

IL BILANCIO CONSOLIDATO

- approfondimenti e controlli dei revisori -

12 NOVEMBRE 2022

RELATORE: DOTT. GUIDO CARBONARO

Sommario

1. Premessa
normativa,
definizione e
finalità

2. Area di
consolidamento

3. Direttive e
indirizzi ai soggetti
del perimetro

4. Teorie e Metodi
di consolidamento

5. Attività di
preconsolidamento

6. Elisione delle
operazioni
infragruppo

7. Elisione delle
partecipazioni

8. Nota integrativa
e relazione sulla
gestione

9. Relazione al
consolidato e
controlli dei
revisori

1. Premessa normativa, definizioni e finalità

Art. 233-bis del TUEL: Bilancio Consolidato

- Il Bilancio consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica è:
 - predisposto secondo le modalità previste dal D.LGS. n. 118/2011;
 - redatto secondo lo SCHEMA previsto dall'allegato 11 del D.LGS. n. 118/2011;
- Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato.

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE IL BILANCIO CONSOLIDATO 4/4

Il principio 4/4 è organizzato nei seguenti capitoli:

1. Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica
2. Il gruppo “amministrazione pubblica” «G.A.P.»
3. Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo
4. Elaborazione del bilancio consolidato
5. La nota integrativa al bilancio consolidato
6. Principio finale

Finalità

- ✓ Sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli Enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso Enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in Società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo
- ✓ Attribuire alla Amministrazione Capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio Gruppo comprensivo di Enti e Società;
- ✓ Ottenere una visione completa delle consistenze economiche, patrimoniali e finanziarie di un Gruppo di Enti e Società che fa capo ad un'Amministrazione pubblica.

Chi redige il Bilancio Consolidato

Gli enti con popolazione uguale o superiore a 5000 abitanti

- ✓ Gli enti con popolazione inferiore possono non farlo dichiarandolo nella delibera di approvazione del rendiconto avvalendosi della facoltà (art. 233-bis come modificato dal DM 1 marzo 2019); essi non sono tenuti ad approvare con delibera di giunta il GAP/Perimetro
- ✓ Gli enti che per quell'esercizio non hanno nessun soggetto da consolidare. In questo caso devono indicarlo nella delibera di approvazione del rendiconto: tale dichiarazione è però oggetto di pubblicazione a parte rispetto a quella del rendiconto. Sono comunque tenuti ad approvare annualmente con delibera di giunta il GAP/Perimetro.



2. Area di consolidamento: G.A.P. e Perimetro di consolidamento

La ricognizione degli organismi, enti e società partecipati dalla pubblica amministrazione rappresenta il punto di partenza per la redazione del bilancio consolidato.

Le disposizioni contenute nel principio contabile all. 4/4 al d.lgs. 118/2011, modificato dal DM 11 agosto 2017, prevedono che la Giunta comunale approvi due elenchi distinti di soggetti partecipati:

- Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP);
- Perimetro di consolidamento, sottoinsieme del GAP, composto dai soggetti i cui bilanci saranno oggetto dell'obbligo di consolidamento dei conti.

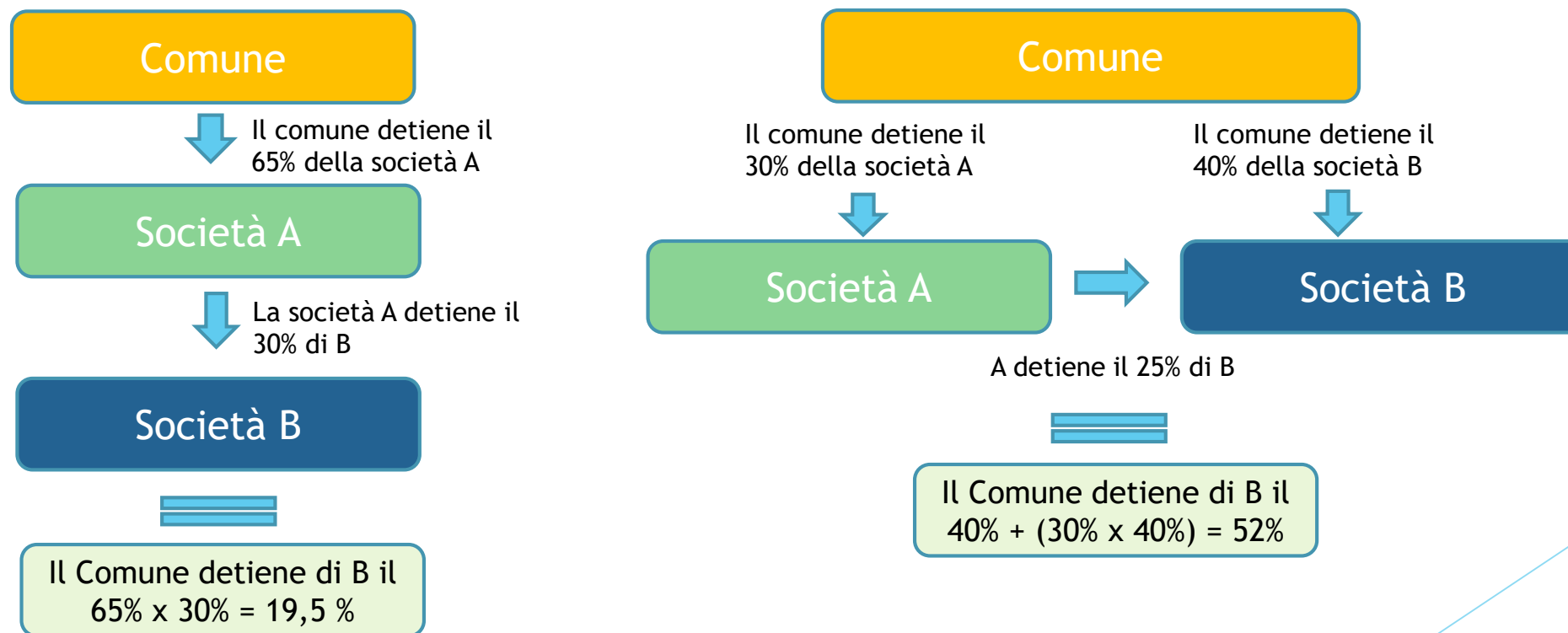


Ricognizione dei soggetti partecipati

La prima fase operativa è costituita dalla puntuale ricognizione di tutti i soggetti, indipendentemente dalla natura giuridica, in cui l'ente locale detiene una quota di partecipazione, anche minimale, sia diretta che indiretta.

È importante tenere presente che, oltre alla partecipazione detenuta direttamente dall'ente, sono da considerare anche le partecipazioni detenute in via indiretta.

Ecco 2 possibili casi:



Nel caso di enti strumentali, in assenza di una partecipazione puntuale, si fa riferimento alla distribuzione dei diritti di voto nell'organo decisionale.

Gruppo Amministrazione Pubblica

I criteri per l'inclusione dei soggetti a vario titolo partecipati dall'ente all'interno del GAP sono contenuti negli **articoli dall'11-ter all'11-quinquies del D.LGS. 118/2011**, richiamati con ulteriori dettagli anche dal **principio contabile applicato 4/4** aggiornato dal D.M. 11 agosto 2017.

I soggetti partecipati inclusi in questo elenco sono:

Organismi strumentali

Enti strumentali

Società

Organismi strumentali

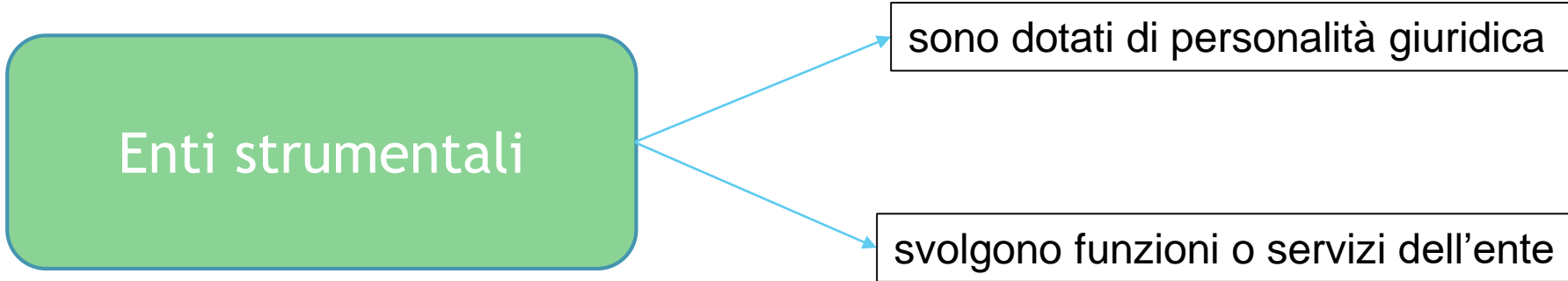
sono dotati di autonomia contabile e di bilancio;

sono privi di personalità giuridica

sono articolazioni organizzative dell'ente: sono un esempio **le istituzioni.**



Rientrano nel GAP ma non nel perimetro di consolidamento in quanto inclusi nel “rendiconto consolidato” (art. 11 commi 8 e 9 del 118/2011) approvato contestualmente al rendiconto dell'ente.



Fanno parte del GAP e possono essere:

CONTROLLATI: se la capogruppo ha:

- il possesso diretto o indiretto della maggioranza dei voti esercitabili nelle sedute dell'organo decisionale;
- ha il potere di eleggere o rimuovere la maggioranza dei componenti gli organi decisionali;
- detiene l'obbligo di ripianare disavanzi in misura superiore alla quota di partecipazione;
- possiede un'influenza dominante che le consente di condizionare le attività strategiche dell'ente, anche attraverso patti parasociali o clausole contrattuali.

PARTECIPATI: nei casi diversi dai precedenti

Tipologia di controllo	ENTI STRUMENTALI
CONTROLLO DI DIRITTO O DI FATTO	<p>a) possesso diretto o indiretto maggioranza dei voti in assemblea</p> <p>b) potere di nominare o rimuovere i componenti del consiglio direttivo o consiglio di amministrazione competenti a definire le scelte strategiche</p> <p>c) possesso diretto o indiretto maggioranza dei voti nel consiglio direttivo o nel consiglio di amministrazione</p>
CONTROLLO DI FATTO	obbligo di ripianare i disavanzi in misura superiore alla quota di partecipazione
CONTROLLO CONTRATTUALE	esistenza di clausole contrattuali che incidono sulla gestione quali: <ul style="list-style-type: none">- imposizione di tariffa minima;- obbligo di fruibilità pubblica del servizio;- previsione di agevolazioni ed esenzioni;- ricavi prevalenti superiori 80% ricavi complessivi

Società

```
graph LR; A[Società] --> B[CONTROLLATE]; A --> C[PARTECIPATE];
```

CONTROLLATE: se la capogruppo ha:

- il possesso diretto o indiretto, anche per patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nelle sedute dell'organo decisionale;
- possiede un'influenza dominante che le consente di condizionare le attività strategiche dell'ente, anche attraverso clausole contrattuali.

PARTECIPATE:

- rientrano nel GAP se l'ente, direttamente o indirettamente, detiene una quota di voti pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata;
- rientrano nel GAP, invece, tutte le società partecipate dall'ente a totale partecipazione pubblica e affidatarie dirette di pubblici servizi locali da parte dell'ente stesso, indipendentemente dalla quota di partecipazione

Tipologia di controllo	SOCIETA'
CONTROLLO DI DIRITTO	possesso diretto o indiretto maggioranza dei voti in assemblea
CONTROLLO DI FATTO	possesso di voti sufficienti per esercitare influenza dominante sull'assemblea
CONTROLLO CONTRATTUALE	esistenza di clausole contrattuali che incidono sulla gestione quali: <ul style="list-style-type: none">- imposizione di tariffa minima;- obbligo di fruibilità pubblica del servizio;- previsione di agevolazioni ed esenzioni;- ricavi prevalenti superiori 80% ricavi complessivi



Sono esclusi dal GAP i soggetti sottoposti a procedure concorsuali (in fallimento) mentre sono inclusi quelli in liquidazione

Dal 2018 rientrano tra le società controllate ai fini del GAP le società quotate in borsa e loro controllate.

Perimetro di consolidamento

All'interno del GAP verranno identificati i soggetti facenti parte del perimetro di consolidamento i cui bilancio verranno consolidati

Soggetti partecipati del GAP esclusi dal Perimetro di consolidamento

- **irrilevanza per parametri**: soggetti partecipati i cui bilanci presentano, per ciascuno dei parametri di riferimento (totale dell'attivo, patrimonio netto e totale dei ricavi caratteristici) una incidenza inferiore al 3 per cento. La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi. La sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento;
- **irrilevanza per percentuale**: soggetti partecipati dall'ente con quota inferiore al 1%. Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato, sono considerati rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione;
- **impossibilità a reperire i dati**: limitati ai casi di impossibilità oggettiva, per esempio in seguito a calamità quali alluvioni, terremoti etc.

Parametri di incidenza dei bilanci

Sono considerati irrilevanti (**IRRILEVANZA INDIVIDUALE**) quei bilanci dei soggetti inclusi nel GAP che possiedono, in relazione ai corrispondenti valori dei bilanci dell'ente, **una incidenza, stabilita a partire dal 2018, inferiore al 3%**.

Per il calcolo della soglia di irrilevanza (INDIVIDUALE e GLOBALE) i **valori da prendere in considerazione** devono essere della stessa annualità del bilancio consolidato che si va a redigere (In via provvisoria verranno presi in considerazione i valori dell'ultimo bilancio approvato):

- il **totale dell'attivo**: corrisponde al totale dello stato patrimoniale attivo ex allegato 9 al d.lgs. 118/2011, da porre a confronto con la stessa voce dello stato patrimoniale dei bilanci degli enti/società.
- il **patrimonio netto**: corrisponde alla voce (A) "*Totale patrimonio netto*" dello stato patrimoniale ex allegato 9 al d.lgs. 118/2011 (quindi onnicomprensiva anche delle riserve e del risultato dell'esercizio) da porre a confronto con la omologa voce dello stato patrimoniale dei bilanci di enti/società. Se il **patrimonio netto è negativo**, allora il parametro non viene considerato e si assumono i restanti due valori di riferimento.
- il **totale dei ricavi caratteristici**: corrisponde alla voce (A) del conto economico del Comune "*Totale componenti positivi della gestione*" e del bilancio della società "*Totale valore della produzione*".

La soglia irrilevanza

Dal 2018 la soglia di irrilevanza si duplica, in quanto:

- la soglia di **irrilevanza singola** viene ridotta al 3%;
- la soglia di **irrilevanza globale** deve altresì essere verificata per tutti i soggetti per i quali scatta l'irrilevanza sul singolo bilancio (soglia di **irrilevanza singola**).



I valori di bilancio dell'ente/società da consolidare devono essere assunti integralmente e non possono essere ridotti in proporzione alla quota di partecipazione.

La **soglia di irrilevanza** così strutturata presenta aspetti critici nella misura in cui:

- **esclude dal perimetro** le società possedute da enti locali di grandi dimensioni, dotati di ricavi caratteristici, totale attivo e totale patrimonio netto molto elevati;
- **include** con molta più facilità **nel perimetro** le società possedute, anche in % piccole, da enti di minori dimensioni, per i quali è più facile che venga superata la soglia di irrilevanza.

In **Commissione Arconet** è stato ampiamente dibattuto questo problema e si è giunti ad una modifica del principio formalizzata con il DM 11 agosto 2017, con il quale è stato introdotto la cosiddetta “soglia di irrilevanza globale”.

Esempio calcolo soglia irrilevanza singola

Voce	Bilancio Ente	3%	Bilancio soggetto GAP	Irrilevanza S/N
TOTALE ATTIVO	40.000.000	1.200.000	2.000.000	N
PATRIMONIO NETTO	10.000.000	300.000	200.000	S
RICAVI CARATTERISTICI	20.000.000	600.000	400.000	S

Per la verifica della soglia di IRRILEVANZA SINGOLA occorre confrontare il 3% del valore dei 3 parametri dell'Ente Capogruppo sopra indicati e confrontarli con i valori del soggetto del GAP (valori integrali): l'esclusione dal GAP presupporrà l'irrilevanza di tutti e tre i parametri.

Esempio calcolo soglia irrilevanza globale

Per la verifica della soglia di IRRILEVANZA GLOBALE occorre confrontare il 10% del valore dei 3 parametri dell'Ente Capogruppo sopra indicati e confrontarli con la somma dei valori dei soggetti del GAP (valori integrali) «IRRILEVANTI SINGOLARMENTE». L'esclusione dal GAP presupporrà l'irrilevanza di tutti e tre i parametri.

Voce	Bilancio Ente	10%	Bilanci soggetti GAP esclusi x Irrilevanza Singola	Irrilevanza S/N
TOTALE ATTIVO	40.000.000	4.000.000	5.000.000	N
PATRIMONIO NETTO	10.000.000	1.000.000	900.000	S
RICAVI CARATTERISTICI	20.000.000	2.000.000	500.000	S

Se almeno uno dei tre parametri risulterà NON IRRILEVANTE, occorrerà consolidare uno dei soggetti che l'ente può scegliere a sua discrezione motivandolo nella delibera del perimetro, togliere i suoi valori dalla tabella e procedere nuovamente alla verifica fino a che tutti e tre i valori risulteranno inferiori al 10% della voce dell'ente capogruppo.

Esclusione dal perimetro per irrilevanza singola o globale: un obbligo ?

*“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”*

Come evidenziato dalla **Sezione delle autonomie della Corte dei Conti nella delibera n. 09/SEZAUT/2016/INPR**, infatti, l'applicazione dei soli criteri numerici di rilevanza individuati dal principio contabile di cui all'allegato 4/4 determina il rischio *“dell'esclusione dall'area di consolidamento di un gran numero di società, tra cui proprio quelle che godono di affidamenti in house e che, comunque, ricavano dal pubblico le risorse per il proprio sostentamento*

Irrilevanza per percentuali di partecipazioni inferiori al 1%

Sono inoltre considerate **irrilevanti** e non oggetto di consolidamento le **partecipazioni in società inferiori all'1% del capitale sociale**.

Il DM 11/08/2017 ha specificato che tali società possano essere considerate irrilevanti solo se non risultino titolari di affidamenti diretti, nel qual caso devono sempre essere consolidate.

Lo sbarramento del 1% viene riferito unicamente alle società partecipate e non anche alle società controllate o agli enti strumentali.

Soggetti che sono sempre da consolidare

Sono sempre da consolidare senza verifica di irrilevanza

Enti e società a totale partecipazione dell'ente locale

Società in house ed enti strumentali titolari di affidamenti diretti dai soggetti del gruppo

Società partecipate con quote inferiori al 1% se affidatarie dirette di servizi

Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento

Questa causa di esclusione dal perimetro è data dall'impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento.

Si tratta di una situazione “estrema” che può essere adottata solo in circostanze molto particolari determinate dal verificarsi di eventi di natura straordinaria, quali terremoti, alluvioni o altre calamità naturali.

Tali situazioni possono infatti determinare una oggettiva e incolpevole impossibilità di reperire i bilanci e le informazioni.

Al di fuori da queste circostanze estreme, non può essere invocata questa causa di esclusione, per il semplice fatto che non vengono trasmessi da parte dell'ente o della società i bilanci e tutti i dati necessari o che il bilancio non risulta ancora approvato.

Prevede in proposito il principio che *“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”*.

In tal senso sono importanti le direttive da fornire ai soggetti interessati, affinché vengano adottati tutti gli accorgimenti ed approvati i documenti in tempo utile per consentire un corretto e puntuale processo di consolidamento.

Assenza di soggetti nel perimetro

Nel caso in cui nel perimetro di consolidamento non risultino enti o società da consolidare, la delibera di Giunta dovrà comunque essere adottata per approvare l'elenco GAP ed il perimetro di consolidamento, anche se negativo.

Inoltre, secondo il principio, la delibera di approvazione del rendiconto deve dichiarare formalmente che *“l'ente non ha enti o società, controllate o partecipate, che, nel rispetto del principio applicato del bilancio consolidato, sono oggetto di consolidamento e che, conseguentemente, non procede all'approvazione del bilancio consolidato relativo all'esercizio precedente. Di tale dichiarazione è data evidenza distinta rispetto al rendiconto secondo le modalità previste per la pubblicazione dei bilanci e dei rendiconti”*.

Gli enti sotto i 5.000 abitanti e l'obbligo di approvare la delibera sul perimetro

La legge 145/2018 (comma 831) modificando l'art. 233-bis del d.lgs. 267/2000 ha reso facoltativa, per gli enti con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, l'approvazione del bilancio consolidato.

Quindi tali enti non sono tenuti ad approvare la delibera di Giunta relativa all'elenco GAP e perimetro a condizione che tali enti esprimano in consiglio comunale, entro il 30 di aprile, la volontà di non predisporre il bilancio consolidato.

Tempistiche di approvazione degli elenchi GAP/PERIMETRO

Gli elenchi del Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP) e del Perimetro di Consolidamento sono oggetto di più delibere adottate dall'organo esecutivo in tempi e con finalità diverse:

- **ad inizio anno** deve essere adottata la delibera di approvazione “provvisoria” degli elenchi, con lo scopo di individuare preventivamente i soggetti per i quali dovrà essere disposto il consolidamento, così da renderli al corrente del fatto e fornire loro le opportune direttive, che saranno contenute nella delibera stessa: adottare tutti gli accorgimenti contabili necessari (mappatura delle operazioni infragruppo; adeguamento criteri di valutazione; ecc.).
- **ad esercizio concluso (a partire dal mese di gennaio e non oltre il termine di approvazione del rendiconto)** deve essere approvata la delibera con gli elenchi definitivi del GAP e del perimetro di consolidamento riferiti alla data del 31 dicembre dell'esercizio.
- **durante la predisposizione del bilancio consolidato:** qualora entro il termine di approvazione del rendiconto non fossero ancora disponibili i bilanci dell'esercizio di riferimento, la verifica della soglia di irrilevanza dovrà essere nuovamente attivata sui dati definitivi, con esiti che potrebbero anche portare a conclusioni diverse da quelle precedentemente assunte.

Il controllo dell'organo di revisione sul perimetro

Il principio contabile all. 4/4 al d.lgs. 118/2011 non prevede da parte dell'organo di revisione che si esprima sulla delibera di Giunta comunale che approva gli elenchi GAP e perimetro di consolidamento.

I **Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali** approvati dal CNDCEC a febbraio 2019 (documento n. 12) impongono al collegio/revisore unico la verifica circa:

- il corretto adempimento da parte dell'ente con particolare riferimento alla verifica nell'esclusione dal GAP / Perimetro del rispetto delle indicazioni fornite dal principio contabile;
- l'avvenuta trasmissione agli enti ed alle società inserite nel perimetro della delibera e delle direttive necessarie al fine di garantire un corretto consolidamento dei conti.

3. Direttive agli enti e società partecipate

Le direttive agli enti e società partecipate

Tali direttive devono riguardare:

le modalità ed tempi di trasmissione dei bilanci e delle informazioni integrative necessarie. Il principio contabile stabilisce che è il regolamento di contabilità che individua le tempistiche, che in ogni caso non possono andare oltre il 20 luglio dell'esercizio successivo.

le indicazioni per l'eliminazione ed elisione delle operazioni infragruppo

(costi e ricavi, debiti crediti, dividendi, ecc.). Inoltre, tenuto conto della difformità degli schemi di bilancio dell'ente capogruppo rispetto a quelli dei bilanci delle società, deve essere richiesto alle società la riclassificazione del proprio bilancio secondo lo schema del consolidato di cui all'allegato 11 al d.lgs. 118/2011 ovvero le informazioni necessarie ad effettuare tale riclassificazione;

l'obbligo di predisporre un consolidato intermedio per le capogruppo intermedie, qualora non sussista per legge;

avviare un percorso che consenta di adeguare i bilanci del gruppo ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale.

4. Teorie e metodi di consolidamento

Teorie di consolidamento si utilizzano per la costruzione del bilancio consolidato del «Gruppo Amministrazione pubblica» ai sensi del D.lgs. n. 118/2011

In linea generale:

Teoria della Capogruppo (Parent Company Theory)

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

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

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

In determinati casi:

Metodo del Patrimonio netto (Equity Method)

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

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

Rettifica del bilancio della partecipata diretta:

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

In sede di elaborazione della contabilità economico-patrimoniale della Capogruppo

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

Metodi di consolidamento

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

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

5. Attività di preconsolidamento

Attività di pre-consolidamento

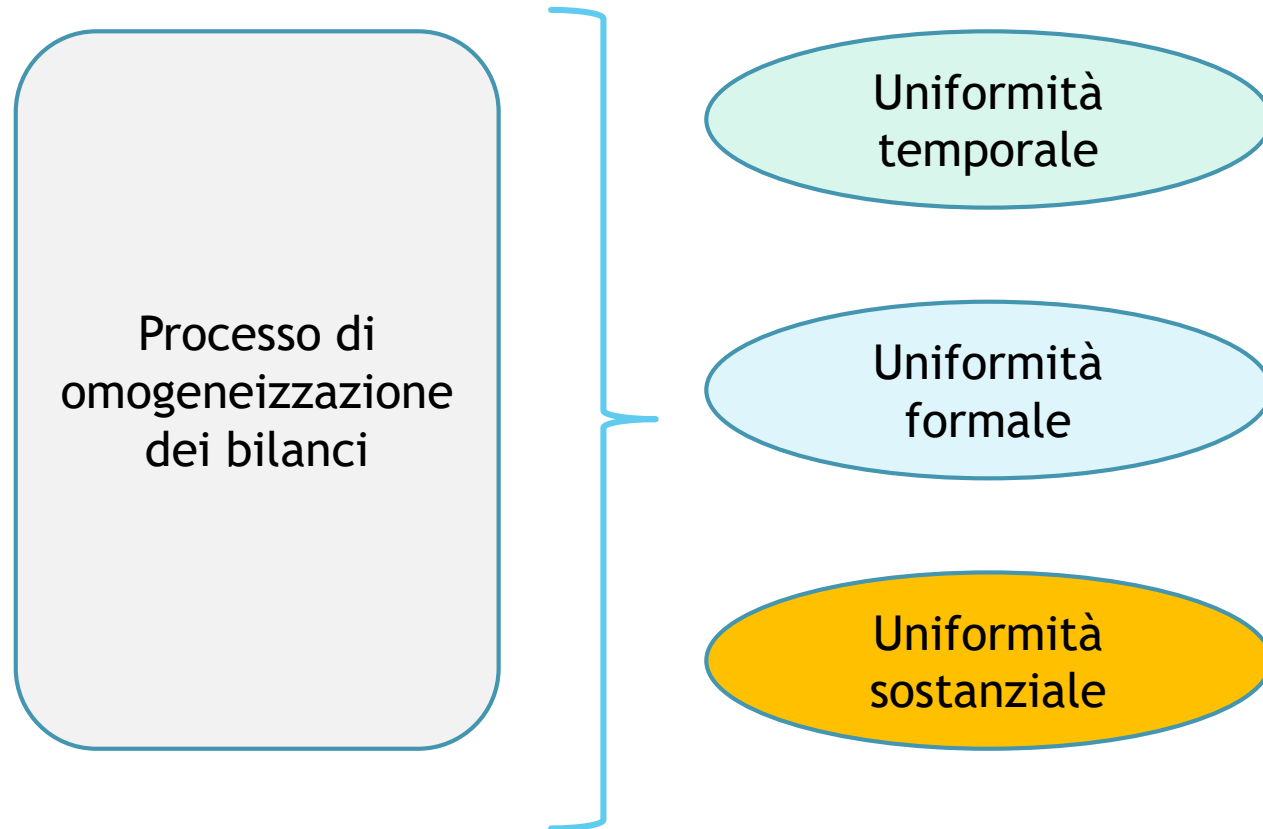
Le operazioni di consolidamento iniziano con il **pre-consolidamento**: esse sono le attività disposte sui singoli bilanci dei soggetti inseriti nel perimetro necessarie per verificare la sussistenza dei presupposti di omogeneità e corrispondenza reciproca necessari per consolidare.

L'Ente, dopo aver comunicato l'inclusione agli enti, alle aziende e alle società comprese nel perimetro di consolidamento, deve impartire le **direttive necessarie per rendere congrue e confrontabili** le informazioni necessarie per la predisposizione del bilancio consolidato.

Ai soggetti verranno imposti **tempi e modalità da rispettare** per poter adempiere alla redazione del bilancio consolidato entro il termine previsto dalla normativa e sarà fatto obbligo ai soggetti interessati di collaborare attivamente per fornire alla capogruppo tutte le informazioni richieste

L'obiettivo è quello di **adeguare i propri dati contabili per renderli omogenei**, rispetto a quelli della capogruppo, in modo da poter efficacemente proseguire con il processo di consolidamento dei bilanci e garantire, già all'origine, la significatività e rappresentabilità dei valori economici e finanziari che, altrimenti, fornirebbero come risultato dei valori inesatti e di scarsa utilità per la comprensione delle dinamiche interne al gruppo.

I bilanci dei soggetti inclusi nell'area di consolidamento «devono» essere tra essi uniformi in modo da consentire l'aggregazione degli stati patrimoniali e conti economici secondo voci omogenee (ossia identiche per denominazione e contenuto), destinate a confluire nelle voci corrispondenti del bilancio consolidato



Uniformità temporale

L'uniformità temporale «significa» che i bilanci e i dati contabili in esso contenuti di tutti i soggetti dell'area di consolidamento devono avere la stessa data di riferimento rispetto a quella della capogruppo.

Essendo i bilanci riferiti alla situazione di chiusura di ciascun soggetto, è indispensabile che facciano riferimento al medesimo orizzonte temporale.

Quindi se il bilancio della capogruppo ha come riferimento il periodo tra il 1° gennaio ed il 31 dicembre, tale riferimento temporale dovrà necessariamente essere rispettato anche da tutti i soggetti inclusi nel perimetro.

Uniformità formale e riclassificazione

Il bilancio consolidato, e quindi i singoli bilanci da aggregare, devono essere espressi in euro e rispettare la struttura degli schemi di bilancio previsti dall'allegato n. 11 al D.LGS. 118/2011, anche se i soggetti consolidati non adottino la contabilità finanziaria ma la sola contabilità economico-patrimoniale.

Considerato che gli schemi di bilancio civilistici sono predisposti su schemi previsti dal D.LGS. 139/2015, si rende necessaria un'attività di riclassificazione per adeguare lo schema di bilancio ai prospetti previsti dall'art. 11 del D.LGS. 118/2011.

L'attività di riclassificazione compete al singolo soggetto incluso nel perimetro.

All'ente resta il dovere di controllare e verificare la correttezza dei dati ricevuti.

Uniformità formale e criteri di valutazione

L'uniformità formale è riferita anche all'omogeneità dei criteri di valutazione delle singole voci di bilancio, oltre che alla loro classificazione, rispettando i principi contabili armonizzati.

Nel caso in cui i soggetti consolidati applichino criteri diversi rispetto a quelli della capogruppo, quest'ultimi saranno tenuti ad uniformarsi.

Ad esempio, il principio contabile applicato 4/3 della contabilità economico-patrimoniale prevede che le partecipazioni siano iscritte applicando il metodo del patrimonio netto, le immobilizzazioni materiali al costo d'acquisto e i crediti secondo il presumibile valore di realizzo. L'utilizzo di criteri di valutazione differenti devono essere espressamente motivati ed indicati in nota integrativa.

Il principio applicato del bilancio consolidato consente di derogare rispetto all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando il mantenimento dei criteri difforni sia più idoneo alla realizzazione dell'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta oppure risulta irrilevante.

Uniformità sostanziale

E' l'analisi specifica dei valori contabili volta a garantire anche l'uniformità sostanziale e la riconciliazione dei saldi contabili reciproci.

L'analisi è volta a verificare l'applicazione corretta dei principi contabili armonizzati con particolare riferimento al 4/3.

Nel caso in cui ciò non sia così, è necessario effettuare scritture di pre-consolidamento ai fini della conciliazione dei saldi contabili.

Uniformità sostanziale: controllo asseverazione dei crediti e debiti reciproci

Il documento di asseverazione dei crediti e debiti reciproci con le società partecipate, è un allegato alla relazione sulla gestione ed è previsto dall'art. 11, c. 6, lett. j), D.LGS. 23 gennaio 2011, n. 118.

Tale documento confronta i saldi dei crediti e dei debiti reciproci fra l'ente locale e le sue partecipate e può evidenziare delle discordanze che sono motivate: ciò rende necessario un intervento con scritture di pre-consolidamento.

Comune

Il Comune detiene vs A
un:

- debito di € 1000
- credito di € 0

Soggetto A

Il Soggetto A detiene vs
Comune un:

- credito vs A di € 1000
- debito di € 850

Dalla conciliazione risulta perfetta corrispondenza tra le scritture contabili dei 2 soggetti relativamente al debito del Comune verso il soggetto A.

Invece il credito del Comune verso il soggetto A mostra una discordanza totale dovuta al fatto che a seguito del principio della competenza potenziata il Comune ha registrato il credito (accertamento) nell'esercizio successivo.

Uniformità sostanziale: controllo asseverazione dei crediti e debiti reciproci

Quindi a seguito della discordanza si procederà alla scrittura di pre-consolidamento.

Chi dei due soggetti interessati sarà oggetto della scrittura ? Nel nostro esempio è il bilancio del Comune in quanto discordanza deriva dall'applicazione del principio della competenza potenziata: la scrittura inserirà nel bilancio del Comune un credito e un ricavo di € 850.

Qualora la motivazione fosse stata altra, la scrittura di pre-consolidamento poteva interessare il bilancio del soggetto A: si sarebbero ridotti i costi e i debiti di € 850.

Uniformità sostanziale: controllo di congruenza dei costi/ricavi reciproci

Ai fini dell'uniformità sostanziale, anche i rapporti di costo/ricavo comunicati dai soggetti rientranti nell'area di consolidamento devono coincidere con i rispettivi dati contabili registrati dalla pubblica amministrazione.

In caso contrario sarà necessario procedere al pre-consolidamento.

Il fatto che dall'asseverazione crediti/debiti del comune verso un soggetto del perimetro non risultano, debiti/crediti aperti, non è significativo ai fini della verifica, e successivamente dell'elisione, dei rapporti costi/ricavi.

La scrittura in partita doppia avrà la stessa natura di quella esposta per il riallineamento dei crediti/debiti reciproci, comportando un aumento/riduzione del costo/ricavo del soggetto i cui dati contabili sono non coerenti, con contropartita il credito/debito dello stesso.

Uniformità sostanziale: accantonamenti a Fondo svalutazione crediti

Nel caso in cui l'ente locale abbia accantonato a FCDE/FSC i crediti verso imprese partecipate, ciò determina un fisiologico disallineamento delle voci patrimoniali di ente e società indicate nel documento di asseverazione.

In questo caso la scrittura di pre-consolidamento riguarderà il bilancio dell'Ente locale per riportare l'importo del credito vantato verso il soggetto del perimetro al suo valore nominale

Uniformità sostanziale: valutazione delle partecipazioni

Il principio applicato 4/3 della contabilità economico-patrimoniale allegato al d.lgs. 118/2011 prevede, al paragrafo 6.1.3 “Immobilizzazioni Finanziarie” afferma che, per l’iscrizione a bilancio...,

*se non è possibile adottare il **metodo del patrimonio netto dell’esercizio precedente** per l’impossibilità di acquisire il bilancio o il rendiconto di tale esercizio, le partecipazioni sono iscritte al **costo di acquisto**; per le partecipazioni che non sono state oggetto di operazioni di compravendita cui non è possibile applicare il criterio del costo, si adotta il metodo del “**valore del patrimonio netto**” dell’esercizio di prima iscrizione nello stato patrimoniale della capogruppo.”*

Sarà, quindi, necessario una rettifica del valore della partecipazione detenuta dal Comune nei confronti dei soggetti partecipati, nel caso in cui essa non sia coerente con il valore risultante dall’applicazione del metodo del Patrimonio netto, in quanto, per esempio, in sede di redazione del Rendiconto non fosse ancora disponibile il bilancio del soggetto.

Se il valore iscritto a bilancio fosse inferiore a quello risultante con il metodo del Patrimonio netto, si provvederà ad incrementare le immobilizzazioni finanziarie fino al valore previsto dalla normativa

Uniformità sostanziale: partite di transito

Ultima fattispecie da considerare per la verifica dell'uniformità sostanziale dei bilanci sono partite in transito, tipica di quando, per esempio, nel momento in cui un soggetto emette un bonifico a favore dell'ente locale in data 30/12/N e al comune perviene in data 02/01/N+1.

Tale disallineamento tra comune e società si evince dal documento di asseverazione crediti/debiti e verrà rettificato riducendo i crediti/debiti dell'ente locale (o del soggetto partecipato se la situazione fosse speculare) con contropartita la cassa.

6. Elisione delle operazioni infragruppo

Elisione delle operazioni infragruppo: elisione delle poste reciproche

L'elisione ed eliminazione di tutte le operazioni avvenute all'interno del gruppo rende il bilancio consolidato come la rappresentazione delle risultanze economico-patrimoniali di un'entità unica, formata da una pluralità di soggetti.



Elisione delle operazioni infragruppo: regole per l'elisione

L'eliminazione/elisione può essere evitata se relativa ad importi irrilevanti o comunque se non ostacola la veritiera e corretta rappresentazione del bilancio consolidato. Non è oggetto di elisione l'imposta sul valore aggiunto.

Le operazioni di elisione/eliminazione dovranno essere fatte al valore nominale in caso di consolidamento integrale (per i soggetti controllati) ovvero commisurate alla quota di possesso in caso di consolidamento proporzionale (per i soggetti partecipati)

Operazioni infragruppo: «immobilizzazioni e la capitalizzazione in economia del gruppo»

Analizziamo il caso in cui un soggetto partecipato vende servizi che l'ente impegna come immobilizzazioni sul titolo 2, macroaggregato 02 (che quindi hanno generato un incremento dei cespiti ammortizzabili), per esempio una manutenzione straordinaria che porta ad un aumento del valore dei beni di riferimento.

La partecipata avrà contabilizzato il ricavo derivato dall'erogazione del servizio, ma il comune non avrà invece registrato il correlato costo, in quanto ha registrato l'aumento di valore del cespite.

In questa fattispecie sarà necessario, prima di procedere all'elisione, andare a rettificare con un preconsolidamento il bilancio del comune, iscrivendo così il costo derivante dall'operazione descritta: inserimento del costo nel CE dell'Ente e rettificando l'Attivo patrimoniale sempre nel bilancio dell'Ente.

A questo punto si potrà procedere all'elisione dell'operazione rettificando il costo (Ente) e il ricavo (Soggetto partecipato).

Elisione delle operazioni infragruppo: dividendi

Con la distribuzione dei dividendi una quota del patrimonio netto della partecipata si trasferisce all'ente capogruppo.

Si tratta di un'operazione interna al gruppo e quindi non ha alcuna rilevanza in una rappresentazione consolidata, diventando oggetto di un'opportuna rettifica in quanto il dividendo percepito dall'ente capogruppo rappresentava una riserva.

Con l'eliminazione dei dividendi pagati dalla società all'Ente:

- si ripristina la riduzione delle riserve disponibili del soggetto partecipato;
- si riduce il provento della gestione finanziaria iscritto nel Conto economico della capogruppo.

7. Elisione delle partecipazioni

Elisione delle partecipazioni

Tale operazione incide sulla formazione del patrimonio netto del bilancio consolidato.

Consiste nell'elisione del valore della partecipazione iscritta nell'attivo della capogruppo, tra le immobilizzazioni finanziarie, e del corrispondente del valore della frazione del patrimonio netto del soggetto partecipato.

Normalmente il valore della partecipazione iscritta nel bilancio della capogruppo coincide con la corrispettiva quota di patrimonio netto del soggetto partecipato.

La partecipazione iscritta nel bilancio dell'ente è elisa nella sua totalità, indipendentemente dalla percentuale di possesso sul soggetto consolidato, mentre i valori che formano il patrimonio netto del soggetto saranno proporzionati per la percentuale di possesso dell'ente locale, sia nel caso di consolidamento integrale che proporzionale. Ovviamente nel caso di consolidamento integrale, a seguito dell'elisione della partecipazione, la quota di patrimonio netto del soggetto consolidato corrisponderà alla quota di pertinenza dei terzi.

Elisione delle partecipazioni: differenza da consolidamento

Nel caso in cui dovesse emergere una differenza tra il valore della partecipazione e la corrispondente frazione di patrimonio netto si origina una **differenza di consolidamento** che può essere sia positiva che negativa:

❑ **differenza positiva**: si registra nel caso in cui la **partecipazione iscritta nel bilancio** dell'ente capogruppo abbia **valore maggiore alla corrispettiva frazione del patrimonio netto** del soggetto consolidato. La differenza così originata può indicare:

- **cattivo affare**: in quanto l'ente Locale, in sede di acquisizione della partecipazione, ha sopravvalutato il suo valore, che con il tempo si è ridotto e implica la costituzione di un "Fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri";
- **avviamento**: nel caso in cui il maggior valore della partecipazione si possa identificare come un'immobilizzazione immateriale, che rappresenta la capacità del soggetto di fare utili futuri. In questo secondo caso, sarà necessario procedere all'ammortamento in sede di predisposizione dei vari consolidati;

❑ **differenza negativa**: si registra invece qualora la **partecipazione iscritta nel bilancio** dell'ente capogruppo abbia **valore inferiore alla corrispettiva frazione del patrimonio netto** del soggetto consolidato. La differenza può riferirsi a:

- ✓ **buon affare**: il valore è da imputare nel suo complesso a "Riserva di consolidamento" da iscriversi nel patrimonio netto del bilancio consolidato. Si costituirà quindi una riserva di capitale che nel corso del tempo potrebbe ridursi;
- ✓ **previsione di perdite**: deve essere costituito un "Fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri" che si movimenterà negli esercizi successivi dando copertura alle perdite previste.

Elisione delle partecipazioni: esclusione del risultato dell'esercizio

L'elisione del valore del PN non deve considerare il risultato dell'esercizio, perché diversamente non vi sarebbe più coincidenza con il conto economico consolidato.

Quindi occorre elidere solamente il fondo di dotazione + le riserve. Il che significa azzerare il valore del PN al 31/12 es precedente.

Se l'ente ha valorizzato la partecipazione nell'attivo al PN al 31/12/es n-1 non ci sono problemi.

Se invece ha valorizzato la partecipazione al PN al 31/12/es, dovrà effettuare una rettifica di preconsolidamento.

8. Nota integrativa e relazione sulla gestione

Nota integrativa e relazione sulla gestione

I prospetti obbligatori da redigere, oltre al conto economico e stato patrimoniale consolidato, sono la relazione sulla gestione e la nota integrativa al bilancio consolidato.

Relazione sulla gestione



Spiega gli schemi di bilancio e l'andamento della gestione, esposizione GAP e perimetro, analisi dell'attività dei soggetti consolidati, fatti di rilievo evidenziati, analisi situazione economica e patrimoniale

Nota integrativa



Evidenzia i criteri di valutazione adottati, le motivazioni delle maggiori variazioni riscontrate, debiti e crediti di durata residua superiore ai 5 anni o assistiti da garanzie fideiussorie, composizione di ratei, risconti e altri accantonamenti, interessi e oneri finanziari, composizione di proventi ed oneri straordinari, strumenti derivati, elenco perimetro con motivazione inclusione/esclusione, eventuali perdite ripianate.

9. Relazione al Consolidato e controlli dell'organo di revisione

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

1. la verifica sulle condizioni di irrilevanza individuale conduce alla esclusione solo se tutti e tre i parametri di cui al paragrafo 3.1 dell'allegato 4/4 al d.lgs. 118/20111 (totale dell'attivo, patrimonio netto, totale dei ricavi caratteristici) risultano inferiori a quelli rappresentati dalle soglie di irrilevanza con incidenza del 3% dei corrispondenti valori della capogruppo (se il patrimonio netto della capogruppo è negativo l'irrilevanza è determinata con riferimento agli altri due parametri rimanenti);
2. occorre sempre includere nel perimetro di consolidamento gli enti e le società partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo;
3. non sono compresi nel perimetro di consolidamento gli enti e le aziende per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono compresi gli enti in liquidazione;
4. La mancata approvazione del bilancio da parte delle partecipate non è motivo di esclusione dal consolidamento che dovrà essere operato, in tal caso, sulla base di un pre-consuntivo o del progetto di bilancio predisposto ai fini dell'approvazione;

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

5. occorre verificare, in caso di società partecipate miste, se l'ente dispone di almeno il 20% dei voti esercitabili in assemblea, o del 10% se trattasi di società quotata.
6. è indispensabile rendere uniformi i bilanci da consolidare sia dal punto di vista temporale che sostanziale, dopo averli già resi uniformi dal punto di vista formale;
7. il rispetto dell'uniformità temporale impone che tutti i bilanci da consolidare siano riferiti alla stessa data di chiusura e che questa coincida con quella di chiusura dell'esercizio del bilancio della capogruppo, in caso di mancata coincidenza temporale dovrà essere data evidenza delle rettifiche effettuate per uniformare i dati economico-patrimoniali;
8. per l'uniformità sostanziale vanno spiegate le differenze in nota integrativa, anche nell'ipotesi in cui, per una rappresentazione veritiera e corretta, si scelga di mantenere i valori e i criteri approvati nei singoli bilanci da consolidare;

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

9. deve essere effettuata compiutamente l'operazione di circolarizzazione delle poste contabili tra capogruppo e società partecipate incluse nel consolidamento, nonché dei valori riferiti ai rapporti tra i singoli enti consolidati (dovrebbe essere stata già fatta in sede di rendiconto e comunque da attenzionare eventuali scostamenti con l'asseverazione prevista dall'articolo 11, comma 6, lettera j, D. Lgs. 118/2011);
10. le rettifiche infragruppo non devono essere effettuate per l'importo comune tra dato registrato dalla capogruppo e dato registrato dalla società partecipata (o solo nei limiti dell'importo registrato nel bilancio della società partecipata), con conseguente mancata gestione contabile della differenza; per cui, le eventuali differenze, devono essere sempre evidenziate e contabilizzate e specificato quali modalità tecnico-contabili sono state utilizzate per riallineare le differenze riscontrate in merito alle partite reciproche;
11. è obbligatorio rilevare le rettifiche per i dividendi erogati all'ente capogruppo dalle società partecipate facenti parte del consolidamento;

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

12. nella rilevazione delle rettifiche tra costi e ricavi e tra debiti e crediti commerciali infragruppo, l'Iva indetraibile per la capogruppo non dovrà essere elisa, ma rimanere contabilizzata nel conto economico consolidato;
- 13. le eventuali registrazioni contabili effettuate nel rendiconto dell'ente relative a rivalutazioni di partecipazioni di società facenti parte del perimetro devono essere stornate, in quanto risultano incompatibili con la ratio stessa del consolidato;**
- 14. nel caso di consolidamento di un gruppo intermedio (e quindi di utilizzo di un bilancio consolidato di una partecipata), l'elisione relativa alle poste contabili del patrimonio netto deve riferirsi al bilancio consolidato del gruppo intermedio;**
15. allo scopo di offrire una chiara e veritiera valutazione delle partecipazioni della capogruppo nelle società controllate non incluse nel consolidamento e di quelle collegate è necessario effettuare la contabilizzazione secondo il metodo del patrimonio netto, in alternativa, ove ne ricorrano i presupposti, va utilizzato il metodo del costo, così come previsto dal principio Oic 17;

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

16. l'applicazione del consolidamento integrale richiede che nel bilancio consolidato sia rappresentata la quota di pertinenza di terzi (sia nello stato patrimoniale che nel conto economico), distintamente da quella della capogruppo; a tal riguardo, le quote di terzi devono essere calcolate sui bilanci post rettifiche e non su quelli di partenza;
17. in un maturo sistema dei controlli interni, la relazione sulla gestione del consolidato dovrebbe contenere il riscontro dei risultati raggiunti dagli organismi partecipati rispetto agli obiettivi individuati nel DUP;
18. il bilancio deve essere approvato dall'organo competente (Consiglio Comunale) entro il 30 settembre.

Inoltre, occorre verificare che il bilancio consolidato sia trasmesso entro 30 giorni dalla data di approvazione alla BDAP e che i contenuti in formato XBRL del bilancio consolidato corrispondano con quelli approvati in sede di deliberazione consiliare.

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

Irrilevanza. par. 3 punto 3.1. Principio Contabile n. 4/4

Con riferimento all'esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri: totale attivo, patrimonio netto e totale ricavi caratteristici, una incidenza inferiore al 3 per cento (l'incidenza era del 10% nei bilanci 2017 e precedenti). Conseguentemente è sufficiente il superamento di uno solo dei tre parametri richiamati perché il bilancio sia rilevante e la società/ente rientri nel perimetro/area di consolidamento.

La valutazione di irrilevanza deve essere formulata oltre che al singolo ente o società, anche all'insieme degli enti e delle società singolarmente irrilevanti, in quanto l'insieme di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento (si deve evitare che l'esclusione di tante realtà autonomamente irrilevanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo come potrebbe verificarsi, ad esempio, nel caso limite di un gruppo aziendale composto da un considerevole numero di enti e società, tutte di dimensioni esigue tali da consentirne l'esclusione qualora singolarmente considerate).

Pertanto, ai fini dell'esclusione per irrilevanza, a decorrere dall'esercizio 2018 (bilancio consolidato 2018 approvato nell'esercizio 2019), la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10 per cento rispetto alla corrispondente posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10 per cento, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10 per cento (Dm 11/08/2017).

Relazione al Bilancio Consolidato – ANCREL: consigli pratici per i controlli

Novità. Documento 12 dei “Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti locali” - “Controlli sul bilancio consolidato”

In particolare, viene precisato che: “L’identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell’eliminazione e dell’elisione dei relativi dati contabili è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo. L’Organo di revisione dell’ente capogruppo non è tenuto, in nessun caso, a valutare la conformità della documentazione trasmessa dai diversi componenti dell’area di consolidamento rispetto ai bilanci e rendiconti degli stessi, così come non vi è tenuto l’ente capogruppo, in quanto la conformità in questione costituisce una responsabilità dei soli componenti da consolidare”. Sicuramente, l’organo di revisione dell’ente capogruppo deve verificare la presenza della relazione/parere dell’organo di controllo contabile per ognuno dei bilanci da consolidare.

IL BILANCIO CONSOLIDATO E L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

Grazie per l'attenzione !

RELATORE: DOTT. GUIDO CARBONARO