Tutto PA

Studio Sigaudo

BILANCIO CONSOLIDATO 2019

Marco Sigaudo

In collaborazione con **Gruppo Editoriale CEL**

BILANCIO CONSOLIDATO 2019

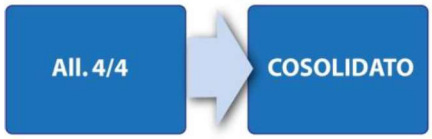
Marco Sigaudo

SOMMARIO

Definizione e funzione del bilancio consolidato 4
Termini di approvazione e sanzioni 6
Il gruppo "amministrazione pubblica" 7
Le tipologie di controllo 7
Il metodo del patrimonio netto 7
La composizione del gruppo amministrazione pubblica 9
Servizio pubblico e servizio pubblico locale 13
Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo: 13
Individuazione degli enti da considerare 13
Comunicazioni ai componenti del gruppo 16
Elaborazione del bilancio consolidato 18
Attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare 18
Eliminazione delle operazioni infragruppo 19
Identificazione delle quote di pertinenza di terzi 21
Consolidamento dei bilanci 21
Il metodo integrale 23
Il metodo proporzionale 23
Le differenze da consolidamento 25
Le operazioni infragruppo 26
La riconciliazione delle partite infragruppo e le rettifiche di pre-consolidamento 26
L'eliminazione e l'elisione delle operazioni infragruppo 27
I documenti costituenti il fascicolo bilancio consolidato e la nota integrativa 28
La relazione sulla gestione 28
La nota integrativa 29
Relazione dell'organo di revisione 32
Road-map: situazione ideale 33
Esempi e casi pratici 34
La riconciliazione delle partite infragruppo e le rettifiche di pre-consolidamento 35
L'eliminazione di costi e ricavi e di crediti e debiti 36
L'eliminazione di costi e ricavi derivanti da concessioni e contributi 36
L'eliminazione di interessi attivi e passivi 37
Eliminazione proventi ed oneri infragruppo non ancora realizzati 38
Trattamento dei dividendi e degli utili infragruppo 39
Contributi in conto capitale 40

Definizione e funzione del bilancio consolidato

Il bilancio consolidato è un documento consuntivo che evidenzia la situazione economica, patrimoniale e finanziaria di un gruppo di imprese e viene elaborato dalla società, o dall'ente, posta al vertice, ovvero quella che controlla il gruppo; rappresenta quindi il bilancio dell'entità economica costituita dal gruppo dell'ente locale.
Questo documento, oltre che una funzione contabile volta a presentare i risultati della gestione, è anche uno strumento utile a costruire un sistema di programmazione e gestione del gruppo unitario, senza che sia "dimenticata" la visione strategica complessiva.
Parallelamente al rapporto partecipativo, tra l'ente locale e le società partecipate, vi è anche un rapporto di tipo politico, strategico e di controllo sui servizi erogati dalle società partecipate dal momento che, nonostante l'esternalizzazione, l'ente locale mantiene la responsabilità della gestione dei servizi. Per questo motivo, più che una funzione economica, assume particolare rilievo la funzione del bilancio consolidato come strumento di governance che permette una gestione strategica delle partecipate volta a mantenere una buona qualità del servizio erogato.
Il quadro normativo di riferimento, in merito alla predisposizione del bilancio consolidato, è collegato all'allegato 4/4 del D.Lgs. 118/2011, aggiornato successivamente dal D.Lgs. 126/2014 e dai decreti correttivi dell'armonizzazione contabile.



Il bilancio consolidato diventa quindi un documento obbligatorio che deve essere redatto dai vari Enti.
Nel diritto commerciale la sussistenza di un "gruppo" si verifica in presenza di alcune condizioni:

- distinzione giuridica tra i diversi soggetti che vi partecipano;
- unicità del soggetto economico per la generalità delle aziende;
- unitarietà e complementarietà di fini ed obiettivi perseguiti mediante il ricorso alla direzione economica unitaria.

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;
- disporre di un efficace strumento di programmazione dell'attività svolta e di verifica dei risultati globali;
- rappresentare un utile strumento di comunicazione per i soggetti esterni detentori di interessi (stakeholders).

In funzione della normativa vediamo come siano tenuti a redigere un bilancio consolidato, che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria, patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate, gli enti e le società del decreto 118/11, ovvero:

- regioni;
- comuni;
- province;
- città metropolitane;
- comunità montane;
- comunità isolane;
- unioni di comuni.

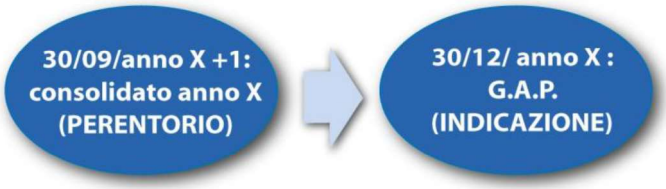
Le amministrazioni pubbliche non possono avere partecipazioni societarie in società aventi per oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali.
Le partecipazioni devono inoltre essere detenute in società operanti esclusivamente per lo svolgimento delle seguenti attività:

- produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi;
- progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra amministrazioni pubbliche;
- realizzazione e gestione di un'opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d'interesse generale attraverso un contratto di partenariato con un imprenditore privato;
- autoproduzione di beni o servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;
- servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici.

Termini di approvazione e sanzioni

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

- obbligatorio, dall'esercizio 2016, con riferimento all'esercizio 2015, per tutti gli enti di cui all'articolo 1, comma 1 del decreto 118/2011, con le seguenti eccezioni:
  - gli enti non sperimentatori possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016;
  - per i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti sono la predisposizione del bilancio consolidato non è obbligatoria;
- predisposto in attuazione degli articoli dall'11-bis all'11-quinquies del decreto 118/11 e di quanto previsto dal principio contabile 4/4;



- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dalla relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa e relazione dell'organo di revisione;
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento; fermo restando che i componenti del gruppo devono trasmettere all'ente capogruppo i dati contabili necessari per il consolidamento entro il termine stabilito dall'ente capogruppo nel Regolamento di contabilità ovvero con altro proprio atto o, in mancanza, entro il termine del 20 luglio successivo a quello di riferimento. Il predetto termine del 30 settembre è stato differito, con riferimento all'esercizio 2019, al 30 novembre 2020 dall'art. 110, comma 1, del D.L. n. 34/2020.

La proroga dei termini sopra riportata è strettamente correlata alla procrastinazione che ha interessato i bilanci degli organismi privati a causa dell'emergenza COVID. L'art. 106 del D.L. 18/2020 ha infatti stabilito la possibilità di convocare l'assemblea di approvazione del bilancio entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale; il che si tramuta nella prima convocazione il 28 giugno, la seconda, eventualmente, il 28 luglio, cadendo il 28 giugno la domenica, e il deposito entro i 30 gg. successivi.

È l'articolo 9 del decreto legge 113/16 a evidenziare quale sia la sanzione in caso di tardiva approvazione del bilancio di previsione, rendiconto e consolidato, ovvero in caso di tardivo invio delle informazioni alla banca dati amministrazione pubblica entro 30 giorni dalla scadenza del termine di approvazione, è il divieto totale di assunzione di persona-

le.
La mancata approvazione del bilancio consolidato entro i termini non causa lo scioglimento del consiglio comunale e il conseguente commissariamento.

Il gruppo "amministrazione pubblica"

Il termine "gruppo amministrazione pubblica" comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica così come definito dal D.Lgs. 118/11.

Le tipologie di controllo

La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale".
Le differenti tipologie di controllo consistono in:

- Controllo di diritto: si dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria dell'altra struttura;
- Controllo di fatto: si verifica quando l'ente pur non avendo la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante sull'altra società;
- Controllo contrattuale: l'influenza dominante deriva da particolari vincoli contrattuali. Rientra in questa fattispecie di controllo il seguente caso: poniamo che ci sia una società A che fornisce in via esclusiva ad una società B una determinata materia prima essenziale per il processo produttivo di B e che è prodotta solo da A. in un caso del genere non importa che A abbia una partecipazione azionaria in B, in ogni caso A può esercitare un'influenza dominante, perché B dipende economicamente da A, se A non fornisse più quella materia prima, B non potrebbe operare. Questo è un tipico esempio di controllo derivante da vincoli contrattuali.

Il metodo del patrimonio netto

Le partecipazioni in società e in enti pubblici e privati, controllati e partecipati, vengono valutate in base al metodo del patrimonio netto come previsto dall' articolo 2426, comma 4 del Codice civile. Sono valorizzate per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle società/enti, al netto dei dividendi ed operate le opportune rettifiche.
Iscrivendo la partecipazione per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto riferito alla data di acquisizione o risultante dall'ultimo bilancio della società/ente può essere iscritto nell'attivo e in nota integrativa ne verrà data opportuna spiegazione. Deve essere utilizzato