

# Corso di Public Management and Accounting

## *Laurea magistrale in Accounting e Libera Professione*



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE  
ECONOMICHE  
E SOCIALI

### Il bilancio consolidato degli enti locali

A.A. 2018/2019



### La domanda

- Il bilancio dell'ente locale è in grado di fornire informazioni complete sulla attività complessiva, sui risultati e, soprattutto, sulle criticità che potranno evidenziarsi in futuro?

**NO!**



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE  
ECONOMICHE  
E SOCIALI

Elena Gori

{ 2 }

## Il bilancio di gruppo

- I gruppi di aziende si presentano come unità economiche costituite da un insieme di entità amministrare da una “direzione unica” in funzione dell’interesse del gruppo inteso unitariamente → inadeguatezza dei singoli bilanci di esercizio delle società appartenenti al gruppo a evidenziare i rapporti che le coinvolgono
- È necessario redigere un bilancio che comprenda i dati di tutte le aziende che compongono il gruppo → **bilancio di gruppo**, che può assumere due configurazioni
  - Consolidato di gruppo → gruppo verticale
  - Bilancio aggregato di gruppo → gruppo orizzontale



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

{ 3 }

## Il gruppo verticale (1/2)

- È caratterizzato da una direzione unica esercitata dalla capogruppo, in base a un **legame** cosiddetto “**tipico**” che consente l’esercizio della direzione unica ed è rappresentato dal **possesso di partecipazioni**
- Le partecipazioni possono essere esaminate in base a:
  - Consistenza
    - Totalitarie
    - Di maggioranza assoluta
    - Di maggioranza relativa (o minoranza qualificata)
    - Di minoranza
  - Struttura
    - Dirette
    - Indirette
    - Reciproche



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

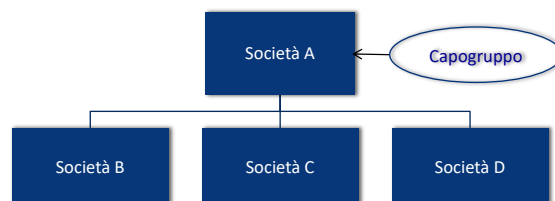
{ 4 }

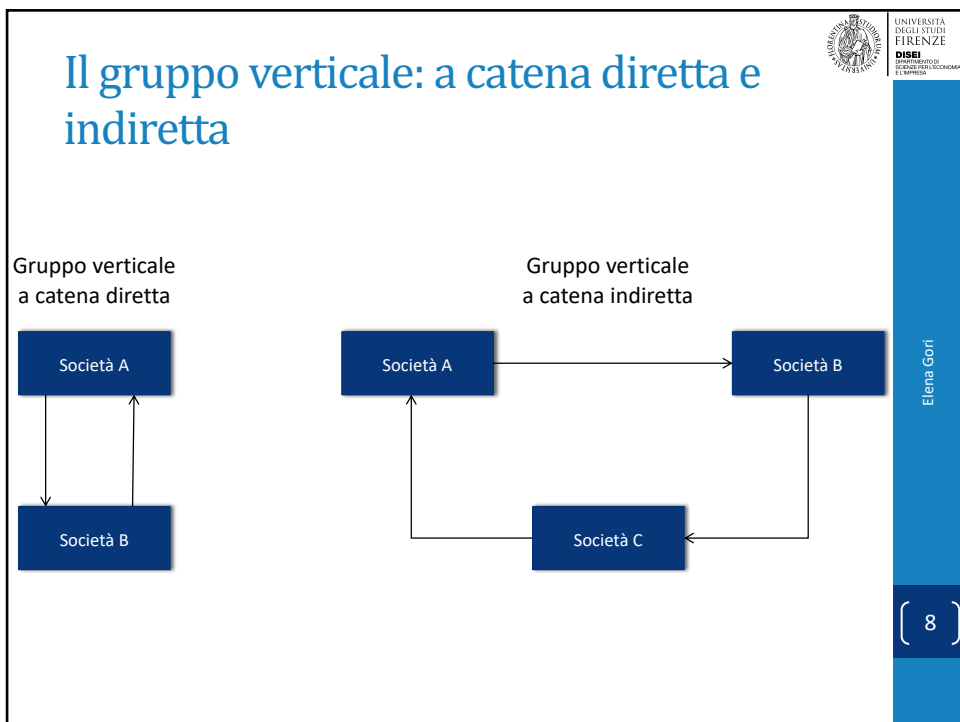
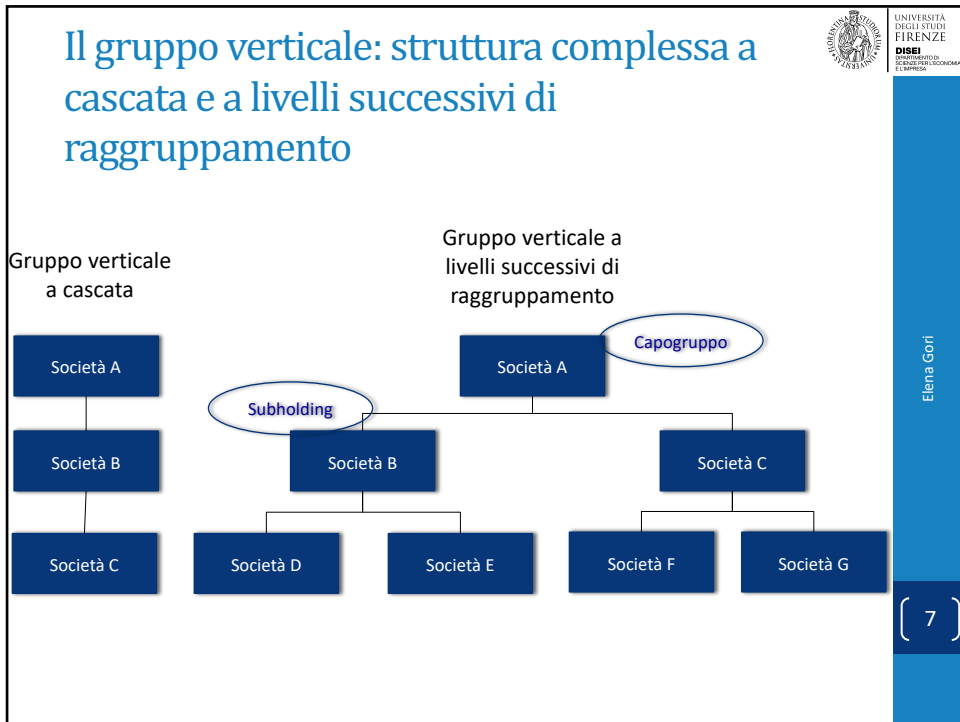
## Il gruppo verticale (2/2)

- Può assumere la forma di gruppo con struttura:
  - Semplice
  - Complessa
  - A catena



## Il gruppo verticale: struttura semplice





## Sul piano operativo

- La costruzione del bilancio consolidato del gruppo verticale presenta due problemi:
  - Eliminazione delle operazioni effettuate all'interno del gruppo (**operazioni infragruppo**)
  - Determinazione del **patrimonio netto di gruppo**
- Le singole imprese sono intese come "filiali" di una unica grande società
  - Elementi patrimoniali ed economici reciproci sono eliminati
  - Attività/passività e costi/ricavi della capogruppo sono sommati alle corrispondenti poste di bilancio delle controllate



## Consolidato privato VS consolidato pubblico

- Nel diritto commerciale si parla di gruppo in presenza di una pluralità di soggetti giuridici partecipati dalla capogruppo che realizza una direzione economica e strategica unitaria per tutte le imprese
- Il gruppo pubblico locale si caratterizza per la natura pubblica del soggetto economico e per la dimensione locale che caratterizza l'area di intervento. Presenta notevoli peculiarità
  - Gruppi conglomerati caratterizzati da una notevole eterogeneità nelle attività realizzate
  - Sistemi contabili e finalità eterogenee
  - Presenza della variabile politica
- Il risultato? → una gran mole di dati da trattare di natura e formazione eterogenea



## Una risposta lenta

- La letteratura ha dibattuto molto sull'argomento "bilancio consolidato"
- Il problema: nel privato è oramai da anni molto diffuso, mentre nell'ambito degli enti locali è stato di natura volontaria fino all'esercizio 2017 con riferimento all'esercizio 2016 (fino al 2016 con riferimento all'esercizio 2015 per gli enti in sperimentazione)



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI ECONOMIA  
E STATISTICA

Elena Gori

{ 11 }

## I prodromi del bilancio consolidato negli enti locali

- D.Lgs. 267/2000 (TUEL):
  - Art. 152 *«il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi»*
  - Art. 172 si richiede che al bilancio di previsione siano allegate *«le risultanze dei rendiconti o conti consolidati delle unioni di comuni, aziende speciali, consorzi, istituzioni, società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce»*
  - Art. 230 precisa che *«il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne»*



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI ECONOMIA  
E STATISTICA

Elena Gori

{ 12 }

## Le conseguenze della non obbligatorietà

- Scarsa diffusione del bilancio consolidato tra gli enti locali
- Significativa eterogeneità nei criteri e nei principi applicati nelle prime esperienze applicative nate fin dai primi anni 2000
  - Comuni di Perugia, Pisa, Siena, Bergamo, ecc.



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI ECONOMIA  
E STATISTICA

Elena Gori

{ 13 }

## La svolta

- L. 42/2009: delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 Cost.
- Il D.Lgs. 118/2011 (decreto armonizzazione) ha sancito, all'art. 11bis, l'obbligatorietà del **bilancio consolidato**:  
*«Gli enti [...] 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»*



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI ECONOMIA  
E STATISTICA

Elena Gori

{ 14 }



## L'evoluzione della normativa (1/3)

- **D.Lgs. 118/2011:** disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli artt. 1 e 2 della L. 42/2009
  - DPCM 28/12/2011: sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi
  - Allegati n. 4/4 e 11 al DPMC 28/12/2011: principio contabile applicato del bilancio consolidato e relativi schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico



## L'evoluzione della normativa (2/3)

- D.L. 174/2012: disposizioni in materia di finanza e di funzionamento degli enti territoriali
- **D.Lgs. 126/2014: disposizioni integrative e correttive del D.Lgs. 118/2011 e modifica del D.Lgs. 267/2000**
  - Riforma a implementazione graduale dal 1/1/2015 che ha avuto durata biennale → gli enti locali non sperimentatori hanno affrontato un percorso analogo a quello degli sperimentatori

Enti locali	Classe demografica	Esercizio di riferimento				
		2013	2014	2015	2016	2017
Sperimentatori dal 2012	EE.LL. > 5.000 abitanti	30/9/2014	30/9/2015	30/9/2016	30/9/2017	30/9/2018
	EE.LL. > 5.000 abitanti	30/9/2014	30/9/2015	30/9/2016	30/9/2017	30/9/2018
Sperimentatori dal 2014	EE.LL. > 5.000 abitanti	--	30/9/2015	30/9/2016	30/9/2017	30/9/2018
	EE.LL. > 5.000 abitanti	--	30/9/2015	30/9/2016	30/9/2017	30/9/2018
In armonizzazione dall'1/1/2015	EE.LL. > 5.000 abitanti	--	--	--	30/9/2017	30/9/2018
	EE.LL. > 5.000 abitanti	--	--	--	--	30/9/2018



## L'evoluzione della normativa (3/3)

- Per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti la predisposizione del bilancio consolidato non è obbligatoria (D.M. 1 marzo 2019)



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI SCIENZE  
ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

{ 17 }

## La definizione di bilancio consolidato

- Si trova nel par. 1 del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato allegato 4/4 del D.Lgs. 118/2011: *«Il bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del “gruppo amministrazione pubblica”, attraverso un’opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all’interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso. Il bilancio consolidato è predisposto dall’ente capogruppo, che ne deve coordinare l’attività»*



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI SCIENZE  
ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

{ 18 }

## Il contenuto e le tempistiche del bilancio consolidato

- È composto da
  - Stato patrimoniale
  - Conto economico
  - Allegati (Relazione sulla gestione comprensiva della nota integrativa e Relazione dell'organo di revisione)
- È predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, al 31/12 dell'esercizio cui si riferisce
- È approvato entro il 30/9 dell'anno successivo a quello di riferimento fermo restando che le società componenti il gruppo devono trasmettere alla capogruppo i dati necessari per il consolidamento entro il termine stabilito dall'ente capogruppo nel Regolamento di contabilità o con altro atto o, in mancanza, entro il termine previsto dal principio applicato (entro 10 giorni dall'approvazione del bilancio e, in ogni caso, entro il 20/7 dell'anno successivo a quello di riferimento)



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

( 19 )

## Le funzioni del bilancio consolidato

- Sopperire alle **carenze informative e valutative del bilancio dell'ente locale** che persegue le proprie funzioni anche attraverso organismi strumentali e società partecipate, ottenendo una visione completa delle consistenze patrimoniali finanziarie ed economiche di un gruppo di enti e società che fa capo a una amministrazione pubblica → **funzione contabile**
- Fornire alla capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare il proprio gruppo → Siamo di fronte a un documento che è potenzialmente in grado di agevolare la **governance** del gruppo
- **Accountability** rispetto alla collettività amministrata

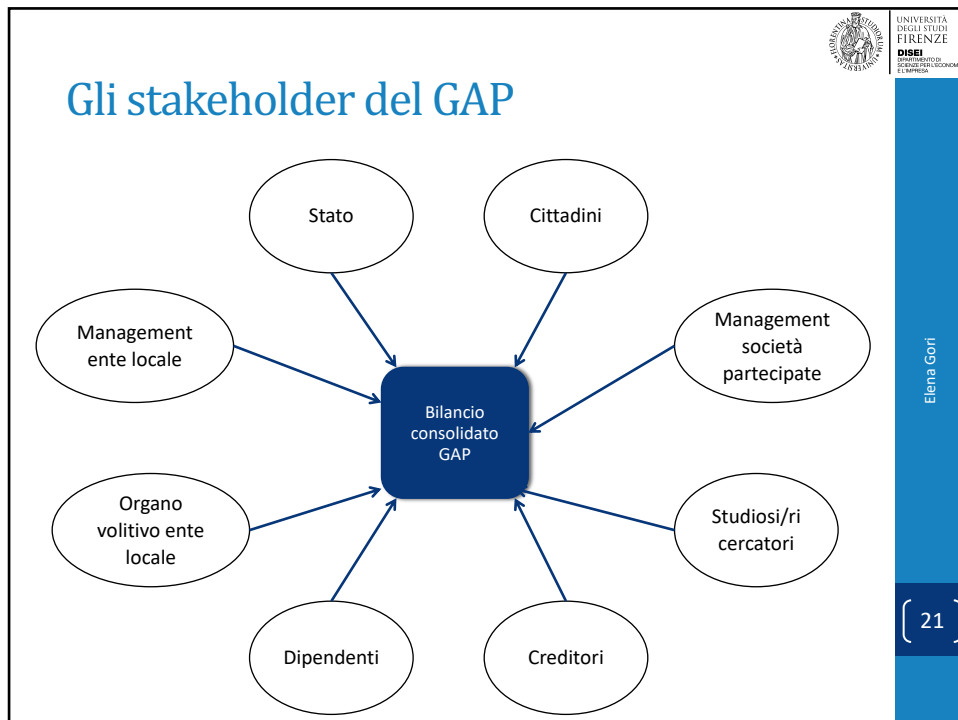


UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE

DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

( 20 )



## Le attività propedeutiche alla redazione del bilancio consolidato

- È importantissimo definire una tempificazione e una modulistica attraverso la quale raccogliere le informazioni
  - Comunicare alle realtà comprese nell'area di consolidamento che faranno parte del consolidato dell'ente locale
  - Trasmettere a ciascuna realtà l'elenco dei soggetti compresi nel consolidato
  - Impartire le direttive necessarie per la predisposizione del consolidato (modalità e tempi di trasmissione dei documenti contabili, dettagli sulla comunicazione e su eventuali informazioni aggiuntive, istruzioni di adeguamento)
    - Tra le informazioni necessarie non ci sono solamente quelle contabili ma anche statuti, atti costitutivi, contratti di servizio, eventuali patti parasociali e qualsiasi altro documento utile per comprendere la tipologia di relazione che intercorre tra l'ente e le sue partecipate nell'anno di riferimento

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE E SOCIALI

Elena Gori

[ 22 ]

## Bilancio consolidato 2017 del Comune di Pisa (1/2)



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI ECONOMIA  
E STATISTICA

Elena Gori

**Tabella 7: Scadenze per gli organismi coinvolti nel Consolidamento**

Data scadenza	Adempimento	Descrizione
Entro il 28.02.2018	Comunicazione	Trasmissione riconciliazione rapporti debito/credito con l'ente capogruppo.
Almeno 10 gg. prima dell'Assemblea	Proposta del Bilancio dell'esercizio 2017	Trasmissione proposta del Bilancio dell'esercizio 2017 e dei relativi allegati.
Entro il 30.04.2018	Bilancio dell'esercizio 2017	Approvazione assembleare del Bilancio dell'esercizio 2017.
Entro il 10.05.2018	Verbale di Assemblea	Trasmissione del verbale dell'assemblea di approvazione del Bilancio dell'esercizio 2017 e dei relativi allegati.
Entro il 10.05.2018	Comunicazione	Trasmissione dei dati sulle operazioni infragruppo nonché delle informazioni necessarie al consolidamento.

Fonte: Bilancio Consolidato 2017 del Comune di Pisa – Nota Integrativa, p. 37

{ 23 }

## Bilancio consolidato 2017 del Comune di Pisa (2/2)



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
SCIENTIFICO DI ECONOMIA  
E STATISTICA

Elena Gori

**Tabella 8: Ritardi trasmissione documentazione Consolidato**

Denominazione	Approvazione Bilancio 2017	Ritardo (gg.)	Trasmissione delle Operazioni Infragruppo	Ritardo (gg.)
Azienda Pisana Edilizia Sociale S.c.p.A.	14.05.2018	14 giorni	25.05.2018	15 giorni
Consorzio Società Salute della Zona Pisana (1)	03.08.2018	95 giorni	07.08.2018	89 giorni
Farmacie Comunali Pisa S.p.A.	10.05.2018	10 giorni	31.05.2018	21 giorni
Pisamo S.r.l.	14.05.2018	14 giorni	24.05.2018	14 giorni
RetiAmbiente S.p.A. (2)	19.06.2018	50 giorni	Non pervenute	—
Società Entrate Pisa S.p.A.	25.05.2018	25 giorni	29.06.2018	50 giorni
S.p.A. Navicelli di Pisa (3)	02.08.2018	94 giorni	Non pervenute	—

(1) Il Consorzio Società della Salute della Zona Pisana ha approvato lo schema del Bilancio di esercizio 2017 mentre non risulta ancora avvenuta la definitiva approvazione assembleare.

(2) La società non ha trasmesso le operazioni infragruppo.

(3) La Navicelli di Pisa ha inviato in data 02.08.2018 (ns. prot. n. 75194) lo schema di bilancio approvato dall'Amministratore Unico mentre non risulta ancora avvenuta l'approvazione assembleare del Bilancio. La società non ha trasmesso le operazioni infragruppo.

Fonte: Bilancio Consolidato 2017 del Comune di Pisa – Nota Integrativa, p. 38

{ 24 }



## Il processo di redazione del consolidato (1/2)

1. Mappatura di tutte le partecipate → due distinti elenchi la cui versione definitiva deve essere approvata dalla Giunta e riportata nella Nota Integrativa del bilancio consolidato:
  - a) Il **primo** relativo a enti, aziende e società che compongono il gruppo, evidenziando quelli che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese → gruppo pubblico (GAP)
  - b) Il **secondo** relativo a enti, aziende e società componenti del gruppo compresi nell'**area di consolidamento** e, dunque, nel consolidato → area di consolidamento

Nel caso in cui non risultino enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dell'ente locale dichiara tale circostanza e che, pertanto, non si procede all'approvazione del bilancio consolidato dell'esercizio precedente

## Il GAP del Comune di Bolzano al 31.12.2017

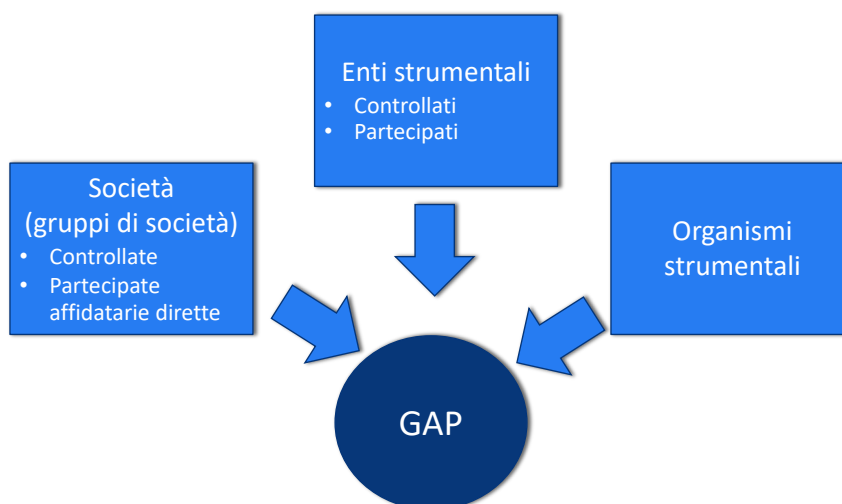
Organismo partecipato	Sede Capitale sociale	% posseduta direttamente	% posseduta complessiva
<b>Società controllate</b>			
CONSORZIO PER LA REALIZZAZIONE E LA GESTIONE DEL MERCATO GENERALE ALL'INGROSSO DI BOLZANO SRL / KONSORTIUM FÜR DIE FÜHRUNG DER GROßMARKTHALLE GMBH	Via del Macello, 29, Bolzano (BZ) – CS: € 26.000,00 i.v.	61,36%	61,36%
FUNIVIA DEL COLLE SRL / KOHLERER BAHN	Via Campegno 4, Bolzano (BZ) – CS: € 100.000 i.v.	100,00%	100,00%
SASA SPA / SASA AG	Via Bruno Buozzi 8, Bolzano (BZ) – CS: € 2.811.000 i.v.	53,34%	53,34%
SEAB SPA / SEAB AG	Via Vincenzo Lancia 4/a, Bolzano (BZ) – CS: € 8.090.000 i.v.	99,00%	99,00%
<b>Società partecipate</b>			
ALTO ADIGE RISCOSSIONI SPA / SÜDTIROLER EINZUGSDIENSTE AG	Via Josef Mayr Nusser 62D, Bolzano (BZ) – CS: € 600.000 i.v.	4,09%	4,09%
ECO CENTER SPA / ECO CENTER AG	Via Lungo Isarco Destro 21 A, Bolzano (BZ) – CS: € 4.648.552 i.v.	43,86%	43,86%
<b>Enti strumentali controllati</b>			
AZIENDA SERVIZI SOCIALI DI BOLZANO / BETRIEB FÜR SOZIALDIENSTE BOZEN	Via Roma 100, Bolzano (BZ)	100,00%	100,00%
ENTE AUTONOMO TEATRO STABILE BOLZANO / AUTONOME THEATER STABLE BOZEN	Via Piazza Verdi 40, Bolzano (BZ)	60,00%	60,00%
FONDAZIONE CASTELLI DI BOLZANO / STIFTUNG BOZNER SCHLÖSSER	Via Claudia de'Medici Str. 12, Bolzano (BZ)	100,00%	100,00%
FONDAZIONE GUSTAV MAHLER MUSICA E GIOVENTU' / GUSTAV MAHLER STIFTUNG – MUSIK UND JUGEND	Piazza Domenicani 25, Bolzano (BZ)	100,00%	100,00%
FONDAZIONE CONCORSO PIANISTICO FERRUCCIO BUSONI / STIFTUNG INTERNATIONALER KLAVIERWETTBEWERB FERRUCCIO BUSONI	Piazza Domenicani 25, Bolzano (BZ)	80,00%	80,00%
<b>Enti strumentali partecipati</b>			
ENTE AUTONOMO MAGAZZINI GENERALI BOLZANO / AUTONOME KÖRPERSCHAFT ALLGEMEINES LAGERHAUS	Via del Macello 19, Bolzano (BZ)	30,00%	30,00%
FONDAZIONE ORCHESTRA SINFONICA HAYDN BOLZANO E TRENTO / HAYDN ORCHESTER VON BOZEN UND TRIENT STIFTUNG	Via Hermann von Gilm 1/A, Bolzano (BZ)	8,33%	8,33%
FONDAZIONE TEATRO COMUNALE E AUDITORIUM / STIFTUNG STADTTHEATER UND KONZERTHAUS BOZEN	Piazza Giuseppe Verdi 40, Bolzano (BZ)	50,00%	50,00%


## L'individuazione dell'area di consolidamento

- È la fase in cui i *preparer* del documento godono di maggiore discrezionalità e anche quella dove si riscontrano le maggiori divergenze tra le proposte dei principali standard setter internazionali, ossia International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) e Governmental Accounting Standards Board (GASB)
- Art. 11bis, co. 3, del D.Lgs. 118/2011: «*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 [...]»*



## Quali realtà devono essere inserite nel perimetro di consolidamento?





UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
**DISEI**  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

## Gli organismi strumentali


- Sono articolazioni organizzative della capogruppo prive di personalità giuridica e già comprese nel suo rendiconto (ad esempio, le istituzioni)
  - Attenzione a non confondere il **bilancio consolidato** con il **rendiconto consolidato**, anch'esso previsto dal decreto armonizzazione

Per quanto attiene invece alle 4 istituzioni del Comune di Bologna, queste non sono comprese nel perimetro di consolidamento in quanto costituiscono organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall'articolo 1, comma 2, lettera b) del D.Lgs. 118/2011, coordinato con il D.Lgs. 126/2014 e pertanto già oggetto di consolidamento in quanto come previsto dai commi 8 e 9 dell'art. 11 del medesimo Decreto, il Comune di Bologna approva, unitamente al proprio rendiconto della gestione, anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali.

Fonte: Bilancio Consolidato 2017 del Comune di Bologna – Relazione sulla Gestione, p. 3

29

Elena Gori




UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
**DISEI**  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

## Gli enti strumentali controllati

- Soggetti pubblici o privati nei confronti dei quali l'ente locale capogruppo
  - Ha il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali
  - Esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali
  - Ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda
  - Ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge per percentuali superiori alla quota di partecipazione
  - Esercita un'**influenza dominante**

30

Elena Gori




UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

## Gli enti strumentali partecipati

- Sono enti pubblici e privati e aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di controllo

Elena Gori

{ 31 }



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

## Le società controllate

- Soggetti nei confronti dei quali l'ente locale capogruppo
  - Ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria
  - Esercita un'**influenza dominante** in forza di un contratto o di una clausola statutaria

Elena Gori

{ 32 }



## L'influenza dominante

- Si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, la previsione di agevolazioni o esenzioni, ecc.) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante
  - I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti, aziende o società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante
    - L'attività si definisce prevalente qualora il soggetto controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi



## Società partecipate

- Società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione
- A decorrere dal 2019 con riferimento all'esercizio 2018, le società nelle quali l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti esercitabili in assemblea pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata



## Infine...

- Per i gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese sarà consolidato il bilancio consolidato del gruppo intermedio
- Sono compresi nel perimetro di consolidamento gli enti, le aziende e le società in liquidazione mentre sono esclusi gli enti, le aziende e le società nei confronti dei quali è stata avviata una procedura concorsuale



## I casi di esclusione dall'area di consolidamento (1/2)

- **Irrilevanza** ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.
  - L'irrelevanza si presume in caso di:
    - Una quota di partecipazione dell'ente inferiore all'1% del capitale
    - Bilanci delle aziende che presentano una percentuale inferiore al 10% (3% a partire dall'esercizio 2018) rispetto alla posizione della capogruppo per il totale dell'attivo, il patrimonio netto e il totale dei ricavi caratteristici
  - La rilevanza si presume per gli enti e le società partecipati totalmente dalla capogruppo, le società in house e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione



## I casi di esclusione dall'area di consolidamento (2/2)

- **Impossibilità di reperire le informazioni** necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate
- Con riferimento agli esercizi 2015-2017, non sono considerate le **società quotate e quelle da esse controllate** ai sensi dell'art. 2359 del Codice Civile



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E SOCIALI

Elena Gori

{ 37 }

## Un esempio per capire (1/4)

- Al 31/12/201X, il Comune A, preliminarmente alla predisposizione del consolidato, identifica l'area di consolidamento
- Al fine di riscontrare eventuali cause di irrilevanza, il Comune A evidenzia le grandezze risultanti dalla sua situazione economico-patrimoniale che dovranno essere confrontate con quelle delle realtà del GAP

Stato patrimoniale Comune A		Conto economico Comune A	
Totale attivo	20.858.163.473,75	Componenti positivi della gestione	209.789.880,08
Patrimonio netto	9.943.769.570,23		



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E SOCIALI

Elena Gori

{ 38 }

## Un esempio per capire (2/4)

- Si supponga che, al 31/12/201x, il Comune A detenga una quota di partecipazione nella società B erogante servizi di nettezza urbana nel territorio del Comune. Per **valutare la rilevanza** del bilancio della società B – e quindi la sua inclusione nell'area di consolidamento – il Comune A considera i seguenti dati:

Stato patrimoniale Società B	
Totale attivo	35.969.462
Patrimonio netto	12.039.869



## Un esempio per capire (3/4)

Conto economico Società B	
Ricavi dalle vendite e dalle prestazioni	18.949.606
Variazioni delle rimanenze, di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	(20.637)
Variazioni dei lavori in corso su ordinazione	0
Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	0
Altri ricavi e proventi	704.859
<b>Totale ricavi caratteristici</b>	<b>19.633.828</b>





## Un esempio per capire (4/4)

- Il rapporto tra le grandezze economico-patrimoniali risultanti dai bilanci del Comune A e della Società B genera i seguenti risultati:
  - Tot. attivo Società B /Tot. attivo Comune A =  $35.969.462 / 20.858.163.473,75 = \mathbf{0,17\%}$
  - Patrimonio Netto Società B/Patrimonio Netto Comune A =  $12.039.869 / 9.943.769.570,23 = \mathbf{0,12\%}$
  - Totale Ricavi Caratteristici Società B/Componenti Positivi della Gestione Comune A =  $19.633.828 / 209.789.880,08 = \mathbf{9,02\%}$

Non superando nessuno dei tre rapporti la prevista soglia del 10%, il Comune A ritiene irrilevante il bilancio della Società B al fine di una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo



## Il processo di redazione del consolidato (1/2)

2. Garantire l'uniformità sostanziale, formale e temporale del consolidato attraverso delle rettifiche di preconsolidamento
  - Fase necessaria solo se i bilanci delle realtà incluse nel perimetro di consolidamento sono caratterizzati da schemi differenti rispetto a quelli previsti per il consolidato (**uniformità formale**) oppure sono redatti in base a criteri di valutazione diversi da quelli delle altre società del gruppo (**uniformità sostanziale**) o, ancora, sono riferiti a date di chiusura differenti (**uniformità temporale**)
3. Identificare i metodi e le procedure per procedere al consolidamento dei conti vero e proprio



## Il metodo di consolidamento

- Dipende dalla tipologia di rapporto che sussiste tra l'ente locale capogruppo e la controllata
  - **Metodo integrale** quando la capogruppo controlla in via esclusiva l'altra azienda (enti strumentali e società controllate)
  - **Metodo proporzionale** quando la capogruppo ha un controllo congiunto sull'altra azienda (società partecipate)



## L'area di consolidamento del Comune di Bolzano

Organismo partecipato	% posseduta	Metodo di consolidamento
<b>Società controllate</b>		
FUNIVIA DEL COLLE SRL	100,00%	Integrale
SASA SPA	53,34%	Integrale
SEAB SPA	99,00%	Integrale
<b>Società partecipate</b>		
ALTO ADIGE RISCOSSIONI SPA	4,09%	Proporzionale
ECO CENTER SPA	43,86%	Proporzionale
<b>Enti strumentali controllati</b>		
AZIENDA SERVIZI SOCIALI DI BOLZANO	100,00%	Integrale
FONDAZIONE CASTELLI DI BOLZANO	100,00%	Integrale
FONDAZIONE GUSTAV MAHLER MUSICA GIOVENTU'	100,00%	Integrale

## Il processo di redazione del consolidato (2/2)

4. Eliminare le operazioni infragruppo, in modo da rimuovere crediti e debiti, costi e ricavi e utili interni formati in seguito a operazioni tra realtà incluse nell'area di consolidamento
5. Elidere il valore della partecipazione posseduta dall'ente capogruppo con la corrispondente quota di patrimonio netto, rappresentando anche il valore di competenza dei terzi (anche con riferimento al risultato economico di esercizio)
6. Redigere lo Stato patrimoniale e il Conto economico consolidati che, con la Relazione sulla gestione (comprensiva della Nota integrativa) e la Relazione dell'organo di revisione dei conti dell'ente locale capogruppo, saranno sottoposti all'approvazione del Consiglio comunale (o provinciale) entro il 30/9 dell'anno successivo rispetto a quello cui si riferisce il bilancio consolidato



## La composizione del bilancio consolidato

- Stato patrimoniale consolidato
- Conto economico consolidato
- Relazione sulla gestione, comprensiva della Nota integrativa
- Relazione dell'organo di revisione dell'ente locale



## Il principio finale

- Per quanto non specificatamente previsto dal principio contabile 4/4 applicato al bilancio consolidato si rinvia ai principi generali civilistici e all'OIC n. 17



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

{ 47 }

## Relazione sulla gestione, comprensiva della nota integrativa

- Criteri di valutazione
- Ragioni delle più significative variazioni tra voci dell'attivo e del passivo rispetto all'anno precedente
- Crediti e debiti di durata residua superiore a 5 anni, assistiti da garanzie reali, con indicazione della natura delle medesime
- Suddivisione di interessi e oneri finanziari tra diverse tipologie di finanziamento
- Composizione dei proventi o oneri straordinari quando significativi
- Ammontare del compenso di amministratori e sindaci
- Elenco dei componenti del GAP e indicazione per ciascuno dei principali dati
- Elenco dei componenti del perimetro di consolidamento con indicazione della percentuale di consolidamento
- Spese per il personale di qualsiasi tipologia contrattuale
- Perdite ripianate dall'ente locale negli ultimi tre anni



UNIVERSITÀ  
DEGLI STUDI  
FIRENZE  
DISEI  
DIPARTIMENTO  
DI SCIENZE ECONOMICHE  
E STATISTICHE

Elena Gori

{ 48 }



