbligatorio per tutti gli enti locali
- predisposto in base all' area di consolidamento individuata dall'ente capogruppo
- approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento



# IL GRUPPO AMMINISTRAZIONE PUBBLICA

**LE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE** (REGIONI, COMUNI, PROVINCE, CITTA' METROPOLITANE, UNIONI DI COMUNI, COMUNITA' MONTANE O ISOLANE)

**REDIGONO IL BILANCIO CONSOLIDATO**

CON I PROPRI ENTI E ORGANISMI STRUMENTALI, AZIENDE, SOCIETA' CONTROLLATE E PARTECIPATE SECONDO LE MODALITA' INDICATE DALLA LEGGE DANDO ORIGINE AL **GRUPPO AMMINISTRAZIONE PUBBLICA (GAP)**



# IL GRUPPO AMMINISTRAZIONE PUBBLICA

## ORGANISMO STRUMENTALE

Articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica (istituzioni)

## ENTE STRUMENTALE

Tutti quei soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile (aziende speciali, enti autonomi, consorzi, fondazioni)

## SOCIETA'

Libro V, Titolo V, Capi V, VI e VII del Codice civile

## ENTE STRUMENTALE PARTECIPATO

Azienda o Ente pubblico o privato in cui la Regione o l'Ente ha una partecipazione in assenza delle condizioni di controllo

## ENTE STRUMENTALE

### CONTROLLATO

Azienda o Ente pubblico o privato in cui la Regione o l'Ente locale detiene:

- Possesso della maggioranza dei voti
- Potere assegnato dalla legge o dallo Statuto di nominare o rimuovere la maggioranza degli organi decisionali
- Maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali
- Obbligo di ripianare i disavanzi per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione
- Influenza dominante in virtù di contratti\*.

\*Le clausole contrattuali devono incidere significativamente sulla gestione dell'altro contraente. Inoltre tali contratti devono essere stipulati con aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto dei contratti





# IL GRUPPO AMMINISTRAZIONE PUBBLICA

## SOCIETA' CONTROLLATA

Società in cui la Regione o l'Ente locale detiene:

- Il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o voti sufficienti per esercitare una influenza dominante (anche attraverso patti parasociali)
- **Il diritto, in virtù di contratto, di esercitare un'influenza dominante**

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

## SOCIETA' PARTECIPATA

Società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali. Dal 2018 anche Società nelle quali l'Ente dispone direttamente o indirettamente di una quota di voti esercitabili in assemblea pari o superiore al 20% (10% se trattasi di società quotata)

GRUPPI INTERMEDI  
DI AMMINISTRAZIONI  
PUBBLICHE O DI  
IMPRESE



# IL CONTROLLO

Il controllo può essere:

- di diritto
- di fatto
- contrattuale

per cui non necessariamente deve esserci un legame partecipativo al capitale (diretto o indiretto)



# IL CONTROLLO

**L'ENTE CAPOGRUPPO DEVE  
PREDISPORRE DUE ELENCHI PER:**

DETERMINARE LE AZIENDE E SOCIETA' CHE  
COMPONGONO IL GRUPPO  
AMMINISTRAZIONE PUBBLICA (GAP)  
EVIDENZIANDO QUELLE CHE A LORO VOLTA  
SONO A CAPO DI UN GRUPPO

DEFINIRE QUALI DELLE SOCIETA' FACENTI  
PARTE DEL GAP SONO DA COMPRENDERE  
NELL'AREA DI CONSOLIDAMENTO

APPROVATI DALLA GIUNTA

IRRILEVANZA

CAUSE DI  
ESCLUSIONE

IMPOSSIBILITÀ DI  
REPERIRE  
INFORMAZIONI



# IRRILEVANZA

Con riferimento all'esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano una incidenza inferiore al 3 per cento per i seguenti parametri:

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



# IRRILEVANZA

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 PACKAGING

## Fase 1

- Redazione dell'elenco «Gruppo amministrazione pubblica»
- Redazione del Perimetro di Consolidamento
- Approvazione in giunta dei due elenchi



# IL PACKAGING

## Fase 2

- Invio della comunicazione agli enti, che include
- Indicazione dell'inclusione nel perimetro di consolidamento
- Elenco del Perimetro di Consolidamento
- Direttive su modalità e tempi di invio della documentazione
- Direttive su documentazione e dati integrativi
- Direttive su criteri e principi contabili da utilizzare



# IL PACKAGING

## Fase 3

- Creazione del Foglio di Lavoro





# IL PACKAGING

## Fase 4

- Verifica di completezza della documentazione
- Analisi delle operazioni di rettifica da apportarsi ai bilanci ricevuti dalle società/enti
- Analisi delle operazioni infragruppo
- Inserimento degli importi «aggregati» nel foglio di lavoro (pro-quota, per il metodo proporzionale)
- Operazioni di rettifica ed elisioni (pro-quota, per il metodo proporzionale)



# IL PACKAGING

## Fase 5

- Verifica di quadratura del Foglio di Lavoro
- Redazione della Nota Integrativa
- Completamento della Bozza
- Invio agli organi competenti per l'approvazione



# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

Uniformità dei bilanci dei componenti l'area di consolidamento:  
Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento.

E' accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi, l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base.



# ATTIVITA' DIRETTA A RENDERE UNIFORMI I BILANCI DA CONSOLIDARE

- Se i criteri di valutazione e di consolidamento tra i bilanci delle aziende del Gruppo non sono uniformi (pur se corretti) occorrerà apportare delle rettifiche a tali bilanci
- Si possono mantenere difformità se queste siano più idonee a fornire una rappresentazione veritiera e corretta. In questo caso va data informativa nella nota integrativa al bilancio consolidato
- Le difformità di principio si possono anche mantenere laddove siano non rilevanti, in termini quantitativi e qualitativi, rispetto alla voce consolidata

# ATTIVITA' DIRETTA A RENDERE UNIFORMI I BILANCI DA CONSOLIDARE

- Le attività da compiere riguardano
- Le operazioni avvenute nell'esercizio all'interno del gruppo amministrazione pubblica distinguendo per tipologia (rapporti finanziari debito/credito; acquisti/vendite beni e servizi);
- Le operazioni relative alle immobilizzazioni;
- Il pagamento dei dividendi;
- I 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

# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

**Dopo aver uniformato i bilanci**

**Le aziende dell'area di consolidamento di cui si detiene il controllo esclusivo (totalitario o parziale) vanno consolidate con il metodo integrale**

**Le aziende dell'area di consolidamento collegate vanno consolidate secondo il metodo proporzionale**

# ELIMINAZIONE OPERAZIONI INFRAGRUPPO

Le attività da compiere riguardano:

- Elisione dei crediti e dei debiti infragruppo
- Elisione dei ricavi/proventi e costi/oneri infragruppo
- Elisione delle plusvalenze infragruppo
- Rettifiche di consolidamento

# IDENTIFICAZIONE QUOTE PERTINENZA DI TERZA

Laddove un'azienda sia controllata, ma non posseduta al 100%, occorrerà determinare la quota del patrimonio netto e del risultato che è di pertinenza degli azionisti di minoranza

L'Ente locale A ha un credito di finanziamento per



# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

## Le principali scritture di consolidamento

- Elisione delle partecipazioni consolidate secondo il consolidamento integrale,
- Attribuzioni ai Terzi e allocazione delle differenze
- Elisione delle partecipazioni consolidate al proporzionale
- Allineamento delle collegate secondo il criterio del Patrimonio netto
- Storno di dividendi percepiti da società consolidate
- Storno di svalutazioni di partecipazioni consolidato
- Storno di svalutazione di crediti infragruppo
- Storno di eventuali margini infragruppo
- Contabilizzazione dei leasing finanziari secondo lo IAS 17
- Definizione degli eventuali effetti fiscali sulle rettifiche di consolidamento

# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

Il consolidamento integrale con partecipazione totalitaria:

- Il gruppo è costituito da un'azienda locale e da una società per azioni controllata; l'azienda locale detiene una partecipazione totalitaria (100%) nella società per azioni.
- Il metodo di consolidamento integrale globale comporta che la voce "partecipazioni" presente nel patrimonio attivo dell'Ente locale sia sostituita dalla corrispondente frazione presente nel patrimonio della società controllata.
- Si integrano le poste patrimoniali dell'Ente locale con quelle della società controllata e si provvede a rilevare e imputare l'eventuale "differenza di consolidamento"; quest'ultima si ricava compensando la voce "partecipazioni" presente nello stato patrimoniale dell'Ente locale con il patrimonio netto della società controllata (capitale sociale + riserve)

# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

**Il consolidamento integrale con partecipazione di controllo:**

- Se il rapporto di partecipazione non ha natura totalitaria, il patrimonio netto e il reddito di pertinenza di terzi andranno portati in evidenza separatamente.**

**Esempio: L'azienda locale acquista una partecipazione maggioritaria (80%) nella società controllata B, sostenendo un costo pari a euro 18.000 venendosi a creare una differenza positiva.**

# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

**Il consolidamento proporzionale:**

**Esempio: L'azienda locale detiene una partecipazione nella società B del 40%**

# CONSOLIDAMENTO DEI BILANCI

Per quanto non previsto nel documento allegato al D.Lgs. n. 118, si fa rinvio ai Principi Contabili generali civilistici emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)

# IL CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

La nota integrativa indica:

- criteri di valutazione applicati;
- Le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- La composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti"

# IL CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

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

# IL CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
- della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
- delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
- se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria
- della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società
- della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo



# IL CONTENUTO DELLA NOTA INTEGRATIVA

- qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);
- l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
- della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, compresi delle entrate esternalizzate;
- delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
- delle perdite ripianate dall'azienda