BILANCIO CONSOLIDATO 2016

Marco Sigaudo
Matteo Barbero

SOMMARIO

Definizione e funzione del bilancio consolidato 4

Termini di approvazione e sanzioni 5

Il gruppo "amministrazione pubblica" 6

Le tipologie di controllo 6

La composizione del gruppo amministrazione pubblica 7

Servizio pubblico e servizio pubblico locale 10

Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo: 11

Individuazione degli enti da considerare 11

Comunicazioni ai componenti del gruppo 13

Elaborazione del bilancio consolidato 15

Eliminazione delle operazioni infragruppo 16

Identificazione delle quote di pertinenza di terzi 17

Consolidamento dei bilanci 18

Il metodo integrale 19

Il metodo proporzionale 20

Il metodo del patrimonio netto 22

Le differenze da consolidamento 22

Le operazioni infragruppo 23

La riconciliazione delle partite infragruppo e le rettifiche di pre-consolidamento 24

L'eliminazione e l'elisione delle operazioni infragruppo 24

I documenti costituenti il fascicolo bilancio consolidato e la nota integrativa 25

La relazione sulla gestione 25

La nota integrativa 26

Relazione dell'organo di revisione 28

Road-map: situazione ideale 28

Esempi e casi pratici 29

La riconciliazione delle partite infragruppo e le rettifiche di pre-consolidamento 31

L'eliminazione di costi e ricavi e di crediti e debiti 31

L'eliminazione di costi e ricavi derivanti da concessioni e contributi 32

L'eliminazione di interessi attivi e passivi 33

Eliminazione proventi ed oneri infragruppo non ancora realizzati 33

Trattamento dei dividendi e degli utili infragruppo 34

Contributi in conto capitale 36

F.A.Q. (Webinar IFEL 21 febbraio 2017) 39
Corte dei Conti Lombardia, Deliberazione n. 64/2017 43
D.M. 11 agosto 2017 - Art. 2 - Modifica al Principio del bilancio consolidato 53

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.

ALL. 4.4 → CONSO-LIDATO

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, aggiornato al D.L. 113/16, 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, 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 presente decreto, con le seguenti eccezioni:

- gli enti non sperimentatori possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016;
- i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti sono tenuti alla predisposizione del bilancio consolidato a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017;

- 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.

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 personale.
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.

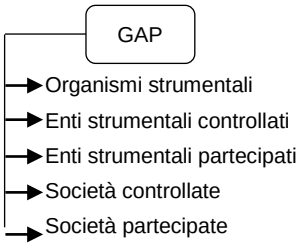
La composizione del gruppo amministrazione pubblica

Costituiscono componenti del "gruppo amministrazione pubblica":

- *gli organismi strumentali* delle regioni e degli enti locali sono le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica. Trattandosi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa sono, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo.
  Le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le istituzioni di cui all'art. 114, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, sono organismi strumentali. Gli organismi strumentali sono distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio.
  L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale. L'istituzione conforma la propria gestione ai principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni e integrazioni e adotta il medesimo sistema contabile dell'ente locale che lo ha istituito. L'ente locale che si avvale della facoltà di non tenere la contabilità economico patrimoniale, può imporre alle proprie istituzioni l'adozione della contabilità economico-patrimoniale.
- *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:
  - ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
  - ha 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 e alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;

- esercita, direttamente o indirettamente la maggioranza 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;
- ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
- esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. 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, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

  L'attività si definisce prevalente se l'ente controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi;



Non sono comprese 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.

Gli enti strumentali controllati sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:

- servizi istituzionali, generali e di gestione;
- istruzione e diritto allo studio;
- ordine pubblico e sicurezza;
- tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali;
- politiche giovanili, sport e tempo libero;
- turismo;
- assetto del territorio ed edilizia abitativa;
- sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
- trasporti e diritto alla mobilità;
- soccorso civile;
- diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
- tutela della salute;
- sviluppo economico e competitività;
- politiche per il lavoro e la formazione professionale;
- agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
- energia e diversificazione delle fonti energetiche;
- relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
- relazioni internazionali.

- *gli enti strumentali partecipati* di un'amministrazione pubblica, come definiti dall'articolo 11-ter, comma 2, costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di cui sopra.
  A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni.
  Gli enti strumentali controllati sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:
  - servizi istituzionali, generali e di gestione;
  - istruzione e diritto allo studio;
  - ordine pubblico e sicurezza;
  - tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali;
  - politiche giovanili, sport e tempo libero;
  - turismo;
  - assetto del territorio ed edilizia abitativa;
  - sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
  - trasporti e diritto alla mobilità;
  - soccorso civile;
  - diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
  - tutela della salute;
  - sviluppo economico e competitività;
  - politiche per il lavoro e la formazione professionale;
  - agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
  - energia e diversificazione delle fonti energetiche;
  - relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
  - relazioni internazionali.
- *le società controllate* dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:
  - ha 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;
  - ha 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. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante.

  In fase di prima applicazione del 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 si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.
- *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.