

IL BILANCIO CONSOLIDATO ex d.lgs 118/2011

Marco Castellani

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO – ANTE D.LGS. 118/2011

	Disciplina nazionale	Disciplina internazionale
Settore Pubblico	TUEL art. 152 c. 2, art. 230 c. 6; Postulati PCEL p. 43; Nuovo PCEL n. 4	Ipsas 6, 7 e 8
Settore Privato	d. lgs. 127/91; OIC 17	VII Direttiva CEE; las 27

**IL PCEL DELL'OSSERVATORIO NON E' MAI STATO APPROVATO.....
 CON IL 118/2011 RESTANO FERMI I RIFERIMENTI PRIVATISTICI «OIC»
 ESPRESSAMENTE RICHIAMATI PER QUANTO NON SPECIFICAMENTE
 PREVISTO DAL PRINCIPIO APPLICATO 4.**

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO DELLA RIFORMA

D. Lgs 118/2011 - art. 11, comma 1

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2, commi 1 e 2, adottano comuni schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e **comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati.**

D. Lgs 118/2011 - art. 18, comma 1

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 3, approvano:

a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;

b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo;

c) il bilancio consolidato entro il 30 settembre dell'anno successivo.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

La norma del D. Lgs 118/2011 si sovrappone con l'art. 147 quater del TUEL come modificato dal DL 174/2012.

- 1. L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.*
- 2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.*
- 3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.*

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

«Art. 147-quater. (Controlli sulle società partecipate non quotate).

4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, disposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

(comma così modificato dall'art. 74 del d.lgs. n. 118 del 2011, introdotto dal d.lgs. n. 126 del 2014)

5. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate partecipate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 bis – 118/2011

1. Gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, redigono il bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4.

2. Il bilancio consolidato è costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dai seguenti allegati:

- a) la relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa;
- b) la relazione del collegio dei revisori dei conti.

3. Ai fini dell'inclusione nel bilancio consolidato, si considera qualsiasi ente strumentale, azienda, società controllata e partecipata, indipendentemente dalla sua forma giuridica pubblica o privata, anche se le attività che svolge sono dissimili da quelle degli altri componenti del gruppo, con l'esclusione degli enti cui si applica il titolo II.

Gli enti di cui al comma 1 possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato con riferimento all'esercizio 2016, salvo gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 ter – 118/2011

1. Si definisce **ente strumentale controllato** di una regione o di un ente locale di cui all'articolo 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;

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 ter – 118/2011

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'articolo 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.

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;
- b. istruzione e diritto allo studio;
- c. ordine pubblico e sicurezza;

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 ter – 118/2011

- d. tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali;
- e. politiche giovanili, sport e tempo libero;
- f. turismo;
- g. assetto del territorio ed edilizia abitativa;
- h. sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
- i. trasporti e diritto alla mobilità;
- j. soccorso civile;
- k. diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
- l. tutela della salute;
- m. Sviluppo economico e competitività;
- n. politiche per il lavoro e la formazione professionale;

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 ter – 118/2011

- o. agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
- p. energia e diversificazione delle fonti energetiche;
- q. relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
- r. relazioni internazionali.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 quater – 118/2011

Si definisce controllata da una regione o da un ente locale la società nella quale la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

a. il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;

b. 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.

2. I contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

3. Le società controllate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

4. In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 – 2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art. 11 quinquies – 118/2011

1. Per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società nella quale la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.
2. Le società partecipate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.
3. 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.

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Il nuovo 118 post intesa del 3/4/2014 stabilisce:

- (SOCIETA' CONTROLLATE) In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 – 2017, **non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile**. A tal fine, per società quotate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.
- (SOCIETA' PARTECIPATE) 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. A decorrere dal 2018, con riferimento all'esercizio 2017 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.



IMPORTANTE:

INIZIALMENTE IL CONSOLIDATO DELLE PARTECIPATE SOLO PER SOCIETA' IN HOUSE PER LE SOCIETA' IN HOUSE PROVIDING SIAMO SEMPRE DAVANTI AD UNA SOCIETA' PARTECIPATA E DUNQUE SI UTILIZZA IL METODO PROPORZIONALE A PRESCINDERE DALLA % POSSEDUTA

IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

La definizione di Enti Strumentali si desume anche da una FAQ del sito ARCONET.

Qual è la differenza tra gli organismi strumentali e gli enti strumentali? E' necessario comunicare gli enti e gli organismi strumentali che partecipano alla sperimentazione?

«Gli organismi strumentali sono le articolazioni organizzative degli enti dotate di autonomia contabile e di bilancio, ma prive di personalità giuridica propria .

Trattandosi di organismi che fanno parte degli enti in sperimentazione, partecipano alla sperimentazione (tutti). Si tratta, ad esempio, delle istituzioni dei comuni o dei consigli regionali.

Gli enti strumentali sono enti istituiti per lo svolgimento di funzioni o servizi dell'ente nelle fattispecie previste dall'art. 21 del DPCM.

Sono dotati di personalità giuridica propria e sono coinvolte nella sperimentazione su indicazione dell'ente "capofila" (**almeno un ente in contabilità economica e un ente in contabilità finanziaria**). Nelle fattispecie previste dall'articolo 21 del DPCM della sperimentazione si tratta, ad esempio, dei consorzi di cui all'articolo 31 del TUEL che gestiscono attività aventi rilevanza economica e imprenditoriale e delle aziende speciali degli enti locali e degli enti istituiti dalle regioni.»

**N.B. GLI ENTI STRUMENTALI IN CO.FI SI ARMONIZZANO COMPLETAMENTE,
GLI ENTI STRUMENTALI IN CO.GE. DEVONO FORNIRE LA TASSONOMIA
ART. 17 D.LGS. 118/2011**

PRECISAZIONE – RENDICONTO CONSOLIDATO

È necessario precisare che gli Enti Strumentali fanno parte del bilancio consolidato (Economico Patrimoniale) di cui al nuovo art. 233 bis del TUEL mentre gli Organismi Strumentali (Istituzioni e Consigli Regionali) che adottano la medesima contabilità dell'Ente di Riferimento sono inclusi in un «consolidato finanziario» approvato contestualmente al rendiconto dell'Ente di riferimento.

227. Rendiconto della gestione

2-ter. Contestualmente al rendiconto, l'ente approva il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli eventuali organismi strumentali secondo le modalità previste dall'articolo 11, commi 8 e 9, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.

3. Nelle more dell'adozione della contabilità economico patrimoniale gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti che si avvalgono della facoltà, prevista dall'articolo 232, non predispongono il conto economico, lo stato patrimoniale e il bilancio consolidato.

PRECISAZIONE – RENDICONTO CONSOLIDATO

Commi 8, 9 Nuovo 118/2011 dopo intesa del 3/4/2014.

8. Le amministrazioni di cui al comma 1 articolate in organismi strumentali come definiti dall'articolo 1, comma 2, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

9. Il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), 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'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

ALTRE NORME DEL NUOVO TUEL SUL CONSOLIDATO

147. Tipologia dei controlli interni

2. Il sistema di controllo interno è diretto a:

.....

.....

.....

d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione **del bilancio consolidato** nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente

;

ALTRE NORME DEL NUOVO TUEL SUL CONSOLIDATO

172. Altri allegati al bilancio di previsione.

1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, **del bilancio consolidato** deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei **bilanci consolidati** delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

227. Rendiconto della Gestione

5. Al rendiconto della gestione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11 comma 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:

a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, **del bilancio consolidato** deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e **dei bilanci consolidati** delle unioni di comuni di cui il comune fa parte e dei soggetti considerati nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al rendiconto della gestione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;

b) la tabella dei parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale;

c) il piano degli indicatori e dei risultati di bilancio.

ALTRE NORME DEL NUOVO TUEL SUL CONSOLIDATO

227. Rendiconto della Gestione

6-bis. Nel sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci, è pubblicata la versione integrale del rendiconto della gestione, comprensivo anche della gestione in capitoli, **dell'eventuale rendiconto consolidato**, comprensivo della gestione in capitoli ed una versione semplificata per il cittadino di entrambi i documenti.

239. Relazione al Rendiconto dell'Organo di Revisione

d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione dedica un'apposita sezione **all'eventuale rendiconto consolidato di cui all'articolo 11, commi 8 e 9** e contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione;

d-bis) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'articolo 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo.

ENTRATA IN VIGORE

Dal principio contabile applicato n. 4/4:

Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è:

- obbligatorio, dal 2015, per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del presente decreto, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, che sono tenuti alla predisposizione di tale documento contabile a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.
- predisposto in attuazione degli articoli dall'11-bis all'11-quinquies del presente decreto e di quanto previsto dal presente principio;
- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;
- 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.

PER CUI A REGIME ANCHE I COMUNI CON POPOLAZIONE INFERIORE AI
5.000 ABITANTI SONO COINVOLTI, INOLTRE IL TERMINE DI
APPROVAZIONE È SPOSTATO (GIUSTAMENTE) DAL 30/06 AL 30/09

ENTRATA IN VIGORE

Nuovo TUEL: 233-bis Il bilancio consolidato

1. Il bilancio consolidato di gruppo è predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
2. Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
3. Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.

ATTUALE		NUOVO
ART. 152, COMMA 2. Il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi.		Idem
ART. 230, COMMA 6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne. Può anche prevedere conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.		6. Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.

CON IL NUOVO TUEL VENGONO IN PARTE MODIFICATE LE NORME CHE GIÀ FACEVANO RIFERIMENTO AD UN OTTICA CONSOLIDATA.

SARA' NECESSARIO DECLINARE IN MANIERA OPERATIVA I CONTENUTI DEL PRINCIPIO 4/4 NEL REGOLAMENTO DI CONTABILITA'

ENTRATA IN VIGORE – IL PRIMO ESERCIZIO DA CONSOLIDARE

Esercizio finanziario nel quale deve essere approvato il bilancio consolidato con riferimento all'esercizio precedente

	2014	2015	2016	2017	2018
comune sopra 5.000 in sperimentazione di prima scelta (da anno 2012)	31-lug	30-set	30-set	30-set	30-set
comune inf 5.000 in sperimentazione di prima scelta (da anno 2012)	31-lug	30-set	30-set	30-set	30-set
comune sopra 5.000 in sperimentazione di seconda scelta (da anno 2014)		30-set	30-set	30-set	30-set
comune inf 5.000 in sperimentazione di seconda scelta (da anno 2014)		30-set	30-set	30-set	30-set
enti non sperimentatori sopra i 5.000 dal 1/1/2015*				30-set	30-set
enti non sperimentatori 5.000 dal 1/1/2015*					30-set

(*) proroga art. 11 bis, comma 4 e art. 3 comma 12 d.lgs 118/11

ENTRATA IN VIGORE – IL PRIMO ESERCIZIO DA CONSOLIDARE

La redazione del bilancio consolidato è in sostanza obbligatoria con riferimento al primo esercizio in cui avviene l'applicazione del principio 4/3 sulla contabilità economica.

Senza una contabilità economica in partita doppia è difficile pensare di potere consolidare nel rispetto del principio dell'omogeneità formale e sostanziale.

La contabilità economica patrimoniale – STATO DELL'ARTE:

- **TABELLA DI RACCORDO MEF PER IL PIANO INTEGRATO**
- **COINCIDENZA ACCERTAMENTO/RICAVI – LIQUIDAZIONE COSTI**
- **GRADO DI APPROSSIMAZIONE – COMPETENZA ECONOMICA.....**

CON FATTURAZIONE ELETTRONICA LA SOLUZIONE O COMPLICAZIONE DEI PROBLEMI??

IL PIANO DEI CONTI INTEGRATO: SOLUZIONI OPERATIVE



- ✓ Induce un sistema di rilevazione concomitante CO.FI – CO.ECO sfruttando le potenzialità del piano dei conti integrato.
- ✓ La rilevazione in CO.FI resta in partita semplice con l'introduzione della gestione del FPV, la rilevazione in CO.ECO non può che avvenire mediante la partita doppia.
- ✓ Il combinato del D. Lgs. 118/2011 e dei DPCM non impone questa soluzione, lascia libertà di scelta agli enti ipotizzando anche come percorribile la strada di una rilevazione ex post dei fatti gestionali ai fini della rilevazione economico patrimoniale.

RACCORDO PF - PEP

Piano Finanziario			
MACRO	Livelli	Voce	Codice finale
E	I	Entrate correnti di natura tributaria e contributiva	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
E	III	Tributi diretti	E.1.01.01.00.000
E	IV	Cedolare secca	E.1.01.01.03.000
E	V	Cedolare secca riscossa in via ordinaria e attraverso altre forme	E.1.01.01.03.001
E	V	Cedolare secca riscossa a mezzo ruoli	E.1.01.01.03.002
E	IV	Altre imposte sostitutive n.a.c.	E.1.01.01.09.000
E	V	Altre imposte sostitutive n.a.c. riscosse in via ordinaria e attraverso altre forme	E.1.01.01.09.001
E	V	Altre imposte sostitutive n.a.c. riscosse a mezzo ruoli	E.1.01.01.09.002

Piano dei conti - Conto Economico dei Comuni e delle Province					
1	Componenti positivi della gestione				
	1.1	Proventi di origine tributaria e contributiva			
		1.1.1	Proventi da tributi		
			1.1.1.01	Proventi da tributi diretti	
				1.1.1.01.03	Cedolare secca
					1.1.1.01.03.001 Cedolare secca riscossa in via ordinaria e attraverso altre forme
					1.1.1.01.03.002 Cedolare secca riscossa a mezzo ruoli
				1.1.1.01.09	Altre imposte sostitutive n.a.c.
					1.1.1.01.09.001 Altre imposte sostitutive n.a.c. riscosse in via ordinaria e attraverso altre forme
					1.1.1.01.09.002 Altre imposte sostitutive n.a.c. riscosse a mezzo ruoli

Raccordo PF – PEP – Nuovi Schemi di CE e SP

Stato patrimoniale

Codice III	III Livello SP	Codice IV	IV Livello SP	Codice V	V Livello SP
		1.3.2.1	Crediti di natura tributaria e contributiva	1.3.2.1.1	Crediti da tributi
				1.3.2.1.2	Crediti da contributi sociali
				1.3.2.1.3	Crediti per tributi destinati al finanziamento della Sanità
1.3.2	Crediti			1.3.2.1.4	Crediti da fondi perequativi
				1.3.2.1.5	Altri crediti

Allegato n.8 - Rendiconto della gestione

CONTO ECONOMICO

CONTO ECONOMICO		riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE			
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
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1	A1a
a	<i>Proventi derivanti dalla gestione dei beni</i>		
6	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2
7	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3	A3
8	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4
9	Altri ricavi e proventi diversi	A5	A5 a e b
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)			

FINALITA'

Principio 4/4

il bilancio consolidato deve consentire di:

- 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 patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

FINALITA'

Principio 4/4

il bilancio consolidato deve consentire di:

- 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 patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

FUNZIONE INFORMATIVA

- **INTERNA:**
 - è di ausilio agli organi gestionali e di controllo interni.
 - tiene monitorato l'andamento economico e patrimoniale del gruppo.
 - programmazione dell'attività futura per ottimizzare l'impiego delle risorse disponibili.
- **ESTERNA:**
 - Strumento informativo pubblico nei confronti di tutti gli stakeholders del gruppo che, attraverso di esso possono esercitare un controllo (accountability):
 - sull'operato del management del gruppo stesso.
 - sulle persone ad esso delegate.

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 4/4

- Il termine “**gruppo amministrazione pubblica**” (**GPA**) comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un’amministrazione pubblica come definito dal presente decreto.
- La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di controllo di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di partecipazione.
- **Ai fini dell’inclusione nel gruppo dell’amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica nè la differente natura dell’attività svolta dall’ente strumentale o dalla società.**
- Il gruppo “amministrazione pubblica” può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 4/4

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

- 1) 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;
- 2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato.

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

LA DISCIPLINA DEL DUP (DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE) RICHIAMA SPESSO IL GPA

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 1/4

2. Contenuti della programmazione

I contenuti della programmazione, devono essere declinati in coerenza con:

1. il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti **dall'ente anche attraverso il sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (il cd gruppo amministrazioni pubblica);**

...omissis...

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità finanziaria:

- Il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, **definito in coerenza con le indicazioni dell'ente capogruppo;**

- il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9.

-

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità civilistica:

- il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni **dell'ente capogruppo.**

-

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 4/4

Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di:

a) **Irrilevanza**, quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento 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.

**CLAUSOLA «RISCHIOSA», MOLTI ENTI LA
STANNO UTILIZZANDO, PER LE REGIONI
BISOGNEREBBE CONSIDERARLA AL
NETTO DELLA SANITA'**

Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate. La percentuale di irrilevanza riferita ai "ricavi caratteristici" è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" dell'ente".

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 4/4

b) Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali) .

IPOTESI DI ELIMINAZIONE DI QUESTA
POSSIBILITA'

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 del perimetro di consolidamento è trasmesso a ciascuno degli enti 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 richieste.

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 1/4

2. Contenuti della programmazione

I contenuti della programmazione, devono essere declinati in coerenza con:

1. il programma di governo, che definisce le finalità e gli obiettivi di gestione perseguiti **dall'ente anche attraverso il sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate (il cd gruppo amministrazioni pubblica);**

...omissis...

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità finanziaria:

- Il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, **definito in coerenza con le indicazioni dell'ente capogruppo;**
- il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9.

•.....

Costituiscono strumenti della programmazione degli enti strumentali in contabilità civilistica:

- il Piano delle attività o Piano programma, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni **dell'ente capogruppo.**

•.....

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 1/4

Nel primo anno del mandato amministrativo, individuati gli indirizzi strategici, sono definiti, per ogni missione di bilancio, gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato.

Gli obiettivi strategici, nell'ambito di ciascuna missione, sono definiti con riferimento all'ente. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il **contributo che il gruppo amministrazione pubblica può e deve fornire per il suo conseguimento.....**

La SeO ha i seguenti scopi:

definire, con riferimento all'ente e **al gruppo amministrazione pubblica**, gli obiettivi dei programmi all'interno delle singole missioni. Con specifico riferimento all'ente devono essere indicati anche i fabbisogni di spesa e le relative modalità di finanziamento.....

Il contenuto minimo della SeO è costituito:

- a) dall'indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi facenti parte **del gruppo amministrazione pubblica;**

La SeO si struttura in due parti fondamentali:

▣ Parte 1, nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente **sia al gruppo amministrazione pubblica**, e definiti, per tutto il periodo di riferimento del DUP, i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;

Parte 2.....

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 1/4

(SeO) L'analisi delle condizioni operative dell'ente deve essere realizzata con riferimento almeno ai seguenti aspetti:

- le risorse umane, finanziarie e strumentali disponibili nonché le caratteristiche dei servizi dell'ente;
- i bisogni per ciascun programma all'interno delle missioni, con particolare riferimento ai servizi fondamentali;

.....

.....

- **la descrizione e l'analisi della situazione economico – finanziaria degli organismi aziendali facenti parte del gruppo amministrazione pubblica e degli effetti della stessa sugli equilibri annuali e pluriennali del bilancio. Si indicheranno anche gli obiettivi che si intendono raggiungere tramite gli organismi gestionali esterni, sia in termini di bilancio sia in termini di efficienza, efficacia ed economicità.**

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 1/4

Entro il 31 dicembre di ciascun anno il Consiglio approva il bilancio di previsione e i seguenti allegati:

..... le risultanze dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel **gruppo "amministrazione pubblica"** di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Se tali documenti contabili sono integralmente pubblicati nei siti internet degli enti, ne è allegato l'elenco con l'indicazione dei relativi siti web istituzionali;

IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO NEL PRIVATO

- L'area di consolidamento può essere definita come quel sottoinsieme del più generico concetto di gruppo, in cui rientrano solo quei soggetti i cui bilanci devono essere sottoposti alla procedure di consolidamento.
- Per definire l'area di consolidamento occorre esaminare i vari criteri secondo i quali le aziende, appartenenti a un gruppo, possono essere incluse o escluse dal consolidamento.

Disciplina nazionale <i>d.lgs. 127/91, OIC 17</i>	Disciplina internazionale	
	<i>IAS 27</i>	<i>IPSAS 6</i>
Obbligatoria: eterogeneità		
Facoltative: irrilevanza limitazione nel controllo impossibilità di ottenere informazioni alienazioni entro 12 mesi	nessuna	alienazioni entro 12 mesi

LA DEFINIZIONE DI GPA E IL PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Principio 4/4

Costituiscono componenti del “gruppo amministrazione pubblica”:

- 1) gli organismi strumentali dell’amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall’articolo 1 comma 2, lettera b) del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo;
- 2) gli enti strumentali controllati dell’amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall’art. 11-ter, comma 1, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo.
- 3) gli enti strumentali partecipati di un’amministrazione pubbliche, come definiti dall’articolo 11-ter, comma 2, costituiti dagli enti pubblici e private e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di cui al punto 2.
- 4) le società controllate dall’amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo
- 5) le società partecipate dell’amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell’ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione.

IL CONCETTO DI CONTROLLO

- Nella disciplina nazionale privatistica è sufficiente la potenzialità e deve esistere un legame partecipativo.
- Nella disciplina internazionale deve essere esercitato effettivamente e può esistere anche in assenza di partecipazione.
- Nell'IPAS 6 (ripreso dal vecchio PCEL n. 4) il concetto di controllo è subordinato alla verifica di condizioni di potere e di beneficio.

IL CONCETTO DI CONTROLLO

- Condizioni di potere:
 - a) l'entità esercita direttamente o indirettamente per mezzo di un'altra azienda, la maggioranza (50% + 1) dei voti nell'assemblea generale dell'altra entità economica;
 - b) l'entità ha il potere di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri che formano il consiglio di amministrazione dell'entità economica;
 - c) l'entità ha il potere di influenzare o indirizzare la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea generale dell'altra entità economica;
 - d) l'entità ha il potere di influenzare o indirizzare la maggioranza dei membri.

IL CONCETTO DI CONTROLLO

- Condizioni di beneficio:
 - a) l'entità ha il potere di mettere in liquidazione l'altra entità traendone un significativo livello di benefici economici residui;
 - b) l'entità ha il potere di disporre la ripartizione di alcune attività dell'altra entità economica, e/o può essere il soggetto che garantisce le obbligazioni assunte dall'altra entità economica.

- Se almeno una ipotesi per ogni condizione è soddisfatta allora si configura la relazione di controllo tra capogruppo ed entità economica, e quest'ultima quindi deve essere inclusa nell'area di consolidamento. Tuttavia, nel caso in cui dette condizioni non siano esistenti, l'IPSAS fornisce anche degli indicatori per ciascuna condizione che sono indicativi comunque dell'ipotesi di controllo

COMUNICAZIONI AI COMPONENTI DEL GRUPPO

Principio 4/4

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

- a) comunica agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco 2 del paragrafo precedente che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio;
- b) trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato (elenco di cui al punto 2 del paragrafo precedente);
- c) impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

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 agosto dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 agosto dell'anno successivo a quello di riferimento.

COMUNICAZIONI AI COMPONENTI DEL GRUPPO

Principio 4/4

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.

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 presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.

COMUNICAZIONI AI COMPONENTI DEL GRUPPO

Principio 4/4

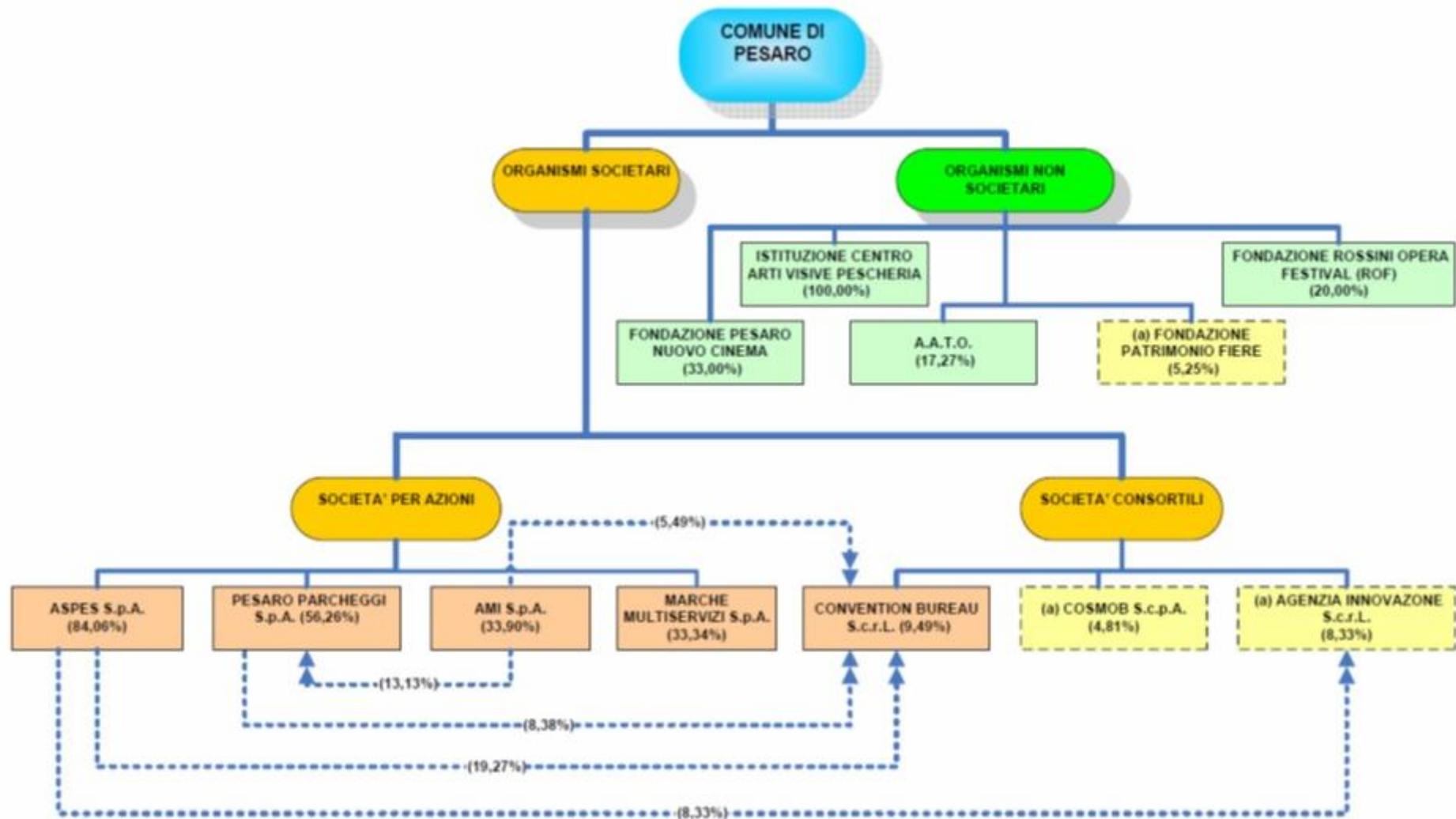
Per gli enti in contabilità finanziaria che partecipano al bilancio consolidato, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del presente decreto. (Nel Bilancio Consolidato ricadono anche gli organismi per i quali è previsto il Rendiconto Consolidato).

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 dal 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.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio di riferimento del consolidato, l'elenco degli enti compresi nel bilancio consolidato risulti variato rispetto alla versione elaborata all'avvio dell'esercizio, tale elenco deve essere nuovamente trasmesso ai componenti del "gruppo amministrazione pubblica".

ORGANISMI PARTECIPATI DAL COMUNE DI PESARO INCLUSI NELL'AREA DI CONSOLIDAMENTO (ANNO 2010)



PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

Dal combinato delle indicazioni dell'IPSAS 6 dell'allegato 4 il perimetro di consolidamento per l'esercizio 2010 è stato così determinato:

SOCIETA'			PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO
Aspes S.p.A.	84,06	controllata	SI
Pesaro Parcheggio S.P.A.	56,26 (*)	controllata	SI
CosmobS.p.A	5,06	semplice partecipazione	NO
Marche Multiservizi S.P.A.	33,34	iontvenature	SI
AMI S.p.A.	33,90	iontvenature	SI
Agenzia per l'innovazione soc. consarl	8,33(**)	semplice partecipazione	NO
Convention Bureau Terre Ducali cons. arl	9,49 (***)	semplice partecipazione	SI
ALTRI ORGANISMI			
Fondazione Nuovo Cinema	33	iontvenature	SI
Fondazione ROSSINI OPERA FESTIVAL (ROF)	20	iontvenature	SI
AATO N°1 Marche Nord	17,09(****)	iontvenature	SI
Fondazione Patrimonio Fiere	5,25	semplice partecipazione	NO
Istituzione Centro arti visive pescheria	100	ente strumentale del Comune -	SI

•(*) + 4,45 tramite AMI S.p.A. (tot. 60,71)

•(**) +7.00 tramite ASPES S.p.A. (tot. 15,33)

•(***) + 1,86111 tramite AMI S.p.A., 16,20 tramite ASPES spa e 4,71 tramite Pesaro Parcheggio S.p.A. (tot. 32,26)

•(****) inferiore al 20% ma ente di riferimento.

PERIMETRO DI CONSOLIDAMENTO

	Quota di partecipazione DIRETTA del Comune di Pesaro al 31.12.2010	Quota di partecipazione INDIRETTA diretta del Comune di Pesaro al 31.12.2010	Quota altre società del Gruppo	Quota di Terzi
	Aspes S.p.A.	84,06%		15,94%
1	Pesaro Parcheggi S.P.A.	56,26%	4,45%	13,13%
	Istituzione Centro arti visive pescheria	Ente Strumentale		0%
	Marche Multiservizi S.P.A.	33,34%		66,66%
	AMI S.p.A.	33,89%		66,11%
	Fondazione Nuovo Cinema	33%		67,00%
	Fondazione ROSSINI OPERA FESTIVAL (ROF)	20%		80,00%
	AATO N°1 Marche Nord	17,09%		82,91%
	Agenzia per l'innovazione soc. cons arl	8,33%		91,67%
2	Convention Bureau Terre Ducali cons. arl	9,49%	19,65%	29,46%
	Farmacie Comunali di Riccione Spa	a mezzo di Aspes Spa	68,71%	81,74%
	Adriacom Srl	a mezzo di Aspes Spa	42,03%	50,00%
	Agenzia per l'innovazione Srl	a mezzo di Aspes Spa	7,09%	8,44%
	Acque Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	33,34%	100,00%
	MMS Ecologica Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	33,34%	100,00%
	Naturambiente Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	33,34%	100,00%
	Natura Srl in liquidazione	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	15,34%	46,00%
	SIS Spa	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	13,92%	41,75%
	Hera Comm Marche Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	13,34%	40,00%
	Team Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	6,67%	20,00%
	Adriatica Acque Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	2,61%	7,82%
	Ricicla Srl	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	3,33%	10,00%
	Consorzio Montefeltro Energia in liquidazione	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	5,55%	16,66%
	Marina di Pesaro	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	1,66%	4,98%
	Consorzio Urbino e Montefeltro	a mezzo di Marche Multiservizi Spa	0,33%	1,00%
	Adriabus Scrl	a mezzo di Ami Spa	15,88%	46,85%
	Consorzio Torre del Montefeltro	a mezzo di Ami Spa	1,12%	3,31%
	A.B. Servizi Srl	a mezzo di Ami Spa	16,95%	50,00%

1 Attraverso AMI Spa

2 Attraverso Aspes Spa e AMI Spa

GRUPPO COMUNE DI PESARO : METODI DI CONSOLIDAMENTO ADOTTATI

SOCIETA'			METODO DI CONSOLIDAMENTO
Aspes S.p.A.	84,06	controllata	integrale
Pesaro Parcheggio S.P.A.	56,26	controllata	integrale
Marche Multiservizi S.P.A.	33,34	iont venature	proporzionale
AMI S.p.A.	33,90	iont venature	proporzionale
Convention Bureau Terre Ducali cons. arl	9,49	semplice partecipazione	proporzionale
ALTRI ORGANISMI			
Fondazione Nuovo Cinema	33	iont venature	proporzionale
Fondazione ROSSINI OPERA FESTIVAL (ROF)	20	iont venature	proporzionale
AATO N°1 Marche Nord	17,27	iont venature	proporzionale
Istituzione Centro arti visive pescheria	100	ente strumentale del Comune	integrale

OMEGENEITA' DEI BILANCI

- Per potere procedere con il consolidamento dei bilanci è indispensabile che si verifichi il presupposto della omogeneità di tutti i bilanci da aggregare, in ordine a:
 - forme e contenuti degli schemi,
 - contenuti delle singole voci,
 - criteri di valutazione delle singole poste di bilancio,
 - data di chiusura,
 - moneta di conto.



Con il 118/2011 si riducono le differenze di valutazione tra OIC e TUEL.



In mancanza di un sistema di reporting di gruppo o di un manuale di consolidamento è necessario procedere con le **operazioni di pre-consolidamento**.

UNIFICAZIONE FORMALE

- **L'omogeneità formale attiene alla definizione:**
 1. **della data di riferimento**
 2. **della moneta di conto**
 3. **degli schemi di bilancio**

- 1. **La data di riferimento del bilancio consolidato deve coincidere con quella della controllante.**
- 2. **Difformità tra gli schemi ex art. 2424 e 2425 c.c. e quelli previsti dal DPR 194/96 – Tentativo di raccordo con D.Lgs 118/2011.**



Gli IPSAS lasciano intendere che si debba seguire lo schema previsto per le imprese. Il GASP 34 (USA) prevede un modello di conto economico per area di attività

UNIFICAZIONE FORMALE

Allegato n. 8 - Rendiconto della gestione

Allegato n. 8 - Rendiconto della gestione					
CONTO ECONOMICO					
CONTO ECONOMICO					
	Anno	Anno - 1	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95	
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE					
1	Proventi da tributi				
2	Proventi da fondi perequativi				
3	Proventi da trasferimenti e contributi				
a	Proventi da trasferimenti correnti			A5c	
b	Quota annuale di contributi agli investimenti			E20c	
c	Contributi agli investimenti				
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici		A1	A1a	
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni				
b	Ricavi della vendita di beni				
c	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi				
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 e b	
TOTALE COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE (A)					
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE					
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo		B6	B6	
10	Prestazioni di servizi		B7	B7	
11	Utilizzo beni di terzi		B8	B8	
12	Trasferimenti e contributi				
a	Trasferimenti correnti				
b	Contributi agli investimenti ad Amministrazioni pubb.				
c	Contributi agli investimenti ad altri soggetti				
13	Personale		B9	B9	
14	Ammortamenti e svalutazioni		B10	B10	
a	Ammortamenti di immobilizzazioni immateriali		B10a	B10a	
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali		B10b	B10b	
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni		B10c	B10c	
d	Svalutazione dei crediti		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	
TOTALE COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE (B)					
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)					
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI					
<i>Proventi finanziari</i>					
19	Proventi da partecipazioni		C15	C15	
a	da società controllate				
b	da società partecipate				
c	da altri soggetti				
20	Altri proventi finanziari		C16	C16	
Totale proventi finanziari					
<i>Oneri finanziari</i>					
21	Interessi ed altri oneri finanziari		C17	C17	
a	Interessi passivi				
b	Altri oneri finanziari				
Totale oneri finanziari					
TOTALE PROVENTI ED ONERI FINANZIARI (C)					

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO					
STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)					
	Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95	
A) CREDITI vs. LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE					
TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)					
B) IMMOBILIZZAZIONI					
<i>Immobilizzazioni immateriali</i>					
1	Costi di impianto e di ampliamento		BI1	BI1	
2	Costi di ricerca sviluppo e pubblicità		BI2	BI2	
3	Diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno		BI3	BI3	
4	Concessioni, licenze, marchi e diritti simile		BI4	BI4	
5	Avviamento		BI5	BI5	
6	Immobilizzazioni in corso ed acconti		BI6	BI6	
9	Altre		BI7	BI7	
Totale immobilizzazioni immateriali					
<i>Immobilizzazioni materiali (3)</i>					
II 1	Beni demaniali				
1.1	Terreni				
1.2	Fabbricati				
1.3	Infrastrutture				
1.9	Altri beni demaniali				
III 2	Altre immobilizzazioni materiali (3)				
2.1	Terreni		BI11	BI11	
a	di cui in leasing finanziario				
2.2	Fabbricati				
a	di cui in leasing finanziario				
2.3	Impianti e macchinari		BI12	BI12	
a	di cui in leasing finanziario				
2.4	Attrezzature industriali e commerciali		BI13	BI13	
2.5	Mezzi di trasporto				
2.6	Macchine per ufficio e hardware				
2.7	Mobili e arredi				
2.8	Infrastrutture				
2.9	Diritti reali di godimento				
2.99	Altri beni materiali				
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti		BI15	BI15	
Totale immobilizzazioni materiali					
IV	<i>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</i>				
1	Partecipazioni in		BI11	BI11	
a	imprese controllate		BI11a	BI11a	
b	imprese partecipate		BI11b	BI11b	
c	altri soggetti				
2	Crediti verso		BI12	BI12	
a	altre amministrazioni pubbliche				
b	imprese controllate		BI12a	BI12a	
c	imprese partecipate		BI12b	BI12b	
d	altri soggetti		BI12c BI12d	BI12d	
3	Altri titoli		BI13		
Totale immobilizzazioni finanziarie					
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)					
C) ATTIVO CIRCOLANTE					
I	<i>Rimanenze</i>		CI	CI	

UNIFICAZIONE FORMALE

Allegato n. 8 - Rendiconto della gestione

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO					
STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
A) PATRIMONIO NETTO					
I	Fondo di dotazione			AI	AI
a	Netto da beni demaniali				
b	Fondo di dotazione al netto dei beni demaniali				
II	Riserve				AIV, AV, AVI, AVII, AVII, AVII
a	da risultato economico di esercizi precedenti			AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AVI, AVII, AVII
b	da capitale			AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire				
III	Risultato economico dell'esercizio			AIX	AIX
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)					
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI					
1	Per trattamento di quiescenza			B1	B1
2	Per imposte			B2	B2
3	Altri			B3	B3
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)					
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO					
TOTALE T.F.R. (C)				C	C
D) DEBITI (1)					
1	Debiti da finanziamento				
a	prestiti obbligazionari			D1e D2	D1
b	v/ altre amministrazioni pubbliche				
c	verso banche e tesoriere			D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori			D5	
2	Debiti verso fornitori			D7	D6
3	Acconti			D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi				
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale				
b	altre amministrazioni pubbliche				
c	imprese controllate			D9	D8
d	imprese partecipate			D10	D9
e	altri soggetti				
5	Altri debiti			D12, D13, D14	D11, D12, D13
a	tributari				
b	verso istituti di previdenza e sicurezza sociale				
c	per attività svolta per c/terzi (2)				
d	altri				
TOTALE DEBITI (D)					
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI					
I	Ratei passivi			E	E
II	Risconti passivi			E	E
1	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche				
a	da altre amministrazioni pubbliche				
b	da altri soggetti				
2	Concessioni pluriennali				
3	Altri risconti passivi				
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)					

UNIFICAZIONE FORMALE

Allegato H

 Allegato n. 11
 al D.Lgs 118/2011

 Allegato n. 11
 al D.Lgs 118/2011

SCHEMA DI BILANCIO CONSOLIDATO					
CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO		Anno	Anno - 1	riferimento art.2425 cc	riferimento DM 26/4/95
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE					
1	Proventi da tributi				
2	Proventi da fondi perequativi				
3	Proventi da trasferimenti e contributi				
a	Proventi da trasferimenti correnti			A5c	
b	Quota annuale di contributi agli investimenti			E20c	
c	Contributi agli investimenti				
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici		A1	A1a	
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni				
b	Ricavi della vendita di beni				
c	Ricavi e proventi dalla prestazione di servizi				
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	A5 a e b	
totale componenti positivi della gestione A)					
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE					
9	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo		B6	B6	
10	Prestazioni di servizi		B7	B7	
11	Utilizzo beni di terzi		B8	B8	
12	Trasferimenti e contributi				
a	Trasferimenti correnti				
b	Contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.				
c	Contributi agli investimenti ad altri soggetti				
13	Personale		B9	B9	
14	Ammortamenti e svalutazioni		B10	B10	
a	Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali		B10a	B10a	
b	Ammortamenti di immobilizzazioni materiali		B10b	B10b	
c	Altre svalutazioni delle immobilizzazioni		B10c	B10c	
d	Svalutazione dei crediti		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	
totale componenti negativi della gestione B)					
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)					
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI					
<i>Proventi finanziari</i>					
19	Proventi da partecipazioni		C15	C15	
a	da società controllate				
b	da società partecipate				
c	da altri soggetti				
20	Altri proventi finanziari		C16	C16	
Totale proventi finanziari					
<i>Oneri finanziari</i>					
21	Interessi ed altri oneri finanziari		C17	C17	
a	Interessi passivi				
b	Altri oneri finanziari				
Totale oneri finanziari					
totale (C)					
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE					
22	Rivalutazioni		D18	D18	
23	Svalutazioni		D19	D19	
totale (D)					
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI					
<i>Proventi straordinari</i>					
24	Proventi da permessi di costruire		E20	E20	
a	Proventi da trasferimenti in conto capitale				
b	Proventi da trasferimenti in conto capitale				
c	Soprawvenienze attive e insussistenze del passivo			E20b	

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)		Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
A) CREDITI vs LO STATO ED ALTRE AMMINISTRAZIONI PUBBLICHE PER LA PARTECIPAZIONE AL FONDO DI DOTAZIONE				A	A
TOTALE CREDITI vs PARTECIPANTI (A)					
B) IMMOBILIZZAZIONI					
I) Immobilizzazioni immateriali					
1	costi di impianto e di ampliamento			B1	B1
2	costi di ricerca sviluppo e pubblicità			B11	B11
3	diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno			B12	B12
4	concessioni, licenze, marchi e diritti simile			B13	B13
5	awamento			B14	B14
6	immobilizzazioni in corso ed acconti			B15	B15
9	altre			B16	B16
Totale immobilizzazioni immateriali				B17	B17
II) Immobilizzazioni materiali (3)					
1) Beni demaniali					
1.1	Terreni				
1.2	Fabbricati				
1.3	Infrastrutture				
1.9	Altri beni demaniali				
2) Altre immobilizzazioni materiali (3)					
2.1	Terreni			BII1	BII1
a	di cui in leasing finanziario				
2.2	Fabbricati				
a	di cui in leasing finanziario				
2.3	Impianti e macchinari			BII2	BII2
a	di cui in leasing finanziario				
2.4	Attrezzature industriali e commerciali			BII3	BII3
2.5	Mezzi di trasporto				
2.6	Macchine per ufficio e hardware				
2.7	Mobili e arredi				
2.8	Infrastrutture				
2.9	Diritti reali di godimento				
2.99	Altri beni materiali				
3	Immobilizzazioni in corso ed acconti			BII5	BII5
Totale immobilizzazioni materiali					
IV) Immobilizzazioni Finanziarie (1)					
1	Partecipazioni in			BIII1	BIII1
a	imprese controllate			BIII1a	BIII1a
b	imprese partecipate			BIII1b	BIII1b
c	altri soggetti				
2	Crediti verso			BIII2	BIII2
a	altre amministrazioni pubbliche				
b	imprese controllate			BIII2a	BIII2a
c	imprese partecipate			BIII2b	BIII2b
d	altri soggetti			BIII2c BIII2d	BIII2d
3	Altri titoli			BIII3	
Totale immobilizzazioni finanziarie					
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)					
C) ATTIVO CIRCOLANTE					
I) Rimanenze					
Totale				CI	CI
II) Crediti (2)					
1	Crediti di natura tributaria				
a	Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità				
b	Altri crediti da tributi				
c	Crediti da Fondi perequativi				
2	Crediti per trasferimenti e contributi				
a	verso amministrazioni pubbliche				
b	imprese controllate				CI2
c	imprese partecipate			CI3	CI3

UNIFICAZIONE FORMALE

Allegato n. 11
al D.Lgs 118/2011

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)		Anno	Anno - 1	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
A) PATRIMONIO NETTO					
I	Fondo di dotazione			AI	AI
II	Riserve				
a	<i>da risultato economico di esercizi precedenti</i>			AIV, AV, AVI, AVII, AVIII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale			AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire				
III	Risultato economico dell'esercizio			AIX	AIX
Patrimonio netto comprensivo della quota di pertinenza di terzi					
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi					
Risultato economico dell'esercizio di pertinenza di terzi					
Patrimonio netto di pertinenza di terzi					
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)					
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI					
1	per trattamento di quiescenza			B1	B1
2	per imposte			B2	B2
3	altri			B3	B3
4	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri				
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)					
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO				C	C
TOTALE T.F.R. (C)					
D) DEBITI (1)					
Debiti da finanziamento					
a	prestiti obbligazionari			D1e D2	D1
b	▼ altre amministrazioni pubbliche				
c	verso banche e tesoriere			D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori			D5	
2	Debiti verso fornitori			D7	D6
3	Acconti			D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi				
a	enti finanziati dal servizio sanitario nazionale				
b	altre amministrazioni pubbliche				
c	imprese controllate			D9	D8
d	imprese partecipate			D10	D9
e	altri soggetti				
5	altri debiti			D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	<i>tributari</i>				
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>				
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>				
d	<i>altri</i>				
TOTALE DEBITI (D)					
E) RATEI E RISCONTI E CONTRIBUTI AGLI INVESTIMENTI					
I	Ratei passivi			E	E
II	Risconti passivi			E	E
1	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche				
2	Concessioni pluriennali				
3	Altri risconti passivi				
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)					
TOTALE DEL PASSIVO					
CONTI D'ORDINE					
1) Impegni su esercizi futuri					
2) beni di terzi in uso					
3) beni dati in uso a terzi					
4) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche					
5) garanzie prestate a imprese controllate					
6) garanzie prestate a imprese partecipate					
7) garanzie prestate a altre imprese					
TOTALE CONTI D'ORDINE					

LA VALORIZZAZIONE DELLE PARTECIPATE NEL PRINCIPIO 4/3

La classificazione delle partecipazioni risente delle indicazioni del principio contabile 4/4 sul bilancio consolidato che distingue tra società controllate e società partecipate. Cade quindi la distinzione civilistica tra società controllate e collegate. Pertanto si potrebbe rendere necessario riallocare alcune partecipazioni dalla voce "Partecipazioni in altre imprese" ex D.P.R. n. 194 alla voce "Imprese partecipate" ex 118. Analogamente alcune partecipazioni collocate nella voce "Partecipazioni in imprese collegate ex D.P.R. n. 194" e potrebbero non avere i requisiti previsti per le imprese partecipate e confluire nella voce Partecipazioni in altri soggetti ex 118.

La valorizzazione delle immobilizzazioni finanziarie potrebbe non avere solo un aspetto formale infatti il nuovo principio 4/3 prevede che per le società controllate e partecipate il metodo di valutazione sia solo quello del patrimonio netto di cui all'art. 2426, n. 4, Cod. civ. In particolare il principio precisa che: "Ai fini della redazione del proprio rendiconto, gli enti devono esercitare tutte le possibili iniziative e pressioni nei confronti delle proprie società controllate al fine di acquisire lo schema di bilancio di esercizio o di rendiconto predisposto ai fini dell'approvazione, necessario per l'adozione del metodo del patrimonio netto. Nei confronti di enti o società partecipate anche da altre amministrazioni pubbliche, è necessario esercitare le medesime iniziative e pressioni unitamente alle altre amministrazioni pubbliche partecipanti.

LA VALORIZZAZIONE DELLE PARTECIPATE NEL PRINCIPIO 4/3

Nel caso in cui non risulti possibile acquisire il bilancio di esercizio o il rendiconto (o i relativi schemi pre-disposti ai fini dell'approvazione) la partecipazione è iscritta nello stato patrimoniale al costo di acquisto”.

Si ricorda che l'art. 2426, n. 4, Cod. civ. individua il metodo del patrimonio netto come metodo facoltativo rispetto a quello del costo per le società controllate e collegate. Tale facoltà era ripresa dal PCEL n. 3. Ora il principio 4/3 lascia come unica (quanto poco credibile) giustificazione del criterio del costo solo il caso di impossibilità di acquisire le opportune informazioni contabili dalla partecipata.

Per quanto concerne i crediti immobilizzati oltre alla conferma della distinzione tra crediti vs imprese controllate, partecipate, altri soggetti, il nuovo modello prevede l'indicazione dei crediti finanziari immobilizzati da altre amministrazioni pubbliche. *Nel nuovo modello scompare l'indicazione dei crediti di dubbia esigibilità che devono essere indicati tra i crediti in base ai rispettivi piani finanziari al netto del fondo svalutazione crediti che dovrà essere anche riconciliato in sede di rendiconto con il fondo crediti di dubbia esigibilità rilevato nell'ambito del risultato di amministrazione. I crediti per depositi cauzionali che trovano la loro conciliazione con i residui attivi per tale fattispecie appostati nelle partite di giro confluiscono in base alla matrice del Mef (1.3.2.08.04.99.001 Crediti diversi) in A-C-II-4-c.*

UNIFICAZIONE SOSTANZIALE

L'omogeneità sostanziale attiene ai criteri di valutazione e ai principi contabili adottati.

Il nuovo principio applicato 3/4 avvicina molto il mondo pubblico al mondo delle imprese.

Determinante sarà l'anno di passaggio – rettifica dei saldi patrimoniali.

In ogni caso:

Principio 4/4

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.** Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.

ATTIVITÀ DIRETTA A RENDERE UNIFORMI I BILANCI DA CONSOLIDARE

Principio 4/4

Nel rispetto delle istruzioni ricevute di cui al paragrafo 3.2 i componenti del gruppo trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo, costituita da:

- il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche),
- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale,
- il rendiconto consolidato dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale.

ATTIVITÀ DIRETTA A RENDERE UNIFORMI I BILANCI DA CONSOLIDARE

Principio 4/4

Si ribadisce che è **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.

La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

Principio 4/4

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. Particolare attenzione va posta sulle partite "in transito" per evitare che la loro omessa registrazione da parte di una società da consolidare renda i saldi non omogenei.

La redazione del bilancio consolidato richiede pertanto ulteriori interventi di rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo, riguardanti i saldi, le operazioni, i proventi e gli oneri riguardanti operazioni effettuate all'interno del gruppo amministrazione pubblica.

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

Principio 4/4

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.

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.

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

Principio 4/4

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, ad esempio, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

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 pagata dalle amministrazioni pubbliche a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

Principio 4/4

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.

L'ELIMINAZIONE DELLE POSTE INFRAGRUPPO

- **Le operazioni infragruppo fanno riferimento a risorse semplicemente trasferite all'interno del gruppo.**
- **Non contribuiscono alla determinazione del risultato economico e del capitale di funzionamento consolidati.**
- **Necessità della loro individuazione ed eliminazione:**
 - **crediti e debiti**
 - **proventi ed oneri**
 - **utili e perdite infragruppo:**
 - **compravendita merci**
 - **trasferimento cespiti**
 - **dividendi**

DEROGHE PREVISTE PER L'ELIMINAZIONE DELLE POSTE INFRAGRUPPO

- **D. lgs. 127/99 - Oic 17:**
- **Crediti e debiti, costi e ricavi reciproci se irrilevanti;**
- **Utili e perdite se:**
 - 1. derivano da operazioni correnti dell'impresa;**
 - 2. le operazioni da cui derivano siano state concluse a normali condizioni di mercato;**
 - 3. l'eliminazione comporta costi sproporzionati;**
 - 4. derivano da lavori in corso su ordinazione;**
 - 5. irrilevanti**
- **IAS 27:**
- **Non sono ammesse deroghe**

LE OPERAZIONI DI CONSOLIDAMENTO

- **Le tipiche operazioni di consolidamento sono relative:**
 - **all'eliminazione poste infra-gruppo,**
 - **all'eliminazione utili interni,**
 - **al consolidamento delle partecipazioni e scelta del metodo per farlo.**
- **Quest'ultimo punto si realizza attraverso la sostituzione del valore delle partecipazioni negli organismi partecipati inclusi nell'area di consolidamento così come imputato nel bilancio della controllante con le rispettive attività e le passività.**



E' necessario scegliere un metodo di consolidamento

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

Principio 4/4

Riepilogando:

1. Vanno eliminati tutti i rapporti infragruppo (anche tra gli organismi facenti parte del gruppo).
2. Non vanno eliminati solo i crediti e debiti reciproci (cfr. certificazione art. 6 comma 4 DL 95/2012).
3. Di utilità il confronto con le informazioni chieste dalla Corte dei Conti nel SIQEL (tabella Siquel)
4. È necessaria una griglia di lavoro.
5. Le discordanze vanno evidenziate e occorre risolverle nell'ambito del consolidamento che completa le finalità della certificazione di cui al punto 2.

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

2.2. Informazioni sulla spesa dell'ente locale a favore degli organismi partecipati direttamente e indirettamente.

Codice fiscale	Denominazione	Partecipazione		Consuntivo 2011	Tit. (I o II)	Bene conferito nell'esercizio 2011*	Valore in euro*
		Diretta	Indiretta				
	Per contratti di servizio						
	Per trasferimenti in conto esercizio						
	Per trasferimenti in conto capitale						
	Per copertura di disavanzi o perdite						
	Per acquisizione di capitale*						
	Per aumento di capitale non per perdite						
	Altro (specificare.....)						
TOTALE TITOLO I							
TOTALE TITOLO II							

* Nel caso in cui l'acquisizione di capitale sia stata effettuata tramite conferimento in natura, si precisi la natura del bene conferito, specificandone il valore in euro.

E' OPPORTUNO LAVORARE SUL PIANO DEI CONTI INTEGRATO CHE NON SEMPRE INDIVIDUA PF PER LE SOCIETA' CONTROLLATE E PARTECIPATE NE' TANTO MENO PER GLI ALTRI ORGANISMI PARTECIPATI

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

ENTE		0		
INTERCOMPANY C/ECONOMICO 2014				
		A	B	C
A	Valore della produzione			
	1 Ricavi delle vendite e prestazioni			
	2 Variazione rimanenze (prod. in corso, semilav. e finiti)			
	3 Variazione lavori in corso su ordinazione			
	4 Incrementi immobilizzazioni per lavori interni			
	contributi in c/esercizio			
	altri			
B	Costi della produzione			
	6 per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci			
	7 Per servizi			
	8 Per godimento beni di terzi			
	10 ammortamenti e svalutazioni			
	11 Variaz. Rimanenze (MP, sussid., consumo e merci)			
	14 Oneri diversi di gestione			
DIFFERENZA VALORE E COSTO PRODUZIONE		0	0	0
C	PROVENTI E ONERI FINANZIARI			
	15 Proventi da partecipazioni			
	in imprese controllate			
	in imprese collegate			
	altri			

NOTE: Compilare esclusivamente le celle colorate di azzurro. Inserire i ricavi con segno (+) e i costi con segno (-)

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

ENTE		0		
INTERCOMPANY CREDITI 2014				
BILANCIO	CREDITI	A	B	C
C.II.1	Crediti verso clienti (commerciali)			
	Crediti verso clienti (finanziari)			
C.II.2	Crediti verso collegate (commerciali)			
	Crediti verso collegate (finanziari)			
C.II.3	Crediti verso controllate (commerciali)			
	Crediti verso controllate (finanziari)			
C.II.4	Crediti verso controllante (commerciali)			
	Crediti verso controllante (interessi cash pooling)			
	TOTALE	0	0	0
	ATTIVITA' DERIVANTI DA RAPPORTI INTERCOMANY			
	...			
	... (Concessioni Pluriennali)			
	...			
	...			
	TOTALE	0	0	0

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

ENTE		0		
INTERCOMPANY DEBITI 2014				
BILANCIO	DEBITI	A	B	C
D.6	Debiti verso fornitori (commerciali)			
	Debiti verso fornitori (finanziari)			
D.8	Debiti verso controllate (commerciali)			
	Debiti verso controllate (finanziari)			
D.9	Debiti verso collegate (commerciali)			
	Debiti verso collegate (finanziari)			
D.10	Debiti verso controllante (commerciali)			
	Debiti verso controllante (cash pooling)			
	Debiti verso controllante (consolidato fiscale)			
	Debiti verso controllante (finanziari)			
	TOTALE	0	0	0
	PASSIVITA' DERIVANTI DA RAPPORTI INTERCOMANY			
	...			
	... (Risconti Pluriennali per contributi)			
	...			
	...			
	TOTALE	0	0	0

IDENTIFICAZIONE DELLE QUOTE DI PERTINENZA DI TERZI

Principio 4/4

Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, rettificato secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione. Se una società del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

Nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza – ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi – è imputata alla capogruppo. Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita.

IDENTIFICAZIONE DELLE QUOTE DI PERTINENZA DI TERZI

Principio 4/4

Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

L'ELIMINAZIONE DEI RAPPORTI INFRAGRUPPO

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.

Conseguenze:

- Eliminazione in sede di consolidamento delle operazioni e dei saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; la corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze..

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 in base alle direttive precedentemente descritte

TIPOLOGIE DI RETTIFICHE

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

Esempi:

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.

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.

PREPARAZIONE DEL B.C.

Particolari interventi di elisione:

- L'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte di pn di ciascuna componente del gruppo;
- L'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- L'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni. Ancora nel gruppo

Deroghe per operazioni irrilevanti:

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.

PREPARAZIONE DEL B.C.

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nel principio, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati 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 e delle società controllate (cd. Metodo integrale);
- Per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate (cd. Metodo proporzionale).

Nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.

PREPARAZIONE DEL B.C.

Identificazione delle quote di pertinenza di terzi:

Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.

Nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza – ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi – è imputata alla capogruppo.

Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita. Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

UNIFORMITA' DEGLI SCHEMI DI BILANCIO

L'uniformità degli schemi di bilancio è assicurata dal riferimento ad uno schema di conto economico e di stato patrimoniale molto simile agli schemi attualmente utilizzati dalle imprese incluse nell'area di consolidamento.

Lo schema di stato patrimoniale si rifa' a quello allegato alla bozza del Pcel 4, cui sono state apportate le seguenti modifiche:

Attivo:

1. È stato rinominato il prospetto come stato patrimoniale – attivo
2. Sono state inserite nelle immobilizzazioni le voci relative alle partecipazioni in imprese controllate e ai crediti verso le imprese controllate (se relativi a imprese controllate non consolidate o consolidabili);
4. Sono state inserite nell'attivo circolante le voci relative alle partecipazioni in imprese controllate e ai crediti verso le imprese controllate (cfr. Punto precedente);

LE TIPOLOGIE DI SCRITTURE DI CONSOLIDAMENTO

Le scritture di consolidamento rappresentano il complesso delle operazioni necessarie a procedere alla redazione del bilancio consolidato dell'entità gruppo ente locale (gruppo ente locale d'ora in poi) nell'ipotesi che si debba rappresentare l'insieme delle sole operazioni di gestione poste in essere da tale organismo sovraordinato rispetto alle persone giuridiche che lo compongono e l'esterno.

Le scritture di consolidamento si possono suddividere nei seguenti sottogruppi omogenei:

Scritture di uniformazione dei dati di bilancio;

Operazioni di consolidamento del patrimonio del gel;

Rettifica delle operazioni infragruppo.

Le scritture di consolidamento possono essere tenute **o attraverso un sistema contabile formalizzato che prevede la presenza di un libro giornale e di un libro mastro di consolidamento**, che talvolta determina la tenuta di una vera e propria contabilità di consolidamento, **oppure attraverso scritture extra contabili che prevedono l'elaborazione di "fogli di consolidamento"** che contengono tutti i dati di bilancio delle entità che sono incluse nell'area di consolidamento e delle colonne per l'effettuazione delle rettifiche necessarie alla redazione del bilancio consolidato.

SCRITTURE DI UNIFORMITA'

Per poter procedere alla redazione del bilancio consolidato i dati delle diverse entità da aggregare devono essere omogenei.

L'omogeneità può essere considerata sotto tre aspetti distinti:

- Omogeneità delle date di chiusura;
- Omogeneità degli schemi di bilancio utilizzati (cfr. Slides prima parte intervento);
- Omogeneità dei criteri di valutazione utilizzati.

OMOGENEITA' DELLE DATE DI CHIUSURA

In assenza di indicazioni all'interno del principio allegato al decreto di sperimentazione, si ritiene applicabile il principio contabile n. 4 dell'osservatorio degli enti locali (Pcel 4 nel seguito) **che richiede che i bilanci delle entità ricomprese nell'area di consolidamento siano riferiti tutti alla stessa data, e se ciò non avviene si devono rettificare le operazioni o fatti significativi avvenuti tra la data di riferimento della società il cui esercizio termina ad una data diversa da quella di riferimento del bilancio consolidato e la data di chiusura di tale bilancio.**

Tale impostazione è **inoltre conforme al principio contabile OIC 17. Ciò solitamente richiede la redazione di un bilancio aggiuntivo della controllata riferito alla data del bilancio consolidato. Ove ciò non sia possibile si può procedere consolidando i bilanci della partecipata senza tenere conto dello scarto fra le date**, indicando in nota integrativa ed in relazione sulla gestione gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio che potrebbero modificare in misura significativa l'utile consolidato e la situazione finanziaria.

OMOGENEIZZAZIONE DEI CRITERI DI VALUTAZIONE

La pluralità di bilanci da consolidare può rendere necessaria l'omogeneizzazione dei criteri di valutazione utilizzata poiché altrimenti, all'interno degli schemi di bilancio consolidato potrebbero figurare nella stessa voce, saldi di bilancio valutati in modo eterogeneo.

Si citano come esempi:

- 1) l'incremento di uno stanziamento di fondi per rischi ed oneri
- 2) la necessità di separare il valore dei terreni da quello dei fabbricati procedendo all'ammortamento solo del valore di questi ultimi. In tal caso la rettifica deve essere distinta nei due effetti sul risultato di esercizio e sul patrimonio netto consolidato;
- 3) la necessità di uniformare il criterio di ammortamento di categorie di cespiti omogenei operato in modo difforme nei differenti bilanci di esercizio;
- 4) la rideterminazione del valore delle rimanenze con passaggio dal lifo al fifo.

Per ipotesi si considera che la contabilità economico-patrimoniale dell'ente locale sia comunque tenuta secondo il metodo della partita doppia.

ESEMPIO 1

Si potrebbe manifestare la necessità di integrare il rendiconto di esercizio dell'ente locale controllante per riflettere lo stanziamento di un fondo per rischi da contenzioso legale, valutato in € 1.000.

In tal caso la rettifica determina un pari decremento del risultato emergente dal conto economico, come di seguito indicato:

		Dare	Avere
Acc.To a fondo contenziosi legali	a	1.000	1.000
	fondo contenziosi legali		

ESEMPIO 2

Per effetto della rettifica dell'ammortamento dei terreni di proprietà dell'ente locale si ravvisa la necessità di rettificare il fondo ammortamento accumulato fino al 31 dicembre del periodo precedente per € 2.500 e l'ammortamento del periodo per € 250.

Rettifica del patrimonio netto:

	Dare	avere
Fondo ammortamento terreni a riserve	2.500	2.500

Rettifica dell'ammortamento del periodo netto:

	Dare	avere
Fondo ammortamento terreni a ammortamento terreni	250	250

ESEMPIO 3

SI VERIFICA CHE L'AMMORTAMENTO DELLE ATTREZZATURE INDUSTRIALI DELLA SOCIETÀ X, PARTECIPATA AL 100% DALL'ENTE LOCALE È STATO EFFETTUATO CON UN'ALIQUOTA DI AMMORTAMENTO INFERIORE A QUELLA UTILIZZATA IN TUTTE LE ALTRE SOCIETÀ DA CONSOLIDARE. SI PROCEDE PERTANTO ALL'INTEGRAZIONE DELL'AMMORTAMENTO CON UN EFFETTO NEGATIVO SUL RISULTATO ECONOMICO E SUL PATRIMONIO NETTO CONSOLIDATO DI € 750.

RETTIFICA DELL'AMMORTAMENTO DEL PERIODO NETTO:

		Dare	Avere
Ammortamento attrezzature industriali	a	F.do Amm.to A.I.	750 750

L'ELISIONE DELLE PARTECIPAZIONI NELLE CONTROLLATE

L'operazione più importante di questa fase è rappresentata dalla elisione del valore della partecipazione iscritta nella contabilità dell'ente locale controllante e dal corrispondente annullamento del valore della corrispondente frazione del patrimonio della controllata.

In caso di controllo non totalitario si procede contestualmente alla evidenziazione della quota del patrimonio netto e del risultato economico consolidato di pertinenza dei terzi.

Nel caso non vi sia corrispondenza fra il valore di costo della partecipazione e della corrispondente frazione del patrimonio netto della controllata si origina una differenza di consolidamento che, secondo il pcel n. 4, in deroga al disposto dei principi contabili nazionali ed internazionali in materia di consolidamento, può anche non essere allocata, se positiva, alle differenti attività o passività, ma considerata come avviamento da ammortizzare nel periodo esplicitamente previsto dall'articolo 2426, n. 6 del codice civile, vale a dire in 5 anni o in un periodo superiore purchè opportunamente giustificato in nota integrativa e non superiore alla durata dell'attivo.

Secondo i principi contabili nazionali invece, la differenza positiva fra costo della partecipazione e corrispondente frazione del patrimonio netto della controllata va allocata ad incremento delle attività e delle passività e per il residuo ad avviamento.

L'ELISIONE DELLE PARTECIPAZIONI NELLE CONTROLLATE

Anche nel caso delle scritture di consolidamento del patrimonio si può optare per un sistema di tipo contabile o extra contabile.

Nel primo caso si dovranno inserire a nel libro giornale di consolidamento tutte le voci da consolidare.

Nel secondo caso, invece, si utilizzeranno dei fogli di lavoro che aggregano linea per linea tutte le voci di conto economico e di stato patrimoniale delle imprese e delle altre entità incluse nell'area di consolidamento.

FOGLIO DI LAVORO - ATTIVO

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Controllata n. 1	Controllata n. 2	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Attivo						
Crediti verso Soci						
Immobilizzazioni immateriali						
Differenza positiva di consolidamento						
Immobilizzazioni materiali						
Partecipazioni						
Rimanenze						
Crediti						
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni						
Disponibilità liquide						
Ratei e risconti attivi						

FOGLIO DI LAVORO – PASSIVO E NETTO

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Controllata n. 1	Controllata n. 2	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Passivo e netto						
Capitale sociale						
Riserve da utili						
Riserve da capitale						
Riserva da consolidamento						
Utili (perdite) portate a nuovo						
Utili (perdite) di esercizio						
Patrimonio di pertinenza di terzi						
Fondi per rischi ed oneri						
Fondo copertura perdite future						
Trattamento di fine rapporto						
Debiti						
Ratei e risconti passivi						

CASI DI ELISIONE DELLA PARTECIPAZIONE

Caso n. 1 – consolidamento di una controllata al 100%

L'ente locale ha una partecipazione totalitaria nella società Alfa iscritta al costo di € 100.000, mentre Alfa ha un patrimonio netto contabile alla data di acquisizione del controllo (per ipotesi il 31.12.20XX) da parte del Comune pari ad € 60.000. La differenza di € 40.000 è imputabile al maggior valore delle imm. materiali.

Caso n. 2 – consolidamento di una controllata al 75% secondo il metodo del consolidamento integrale.

L'ente locale ha una partecipazione del 75% nella società Alfa iscritta al costo di € 90.000, la corrispondente frazione del patrimonio netto di Alfa, alla data di acquisizione del controllo (per ipotesi il 31.12.20XX) da parte del Comune è pari ad € 60.000, mentre il patrimonio netto contabile complessivo emergente dal bilancio è pari ad € 80.000. Si evidenzia inoltre il patrimonio netto di pertinenza di terzi, pari ad € 30.000 per effetto del calcolo dell'avviamento riferito al 100% del valore economico della partecipazione. La differenza di € 40.000 fra il valore economico riferito al 100% dell'impresa e la corrispondente frazione di patrimonio netto è imputabile al maggior valore delle attività immateriali per € 20.000 e per il residuo ad avviamento.

Caso n. 3 – consolidamento di una fondazione controllata dal Comune in assenza di vincoli partecipativi secondo il metodo del consolidamento integrale.

L'ente locale controlla una fondazione per effetto della definizione di controllo indicata nel PCEL n. 4 (presenza di condizioni che qualificano l'esistenza del potere di controllo e dei rischi e dei benefici da ciò derivanti). In tal caso si procede all'aggregazione linea per linea dei valori patrimoniali della fondazione, il cui patrimonio netto complessivo ammonta ad € 10.000 nell'esempio considerato. Per la mancanza di vincoli partecipativi il patrimonio netto viene interamente attribuito a interessi di terzi.

CASI DI ELISIONE DELLA PARTECIPAZIONE

Caso n. 4 – consolidamento di una partecipazione del 55% in una società in cui l'ente locale esercita un controllo congiunto con altri enti locali

L'ente locale ha una partecipazione del 55% nella società Alfa su cui esercita un controllo congiunto unitamente ad altri 10 enti locali. La partecipazione è iscritta al costo di € 75.000, mentre la corrispondente frazione del patrimonio di Alfa alla data di acquisizione del controllo (per ipotesi il 31.12.20XX) da parte del Comune è pari ad € 55.000. La differenza di € 20.000 è imputabile al maggior valore delle attività materiali. Nel caso di specie si procede al consolidamento proporzionale e non si evidenzia patrimonio netto di pertinenza di terzi.

N.B. Tale rettifica di consolidamento è coerente con la nozione di controllo indicata nel PCEL 4 e nell'allegato 4 al decreto di sperimentazione, in quanto la società svolge la propria attività nei confronti dei singoli comuni soci in misura proporzionale alle dimensioni/livelli di attività conferiti dai singoli enti soci e non si configura in capo all'Ente che detiene la maggioranza delle azioni una situazione di controllo che giustifichi il consolidamento integrale.

LE RETTIFICHE DI PRE-CONSOLIDAMENTO

Natura:

Trattasi di rettifiche che si devono considerare le operazioni prodromiche alla effettuazione delle rettifiche di consolidamento, e che assicurano che queste ultime siano efficaci in ognuna delle entità che ha posto in essere operazioni ingra-gruppo.

Tecnicamente tali operazioni sono riconducibili alle seguenti tipologie di verifiche:

- 1) Individuazione delle operazioni fra entità del gruppo distinte per tipologia (compravendita di beni e servizi, di immobilizzazioni, operazioni di finanziamento attivo/passivo, erogazione di dividendi, trasferimenti in conto capitale ed in parte corrente);
- 2) verifica della corrispondenza dei saldi reciproci nelle singole entità interessate;
- 3) sistemazione delle eventuali eterogeneità di registrazione attraverso la rettifica/integrazione delle poste duplicate o mancanti.

LE RETTIFICHE DI PRE-CONSOLIDAMENTO

Con particolare riferimento alla verifica della corrispondenza dei saldi reciproci, l'evidenziazione di irregolarità può riferirsi alle seguenti tipologie:

- 1) La non equivalenza fra le voci di credito/debito o ricavo/costo nelle contabilità delle due imprese;
- 2) La non reciprocità dei valori scaturenti dalle operazioni infragruppo.

La spiegazione delle motivazioni alla base delle irregolarità sopra evidenziate può essere relativa alle seguenti cause, distinte per tipologia di anomalia e con l'indicazione della eventuale modalità di rettifica/integrazione dei saldi contabili:

Possibili cause di non equivalenza delle partite infragruppo:

- 1) Partite viaggianti o in transito in relazione a compravendite effettuate a fine esercizio e non contabilizzate da una delle due controparti, che presuppongono l'integrazione della contabilità della partecipata/partecipante che non ha provveduto alla contabilizzazione della partita di cui si argomenta;
- 2) Applicazione di criteri di valutazione diversi (ad esempio il caso di un credito parzialmente svalutato a fronte di un debito al valore nominale nella contabilità della impresa debitrice, nel qual caso si deve utilizzare il criterio di valutazione maggiormente rappresentativo della situazione di fatto).

RETTIFICHE DI PRE-CONSOLIDAMENTO

Possibili cause di mancanza di reciprocità dei valori infragruppo:

1) Le operazioni infragruppo determinano la rilevazione di valori reciproci aventi natura contabile differente per le due controparti infragruppo (es. Immobilizzazioni per una delle imprese del gruppo e di prodotti finiti per l'altra). In tal caso non si deve procedere alla eliminazione ma, eventualmente, riclassificare la posta in base al significato economico dell'operazione (nel caso di specie la riclassificazione del ricavo in incremento di immobilizzazione per lavori interni);

2) Si è verificata una distribuzione di utili infragruppo con rilevazione di un provento finanziario nella contabilità della controllante che ha contabilizzato il provento per competenza, ma la controllata non ha ancora proceduto alla relativo diminuzione patrimoniale. In tal caso non si procede ad una rettifica di pre-consolidamento ma all'eliminazione del provento finanziario in sede di consolidamento.

Particolare attenzione deve essere posta alla sistemazione di partite ingrafruppo intercorrenti fra entità caratterizzate dalla presenza di sistemi contabili differenti, qualora, ad esempio, uno dei due soggetti infragruppo sia rappresentato da un ente che adotta la contabilità finanziaria e l'altro la contabilità economica.

LE RETTIFICHE DI CONSOLIDAMENTO

La redazione del bilancio consolidato presuppone la rappresentazione dei rapporti economici intercorsi fra l'entità gruppo ente locale e terze economie.

Pertanto devono essere eliminati tutti i valori economici e finanziari che sono sorti per relazioni fra le imprese e le altre entità che si collocano all'interno del perimetro di consolidamento, perché, mentre tali valori rilevano nell'ambito del bilancio dei singoli soggetti giuridici, essi sono superflui nella rappresentazione dei rapporti fra il gruppo e l'esterno.

In altre parole, i rapporti che intervengono fra le differenti entità giuridiche che compongono il gruppo sono assimilabili, nel bilancio consolidato a movimentazioni che si svolgono all'interno di una singola impresa.

Le rettifiche di consolidamento si dividono in due grandi categorie:

- 1) Rettifiche non influenti sul risultato economico di gruppo, quali l'eliminazione crediti e debiti infragruppo e l'eliminazione dei proventi ed oneri ad essi correlati;
- 2) Le rettifiche di consolidamento con riflesso sul risultato economico di gruppo (in presenza o meno di interessi di minoranza)

RETTIFICHE CONSOLIDAMENTO NON INFLUENTI SU RISULTATO ECONOMICO GRUPPO

•

Trattasi di rettifiche che, in quanto tali, non modificano il risultato economico di gruppo, poiché rettificano poste reciproche (crediti/debiti o ricavi/costi infragruppo).

Le rettifiche sono operate mediante rilevazioni in partita doppia nell'ambito delle scritture di consolidamento.

Si può trattare delle seguenti casistiche:

- Crediti e debiti di regolamento e di finanziamento;
- Proventi ed oneri relativi a operazioni di compravendita infragruppo;
- Interessi attivi e passivi da finanziamenti infragruppo;
- Concessioni, contributi in conto esercizio e simili;
- Aumenti di capitale di società del gruppo;
- Riduzioni di capitale per perdite.

ELIMINAZIONE DEBITI/CREDITI DI FINANZIAMENTO

Il Comune Alfa ha un credito di finanziamento per € 1.000.000,00 nei confronti della controllata Beta S.p.A., cui il Comune partecipa in misura pari al 60%, detenendo il controllo di diritto della medesima. Tale credito è stato svalutato in misura pari al 10% nella contabilità economica per riflettere l'eventuale minor valore di realizzo. Nel bilancio di Alfa S.p.A. il debito verso il Comune è invece indicato al valore nominale.

Nella contabilità del Comune figura il credito al valore nominale ed il fondo svalutazione creato attraverso la seguente scrittura contabile:

			Dare	
Avere				
Acc.to a fondo svalutazione crediti	a	svalutazione crediti	100.000	100.000

Pertanto il valore netto contabile del credito, corrispondente al presumibile valore di realizzo sarà pari a € 900.000,00 (pari alla somma algebrica fra il Valore nominale del credito e il fondo svalutazione). Per prima cosa nella contabilità del Comune si deve procedere allo storno della svalutazione e al ripristino del valore nominale del credito in capo al Comune, con la scrittura di seguito indicata:

			Dare		Avere
Svalutazione crediti	a	Acc.to a fondo svalutazione crediti	100.000		100.000

a questo punto nell'ambito delle scritture di consolidamento si è rideterminata la parità dei saldi reciproci di debito e credito ed è possibile annullare le poste con la seguente scrittura contabile:

			Dare		Avere
Debiti verso Comune Alfa	a	Crediti verso Beta S.p.A.	1.000.000		1.000.000

RETTIFICA DI INTERESSI ATTIVI E PASSIVI

La società Alfa S.p.A., partecipata al 100% dal Comune Alfa, contrae con la controllante, il Comune Beta un finanziamento passivo che determina la formazione di interessi passivi per € 100.000 per il periodo 1.01-31.12.20XX. Importo analogo è rilevato nella contabilità del Comune quale interesse attivo. I proventi ed oneri finanziari vanno interamente rettificati, così come, se presenti in bilancio i risconti (ratei) attivi/passivi afferenti eventuali porzioni di interessi passivi/attivi rettificati (imputati) in ossequio al principio di competenza economica. Si supponga dapprima che gli interessi siano stati interamente rilevati e successivamente che siano presenti nel bilancio di Alfa S.p.A. ratei passivi per € 25.000,00 riferiti a interessi passivi di competenza del periodo e lo stesso ammontare a titolo di ratei attivi nel bilancio del comune. Si procede con le seguenti scritture contabili:

		Dare	Avere
Interessi Attivi vs. Alfa S.p.A.	a	Interessi passivi vs. comune Beta	100.000 100.000

In presenza di ratei attivi e passivi rispettivamente nei bilanci del Comune e della controllata si dovrà anche alla rettifica dei ratei con la seguente scrittura contabile:

		Dare	Avere
Ratei passivi	a	Ratei attivi	25.000 25.000

RETTIFICA DI COSTI E RICAVI DERIVANTI DA CONCESSIONI E CONTRIBUTI

Sono frequenti i casi in cui le società partecipate dai Comuni esercitano attività in regime di concessione per le quali pagano dei canoni periodici agli enti locali proprietari, oppure ricevono dagli enti medesimi contributi in conto esercizio per lo svolgimento di attività a rilevanza sociale (es. servizi per gli anziani e via dicendo).

Nell'ottica del bilancio consolidato tutte queste operazioni devono essere rettificate integralmente perché configurano operazioni reciproche.

Si ipotizzi, nel caso di contributi in conto esercizio, che la Società Alfa S.p.A. riceva dal Comune Beta, controllante al 100% un contributo per lo svolgimento dei servizi relativi alla manutenzione del verde pubblico pari ad € 150.000,00:

Rettifica del contributo

	Dare	Avere
Contributi in c/esercizio a Soc.Alfa S.p.A.	a Oneri per contributi in c/es.	150.000 150.000

AUMENTI DI CAPITALE DI IMPRESE PARTECIPATE OPERATI DALL'ENTE LOCALE CONTROLLANTE

Lo svolgimento dell'attività di gestione del GEL può comportare la necessità per l'ente locale controllante di procedere all'effettuazione di aumenti di capitale di imprese controllate. I versamenti effettuati non hanno alcuna influenza sul capitale netto consolidato, ma determinano la necessità di procedere alla elisione dei crediti e dei debiti reciproci (credito della partecipata a fronte della sottoscrizione dell'aumento di capitale e debito del Comune a fonte dell'impegno a sottoscrivere l'aumento stesso).

Ad esempio se nel corso dell'esercizio n il Comune Alfa partecipa all'aumento di capitale della Società Beta sottoscrivendo l'aumento per € 100.000, a livello di consolidato si registrerà un aumento della cassa consolidata se l'aumento è stato già versato o l'elisione dei crediti e debiti reciproci ove al termine del periodo amministrativo il versamento non fosse ancora stato effettuato.

In tal caso la rettifica comporterebbe le seguenti scritture di consolidamento:

		Dare	Avere
Debiti vs. controllata Beta	a	Crediti verso controllante	100.000 100.000

COPERTURA DI PERDITE DA PARTE DEL COMUNE CONTROLLANTE

Capita spesso che il Comune controllante debba ripianare le perdite delle imprese controllate. A livello consolidato la copertura della perdita non determina alcun effetto sul risultato consolidato con l'unico effetto per cui il componente negativo relativo alla perdita viene trasferito dal bilancio della controllata al conto economico del Comune controllante. Anche in tal caso si deve procedere all'elisione delle poste di credito e debito infragruppo qualora la manifestazione della perdita occorra nel periodo corrente unitamente all'impegno alla copertura ma finanziariamente la perdita venga coperta nell'esercizio successivo.

La scrittura contabile sarà la seguente, ipotizzando una perdita da coprire di € 20.000:

		Dare	Avere
Debiti verso controllata	a	Crediti vs. Comune	20.000 20.000
per copertura perdite		per copertura perdite	

LE RETTIFICHE DI CONSOLIDAMENTO INFLUENTI SUL RISULTATO DI GRUPPO

Il principio generale che guida la redazione del bilancio consolidato, vale a dire che lo stesso deve riflettere unicamente i rapporti intercorsi fra il gel e l'esterno, determina la necessità di elidere i margini che si sono formati in operazioni infragruppo, almeno fino a quando tali margini non siano effettivamente confermati a seguito della effettiva conclusione del ciclo economico di gruppo, per effetto di operazioni di scambio intercorse con terze economie.

Pertanto, se vi sono operazioni di acquisto e vendita infragruppo che determinano la formazione di margini a favore di una delle controparti, ad esempio perché la società venditrice ha acquisito le merci ad un valore inferiore della successiva rivendita ad altra entità del gruppo, nella logica del bilancio consolidato, fino a quando i beni oggetto di transazione permangono all'interno del gruppo i margini infragruppo non possono costituire parte del risultato consolidato in quanto nella logica del bilancio consolidato essi sono considerati come mere operazioni di movimentazione interna alla stessa entità.

I risultati di tali operazioni devono essere rettificati, sia che si tratti di beni in rimanenza che di immobilizzazioni, in quanto altrimenti essi determinano una sopravvalutazione (sottovalutazione in caso di margine infragruppo negativo) delle merci e/o delle immobilizzazioni rimaste all'interno del gel. Solo se tali beni saranno ceduti a terzi, il gruppo potrà registrare nel risultato consolidato il margine complessivamente derivante dalla differenza fra il prezzo di cessione ed il prezzo di acquisto nelle transazioni fra il gruppo ed i terzi.

LE RETTIFICHE DI CONSOLIDAMENTO INFLUENTI SUL RISULTATO DI GRUPPO

Le fattispecie che determinano la formazione di margini infragruppo sono riconducibili alle seguenti categorie:

- Compravendite di immobilizzazioni materiali o immateriali;
- Contributi in conto capitale;
- Pagamento di dividendi

Le rettifiche possono riguardare operazioni svolte nell'esercizio di riferimento per la redazione del bilancio consolidato o in esercizi precedenti. Ciò ha effetto sulla grandezza oggetto di rettifica, che coincide con il risultato consolidato nel primo caso e con le riserve consolidate nel secondo.

Si deve inoltre adottare una condotta differenziata a seconda che il margine infragruppo sia positivo o negativo. In particolare il margine negativo, secondo il principio contabile OIC 17 non va rettificato quando lo stesso determini una perdita definitiva per il consolidato nel suo complesso.

Nel caso di **rettifica del margine** è necessario procedere al ricalcolo delle imposte di gruppo perché a seguito della eliminazione del margine infragruppo positivo (negativo) le imposte pagate dalla società che ha conseguito il margine in relazione al medesimo sono considerate come imposte prepagate (differite) dal gruppo fino al momento dell'effettiva realizzazione del margine, ipotizzando un'aliquota pari al *tax rate* di gruppo o un'aliquota forfetaria. Infine le modalità di effettuazione possono divergere a seconda dell'entità che realizza il margine (controllante o controllata) con particolare riferimento ai casi di controllo non totalitario.

ELIMINAZIONE MARGINE INFRAGRUPPO SULLA COMPRAVENDITA DI UN CESPITE AMMORTIZZABILE PRECEDENTEMENTE NON AMMORTIZZATO DAL VENDITORE.

Qualora la compravendita infragruppo abbia per oggetto un cespite ammortizzabile, e ciò abbia determinato un margine positivo (es. € 40.000,00) derivante dalla differenza fra il prezzo di cessione all'acquirente (€ 100.000,00) ed il costo di acquisto del venditore, le operazioni di rettifica del margine infragruppo interessano sia il bilancio consolidato dell'esercizio di compravendita che tutti i bilanci consolidati degli esercizi successivi, nell'ipotesi che il cespite non venga successivamente alienato esternamente. Si deve pertanto procedere alle seguenti rettifiche:

- 1) eliminazione della plusvalenza derivante dall'operazione infragruppo contro diminuzione del valore contabile del cespite fino al costo storico del cespite per il gruppo (costo di originario acquisto/produzione sostenuto dalla società venditrice comprensivo di eventuali saldi di rivalutazione) e del relativo fondo ammortamento;
- 2) calcolo del relativo effetto fiscale consolidato (minori imposte dovute dal gruppo rispetto a quelle pagate, con evidenziazione di imposte differite attive);
- 3) ricalcolo degli ammortamenti sulla base del costo storico di gruppo e mantenendo la vita utile indicata dalla entità cessionaria;

Negli anni successivi si deve procedere allo storno della plusvalenza dalle riserve di gruppo e, parità di altre condizioni ciò determina un maggiore risultato economico consolidato per effetto dei minori ammortamenti.

In alternativa, qualora l'impatto dell'utile sia significativo con riferimento al conto economico ma non in relazione allo stato patrimoniale, si può mantenere il costo rivalutato del cespite e stanziare un risconto passivo pari alla plusvalenza, da rilasciare gradualmente a conto economico consolidato per rettificare i maggiori ammortamenti derivanti dal mantenimento del valore di cessione infragruppo e con risultati analoghi al metodo principale.

ESEMPIO

Ipotizzando un costo storico di € 150.000 di un cespite ammortizzabile acquistato originariamente dal Comune Alfa nell'anno 2005, con vita utile di anni 10. In data 1.01.2011 il cespite è ceduto alla controllata totalitaria Beta S.p.A. ad € 110.000, la plusvalenza in capo al Comune è pari alla differenza fra il prezzo di cessione di € 110.000,00 ed il valore netto contabile del bene, pari a € 60.000 (pari alla differenza fra il prezzo di cessione ed il costo storico al netto del fondo ammortamento cumulato di € 90.000). La vita utile residua del cespite per la controllata Beta è di anni 5, con ammortamento pari ad € 22.000 l'anno stanziato a partire dal bilancio dell'esercizio 2011, mentre l'ammortamento ricostruito determina lo storno di € 7.000 quale differenza fra il valore dell'ammortamento imputato a bilancio da beta sulla vita utile rideterminata dalla medesima e il valore dell'ammortamento su costo storico e vita utile per il gruppo (€ 15.000), con calcolo delle conseguenze fiscali. Le scritture contabili sono le seguenti:

ELIMINAZIONE MARGINE INFRAGRUPPO SULLA COMPRAVENDITA DI UN CESPITE AMMORTIZZABILE PRECEDENTEMENTE NON AMMORTIZZATO DAL VENDITORE

Rettifica costo e f. amm.to cespite "XX" nel BC esercizio "2011"		Dare	Avere
Diversi	a Fondo ammortamento Cespite "XX"		90.000
Plusvalenze da realizzo (CE)		50.000	
Cespite "XX"		40.000	
Rettifica debiti crediti reciproci nel BC esercizio "2011"		Dare	Avere
Debiti infragruppo	a Crediti infragruppo	110.000	110.000
Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "2011"		Dare	Avere
Credito per imposte anticipate (SP)	a Imposte differite attive (CE)	20.000	20.000
Ricalcolo ammortamento cespite nel BC esercizio "2011"		Dare	Avere
Fondo ammortamento Cespite "XX" (SP)	a Ammortamento cespite "XX" (CE)	7.000	7.000
Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "2011"		Dare	Avere
Imposte differite attive (CE)	a Credito per imposte anticipate (SP)	2.800	2.800

ELIMINAZIONE MARGINE INFRAGRUPPO SULLA COMPRAVENDITA DI UN CESPITE AMMORTIZZABILE PRECEDENTEMENTE NON AMMORTIZZATO DAL VENDITORE

Negli anni successivi, finchè l'immobilizzazione rimane all'interno del gruppo, si deve stornare dalle riserve del consolidato la plusvalenza sulla cessione dell'immobilizzazione interna al gruppo, procedere alla ricostruzione del fondo ammortamento originario (pari alla differenza fra il fondo imputato sub 1 e quello stornato sub-4) ed allo storno dell'ammortamento eccedente, il tutto sempre al netto dei relativi effetti fiscali con riferimento all'anno successivo:

Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "2012"		Dare	Avere
Diversi	a F.A. Cespite "XX" (SP)		83.000
Cespite "XX"		40.000	
Riserve		43.000	
Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "2012"		Dare	Avere
Credito per imposte anticipate (SP)	a Imposte differite attive (CE) 17.200	17.200	
Ricalcolo ammortamento cespite nel BC esercizio "2012"		Dare	Avere
Fondo ammortamento Cespite "XX" (SP)	a Amm.TO cespite "XX" (CE)	7.000	7.000
Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "2012"		Dare	Avere
Imposte differite attive (CE)	a Credito per imposte anticipate (SP)	2.800	2.800

CONSOLIDAMENTO DI CONTRIBUTI IN CONTO CAPITALE CONCESSI DAI COMUNI A CONTROLLATE PER L'ACQUISTO DI BENI STRUMENTALI

Spesso, il comune procede alla erogazione a favore di proprie imprese controllate di contributi in conto capitale che sono utilizzati dalle medesime per l'acquisto di beni ammortizzabili. Il contributo ricevuto dalla controllata viene imputato gradualmente a conto economico in ragione della vita utile del cespite acquistato secondo la tecnica dei risconti passivi. Il comune normalmente contabilizza nella propria contabilità economica l'erogazione del contributo come un costo di esercizio per un versamento a fondo perduto a terze economie.

Per meglio consentire la redazione del bilancio consolidato, invece, tale contributo deve essere riclassificato già nel bilancio di esercizio dell'ente locale come onere pluriennale da ammortizzare in misura coerente con la vita utile del bene acquistato per effetto dell'erogazione del contributo, così che, in sede di redazione del bilancio consolidato, si proceda, da un lato, alla compensazione in stato patrimoniale fra risconti passivi sui contributi contabilizzati dalla controllata e onere pluriennale residuo per il contributo contabilizzato dal comune e, dall'altro, alla eliminazione dal conto economico della quota di contributo di competenza dell'anno contro la quota di ammortamento del contributo in capo al comune.

Di fatto, con le scritture di rettifica si neutralizzano il contributo ed il risconto e si esprime l'unica transazione rilevante al di fuori del gruppo e nella logica del bilancio consolidato: l'acquisto del cespite ammortizzabile.

ELIMINAZIONE MARGINE INFRAGRUPPO SULLA COMPRAVENDITA DI UN CESPITE AMMORTIZZABILE PRECEDENTEMENTE NON AMMORTIZZATO DAL VENDITORE

Ipotizzando che il Comune Alfa abbia erogato un contributo di € 500.000 per l'acquisto di un cespite di valore pari ad € 800.000, vita utile 10 anni, alla società Beta S.p.A. alla fine del primo anno si avrà la seguente situazione:

Bilancio Comune alfa:

ammortamento di € 50.000 (CE) e valore residuo del contributo fra gli oneri pluriennali pari ad € 450.000.

Partecipata Beta S.p.A.:

ammortamento di € 80.000 del cespite, quota di competenza dell'esercizio del contributo € 50.000, risconto passivo residuo pari ad € 450.000.

Si avranno le seguenti scritture di consolidamento:

eliminazione dell'onere pluriennale e del risconto passivo residui		Dare	Avere
Risconti passivi su contributi per cespite "XX" a oneri pluriennali		450.000	450.000

eliminazione dell'onere pluriennale e del risconto passivo residui		Dare	Avere
quota annua contributo per cespite "XX" a amm.to oneri pluriennali		50.000	50.000

IL PAGAMENTO DEI DIVIDENDI DA PARTE DELLE CONTROLLATE AL COMUNE.

Il pagamento di dividendi al Comune controllante il GEL determina in sede di consolidamento l'effettuazione di scritture di rettifica in considerazione del fatto che i dividendi derivano da utili che sono stati conseguiti dalle partecipate per competenza economica, vale a dire nel bilancio di esercizio e consolidato dell'anno in cui gli stessi sono conseguiti, mentre la contabilizzazione del pagamento dei dividendi sulla quota di utile da distribuire al Comune viene normalmente operata nella contabilità dell'ente locale secondo il criterio della competenza finanziaria, cioè al momento dell'incasso.

In tal caso, si deve procedere nel bilancio consolidato dell'esercizio in cui i dividendi vengono pagati a rettificare il conto economico consolidato eliminando i proventi finanziari portandoli a riserva, in quanto gli stessi sono stati già contabilizzati per competenza nel bilancio consolidato di gruppo dell'anno precedente.

Si ipotizzi ad esempio il caso del Comune Alfa che ha una partecipazione totalitaria nella Beta S.p.A. che realizza nel bilancio dell'esercizio n un utile di € 100.000 che distribuisce nel corso dell'esercizio n+1 al Comune sotto forma di dividendo. Nel bilancio di esercizio dell'esercizio n+1, il Comune Alfa rileva il dividendo fra i proventi finanziari, ma nel consolidato di quell'anno il dato deve essere ricompreso fra le riserve, poiché l'utile è maturato, al netto delle rettifiche di consolidamento, in relazione ai bilanci di esercizio (e consolidato riferiti all'esercizio precedente).

Si avrà pertanto la seguente scrittura contabile:

eliminazione del provento finanziario e incremento delle riserve		Dare	Avere
Proventi finanziari	a	Riserve	100.000 100.000

I METODI DI CONSOLIDAMENTO

1. **Metodo integrale (Organismi controllati)**
2. **Metodo proporzionale (Organismi controllati congiuntamente)**
3. Metodo del patrimonio netto (Organismi collegati o a controllo c.)

**E' QUELLO DEL
C.C. NON
PREVISTO DAL
PRINCIPIO 4/4**

1. In particolare il metodo integrale consiste nella sommatoria dei bilanci degli organismi partecipati inclusi nell'area di consolidamento con l'eliminazione dei rapporti debitori e creditori reciproci, dei costi e dei ricavi sorti da operazioni infragruppo e degli utili e delle perdite interne.
2. Il metodo proporzionale è un consolidamento effettuato in proporzione alla quota di capitale detenuta nelle partecipate. I valori delle partecipazioni vengono eliminati con i corrispondenti valori delle quote di pertinenze sul patrimonio netto delle partecipate. Non trovano rappresentazione le quote di patrimonio netto e reddito d'esercizio relative ai soci di minoranza.
3. **Il metodo del patrimonio netto riflette sinteticamente nel valore della partecipazione (in proporzione alla quota posseduta) il patrimonio netto della partecipata e nel Conto Economico i risultati d'esercizio. Viene definito anche consolidamento sintetico poiché produce i suoi effetti solo sulle partecipazioni, sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio, mentre i due metodi precedenti considerano tutte le poste di bilancio.**

I METODI DI CONSOLIDAMENTO

1. **Metodo integrale (Organismi controllati)**
 - a) **teoria della capogruppo: (evidenzia la quota di patrimonio netto di pertinenza dei terzi tra le passività, è la teoria accolta dal nostro ordinamento);**
 - b) **teoria modificata della capogruppo (evidenzia la quota di patrimonio netto di pertinenza dei terzi in una posizione intermedia tra passività e netto) - è la teoria accolta dai principi contabili internazionali con la sola differenza che nei principi contabili internazionali la quota di terzi viene rivalutata e non è presentata a valori contabili;**
 - c) **teoria dell'entità: (non evidenzia la quota di patrimonio netto e di risultato economico di pertinenza di terzi)**

II CONSOLIDAMENTO INTEGRALE

In data 1/1 A ha acquistato il 60% di B una un prezzo di 240 - Metodo integrale

STATO PATRIMONIALE	A	B	Aggregato	Rettifiche	Cosolidato
Immobili, impianti, macchinari	400	600	1000		1000
Partecipazione in B	240		240	-240	0
Attivo corrente	50	300	350		350
Totale attivo	690	900	1590		1350
Capitale Sociale e riserve	200	400	600	-400	200
Risultato d'esercizio	140	50	190		170
<i>PN di TERZI</i>			0	180	180
Passività	350	450	800		800
Totale passivo	690	900	1590		1350
CONTO ECONOMICO					
Ricavi operativi	600	500	1100		1100
Costi operativi	360	390	750		750
Risultato operativo	240	110	350		350
Saldo gestione finanziaria	-100	-60	-160		-160
Saldo gestione straordinaria			0		0
<i>Risultato di terzi</i>				20	20
Risultato d'esercizio	140	50	190		170

II CONSOLIDAMENTO PROPORZIONALE

In data 1/1 A ha acquistato il 60% di B una un prezzo di 240 - Metodo proporzionale

STATO PATRIMONIALE	A	B	Aggregato	Rettifiche	Cosolidato
Immobili, impianti, macchinari	400	600	760		760
Partecipazione in B	240		240	-240	0
Attivo corrente	50	300	230		230
Totale attivo	690	900	1230		990
Capitale Sociale e riserve	200	400	440	-240	200
Risultato d'esercizio	140	50	170		170
<i>PN di TERZI</i>			0		0
Passività	350	450	620		620
Totale passivo	690	900	1230		990
CONTO ECONOMICO					
Ricavi operativi	600	500	900		900
Costi operativi	360	390	594		594
Risultato operativo	240	110	306		306
Saldo gestione finanziaria	-100	-60	-136		-136
Saldo gestione straordinaria			0		0
<i>Risultato di terzi</i>					0
Risultato d'esercizio	140	50	170		170

II CONSOLIDAMENTO SINTETICO – PATRIMONIO NETTO

In data 1/1 A ha acquistato il 60% di B una un prezzo di 240 - Metodo del patrimonio netto

STATO PATRIMONIALE	A	B	<i>Cosolidato</i>
Immobili, impianti, macchinari	400	600	400
Partecipazione in B	240		270
Attivo corrente	50	300	50
Totale attivo	690	900	720
Capitale Sociale e riserve	200	400	200
Risultato d'esercizio	140	50	170
			0
Passività	350	450	350
Totale passivo	690	900	720
CONTO ECONOMICO			
Ricavi operativi	600	500	600
Costi operativi	360	390	360
Risultato operativo	240	110	240
Saldo gestione finanziaria	-100	-60	-100
Saldo gestione straordinaria			0
<i>Rettifiche di valore att. finanziarie</i>			30
Risultato d'esercizio	140	50	170

I METODI DI CONSOLIDAMENTO

Principio 4/4

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, rettificati 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**).

Nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo

LE DIFFERENZE DI CONSOLIDAMENTO

- **Negli esempi precedenti il valore di carico della partecipazione era corrispondente alla quota di pertinenza della controllante A del patrimonio netto di B.**
- **Nella maggior parte dei casi il valore della partecipazione risultante dal bilancio d'esercizio della controllante differisce dal valore della corrispondente frazione di patrimonio netto della controllata.**
- **A seconda del segno algebrico e delle motivazioni economiche, il trattamento contabile delle differenze di consolidamento è diverso e segue la logica delle differenze di fusione.**

LE DIFFERENZE DI CONSOLIDAMENTO – OIC 17 TRATTAMENTO CONTABILE

- Differenza Negativa**

valore partecipazione < dellq quota di PN contabile	
cause	trattamento contabile
sopra valutazione attivo o sotto valutazione passivo	svalutazione attivo e/o rivalutazione passivo
avviamento negativo	iscrizione nel passivo tra i Fondi della posta "Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri)
buon affare	iscrizione a PN come "Riserva di consolidamento"

- Differenza positiva**

valore partecipazione > dellq quota di PN contabile	
cause	trattamento contabile
sotto valutazione attivo o sopra valutazione passivo	rivalutazione attivo e/o svalutazione passivo
avviamento	iscrizione nell'attivo della posta "Differenze di consolidamento"
cattivo affare	detrazione della "Riserva di consolidamento" a PN/imputazione a CE

LE DIFFERENZE DI CONSOLIDAMENTO – OIC 17 TRATTAMENTO CONTABILE

Quota di PN		120		Storno valore partecipazione		100			
				Differenza		20			
							Riserva di consolidamento		
							Fondo Rischi		
							Badwill		
Quota di PN		100		Storno valore partecipazione		120			
Differenza		20							
				(-) Riserva di consolidamento					
				Goodwill					
				Perdita CE					

LA NOTA INTEGRATIVA AL BILANCIO CONSOLIDATO

Principio 4/4

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa.

La nota integrativa indica:

- i 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" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- 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;

LA NOTA INTEGRATIVA AL BILANCIO CONSOLIDATO

Principio 4/4

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa.

La nota integrativa indica:

- 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 ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
- 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 se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1;

LA NOTA INTEGRATIVA AL BILANCIO CONSOLIDATO

Principio 4/4

- della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
- 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:
 - a) 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, comprensivi delle entrate esternalizzate;
 - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Legge n. 89/2014 - dl 66/2014

12-bis. All'[articolo 18 del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133](#), come sostituito dall'articolo 1, comma 557, [della legge 27 dicembre 2013, n. 147](#), il comma 2-bis è sostituito dal seguente: «2-bis. Le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo si attengono al principio di riduzione dei costi del personale, attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale. A tal fine l'ente controllante, con proprio atto di indirizzo, tenuto anche conto delle disposizioni che stabiliscono, a suo carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, definisce, per ciascuno dei soggetti di cui al precedente periodo, specifici criteri e modalità di attuazione del principio di contenimento dei costi del personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera. Le aziende speciali, le istituzioni e le società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo adottano tali indirizzi con propri provvedimenti e, nel caso del contenimento degli oneri contrattuali, gli stessi vengono recepiti in sede di contrattazione di secondo livello fermo restando il contratto nazionale in vigore al 1° gennaio 2014. Le aziende speciali e le istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali e alla persona (ex IPAB) e le farmacie sono escluse dai limiti di cui al precedente periodo, fermo restando l'obbligo di mantenere un livello dei costi del personale coerente rispetto alla quantità di servizi erogati. Per le aziende speciali cosiddette multiservizi le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano qualora l'incidenza del fatturato dei servizi esclusi risulti superiore al 50 per cento del totale del valore della produzione».

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Legge n. 89/2014 - dl 66/2014

Precedente versione

art. 18, comma 2-bis L. 133/2008, modificato dal comma 557 della Legge di stabilità 2014

«2-bis. Le disposizioni che stabiliscono, a carico delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale **si applicano**, in relazione al regime previsto per l'amministrazione controllante, anche alle aziende speciali, alle istituzioni e alle società a partecipazione pubblica locale totale o di controllo che siano titolari di affidamenti diretti di servizi senza gara, ovvero che svolgano funzioni volte a soddisfare esigenze di interesse generale aventi carattere non industriale né commerciale, ovvero che svolgano attività nei confronti della pubblica amministrazione a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi del comma 5 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Si applicano, altresì, le disposizioni che stabiliscono, a carico delle rispettive pubbliche amministrazioni locali, obblighi di contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenze, attraverso misure di estensione al personale dei soggetti medesimi della vigente normativa in materia di vincoli alla retribuzione individuale e alla retribuzione accessoria.

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Legge n. 147/2013 (Legge di stabilità)

Precedente versione

art. 18, comma 2-bis L. 133/2008, modificato dal comma 557 della Legge di stabilità 2014

A tal fine, su atto di indirizzo dell'ente controllante, nella contrattazione di secondo livello è stabilita la concreta applicazione dei citati vincoli alla retribuzione individuale e alla retribuzione accessoria, fermo restando il contratto nazionale di lavoro vigente alla data di entrata in vigore della presente disposizione.

Fermo restando quanto previsto dall'articolo 76, comma 7, del presente decreto, le società che gestiscono servizi pubblici locali a rilevanza economica sono escluse dall'applicazione diretta dei vincoli previsti dal presente articolo. Per queste società, l'ente locale controllante, nell'esercizio delle prerogative e dei poteri di controllo, stabilisce modalità e applicazione dei citati vincoli assunzionali e di contenimento delle politiche retributive, che verranno adottate con propri provvedimenti. Fermo restando quanto previsto dall'articolo 76, comma 7, del presente decreto, gli enti locali di riferimento possono escludere, con propria motivata deliberazione, dal regime limitativo le assunzioni di personale per le singole aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, scolastici e per l'infanzia, culturali e alla persona (ex IPAB) e le farmacie, fermo restando l'obbligo di garantire il raggiungimento degli obiettivi di risparmio e di contenimento della spesa di personale».

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Concorso agli obiettivi di finanza pubblica

Il comma 553 della Legge Finanziaria prevede che **a partire dal 2014 le società partecipate, le Aziende speciali e le Istituzioni, anche di Regioni e Camere di commercio, a partecipazione di maggioranza diretta o indiretta delle pubbliche amministrazioni devono concorrere agli obiettivi di finanza pubblica, attuando una sana gestione dei servizi secondo criteri di economicità ed efficienza.** La verifica del rispetto di questi criteri, che invero già dovrebbero caratterizzare l'attività delle pubbliche amministrazioni, scaturirebbe da una valutazione dei **risultati delle partecipate alla luce di appositi parametri standard dei costi e dei rendimenti,** ricavabili per i servizi pubblici locali dalla Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche costruita ai sensi dell'articolo 13 della Legge n. 196/2009 e per i servizi strumentali dai prezzi di mercato.

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Concorso agli obiettivi di finanza pubblica

“La verifica del rispetto di questi criteri, scaturisce da una valutazione dei risultati delle partecipate alla luce di appositi parametri standard dei costi e dei rendimenti, ricavabili per i servizi pubblici locali dalla Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche costruita ai sensi dell'articolo 13 della Legge n. 196/2009 e per i servizi strumentali dai prezzi di mercato.”

Per le società affidatarie di servizi pubblici locali...

Tale norma non appare di facile attuazione, posto che **per diventare operativa richiederebbe innanzitutto il completamento del processo di individuazione e definizione dei fabbisogni standard degli enti locali (in realtà ben lungi dall'essere ultimato)**, in base al quale sarebbe poi possibile giungere alla loro traduzione in termini societari e in definitiva alla definizione dei parametri standard dei costi e dei rendimenti dei servizi.

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Concorso agli obiettivi di finanza pubblica

*“La verifica del rispetto di questi criteri, scaturisce da una valutazione dei risultati delle partecipate alla luce di appositi parametri standard dei costi e dei rendimenti, ricavabili per i servizi pubblici locali dalla Banca dati delle Amministrazioni Pubbliche costruita ai sensi dell’articolo 13 della Legge n. 196/2009 e per i **servizi strumentali dai prezzi di mercato.**”*

Per le società strumentali...

La verifica del rispetto dei criteri di economicità ed efficienza non sembra riservare grandi difficoltà, in quanto non ci dovrebbero essere problemi nel dimostrare la competitività dei prezzi dei propri servizi praticati agli enti soci rispetto a quelli di mercato, dal momento che si tratta di società che, in genere, non hanno come finalità principale il lucro bensì finalità pubbliche da realizzare attraverso l'erogazione di servizi a fronte di corrispettivi sufficienti a coprire i soli costi di gestione.

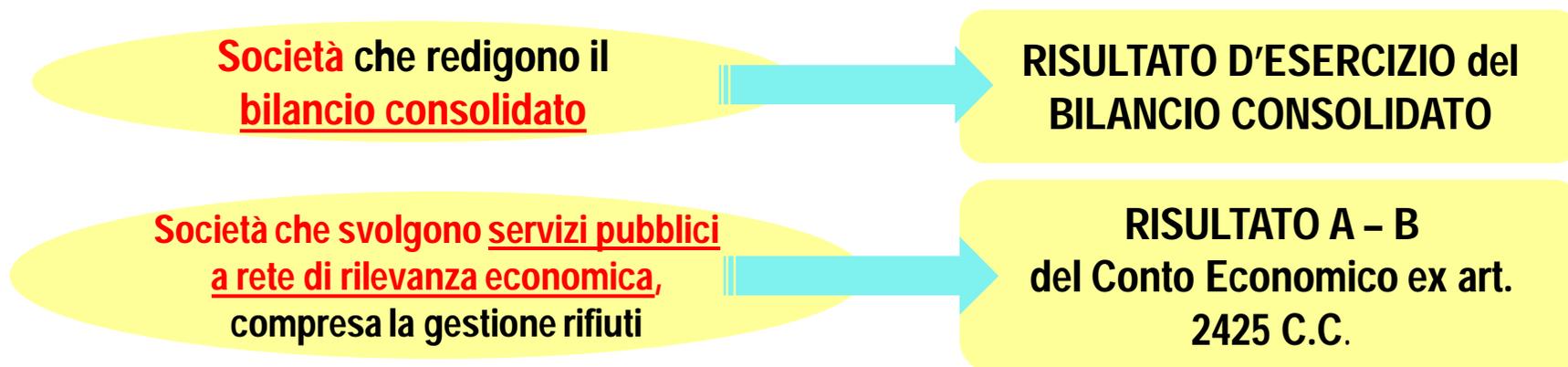
LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Obbligo di accantonamento fondi per le perdite delle partecipate

I commi 551 e 552 impongono agli enti proprietari l'obbligo di accantonare in bilancio fondi vincolati di riserva, a garanzia delle perdite delle società partecipate per un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, ponderato in misura proporzionale alla quota di partecipazione.

L'accantonamento ritorna immediatamente nella disponibilità dell'amministrazione in caso di ripiano delle perdite o di dismissione della partecipazione.

Rilevano ai fini del comma 551:



LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Obbligo di accantonamento fondi per le perdite delle partecipate

L'obbligo di accantonamento troverà applicazione a partire dall'anno 2015, con un regime di prima applicazione in base al quale:

- per il triennio 2015-2017 nei casi in cui la società partecipata ha registrato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo, l'amministrazione dovrà accantonare, in proporzione alla partecipazione, la differenza tra risultato dell'esercizio precedente e risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25% nel 2014, 50% nel 2015 e 75% nel 2016;
- se la società ha conseguito nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo, la l'ente proprietario deve accantonare una somma pari al 25% nel 2015, 50% nel 2016 e 75% nel 2017 del risultato negativo dell'anno precedente.

Le perdite delle società partecipate dovranno essere accantonate per intero nel bilancio degli enti solo a partire dal 2018.

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

MISSIONE 20
PROGRAMMA 3
DEL NUOVO
BILANCIO

Obbligo di accantonamento fondi per le perdite delle partecipate

Varie congetture su applicazione concreta del meccanismo di accantonamento dei fondi...

Ipotesi A						
		media 2011/2013	-200			
ANNO ACCANTONAMENTO	RISULTATO ANNO PRECEDENTE		PONDERAZIONE MEDIA 2011/2013	differenza	ACCANTONA MENTO	FONDO
2015	risultato 2014	-100	-150	50	0	0
2016	risultato 2015	-100	-100	0	0	0
2017	risultato 2016	-100	-50	-50	-50	-50
2018	risultato 2017	-100		-100	-100	-150
	totale	-400			0	-150

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Obbligo di accantonamento fondi per le perdite delle partecipate

Ipotesi B						
	media 2011/2013	-50				
ANNO ACCANTONAMENTO	RISULTATO ANNO PRECEDENTE		PONDERAZIONE MEDIA2011/2013	differenza	ACCANTONA MENTO	FONDO
2015	risultato 2014	-100	-37,5	-62,5	-62,5	-62,5
2016	risultato 2015	-100	-25	-75	-75	-137,5
2017	risultato 2016	-100	-12,5	-87,5	-87,5	-225
2018	risultato 2017	-100		-100	-100	-325
	totale	-400			0	-325

Ipotesi C						
	media 2011/2013	20				
ANNO ACCANTONAMENTO	RISULTATO ANNO PRECEDENTE				ACCANTONA MENTO	FONDO
2015	risultato 2014	-100			-25	-25
2016	risultato 2015	-100			-50	-75
2017	risultato 2016	-100			-75	-150
2018	risultato 2017	-100			-100	-250
	totale	-400			0	-250

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Obbligo di accantonamento fondi per le perdite delle partecipate

Finalità

- Maggiori garanzie sulle perdite generatesi nel variegato mondo delle società partecipate, che a causa dell'abuso dello strumento ha conosciuto in diverse realtà un fenomeno di accumulo progressivo di ingenti disavanzi sui cui poi è stato costretto ad intervenire lo Stato.
- Penalizzazione dell'ente proprietario, diretto responsabile in vari casi delle gestioni in perdita, che dovendo vincolare delle risorse a garanzie delle perdite delle proprie partecipate non può usarle per la propria spesa corrente.
- Penalizzazione delle gestioni in perdita, spingendo le amministrazioni locali a rimediarsi o di fatto a vendere le partecipazioni in società con risultati negativi.

LE IMPLICAZIONI TRA BILANCIO CONSOLIDATO E GLI ATTUALI LIMITI DI FINANZA PUBBLICA NOVITA'

Pertanto:

- prima è stato abrogato il riferimento all'applicazione del patto di stabilità alle società in house providing.....
- poi si è definitivamente eliminata l'applicazione diretta dei limiti di spesa del personale alle società pubbliche.....,

a questo punto **l'OTTICA CONSOLIDATA - + VOLTE RICHIESTA DALLA CORTE DEI CONTI**, per comprendere il rispetto o meno dei vincoli di finanza pubblica da parte di un ente diventa fondamentale.

L'equilibrio di bilancio, i vincoli sull'indebitamento, i vincoli sul personale, i vincoli sul patto di stabilità (ipotesi elusive tramite società partecipate) dovranno essere valutati nell'ambito del **GAP**.

• Legge 89/2014 – Art. 23. (Riordino e riduzione della spesa di aziende, istituzioni e società controllate dalle amministrazioni locali)

• **Quale dimensione del GAP dopo intervento «Cottarelli» + Norma di favore fiscale 568-bis Legge di Stabilità, introdotta da DL 16/2014 – Legge 68/2014 + Recesso ope legis 569 Legge di Stabilità come modificato da Legge 68/2014 (???)**

n.b. obblighi di dismissione sostanzialmente eliminati da Legge di Stabilità così come divieto di costituzione..

Marco Castellani, Ph.D.
Dottore Commercialista e Revisore Legale
Via R. Murri, 21 – 48124 Ravenna
E-mail: marco.castellani@studiocastellanigatti.it
Web: www.studiocastellanigatti.it
Tel : 0544/201071 Fax: 0544/1930895