

Il bilancio consolidato degli enti locali

Coordinamento scientifico a cura di Luigi Puddu, Davide Di Russo,
Leonardo Falduto e Silvana Secinaro

E-Book
2013





IL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI LOCALI

Coordinamento scientifico a cura di Luigi Puddu, Davide Di Russo,
Leonardo Falduto e Silvana Secinaro

Editore: MAP Servizi s.r.l.

Sede legale in Torino, Via Cervino 50

Iscrizione al Registro delle Imprese di Torino n. 08670500019

Iscrizione n. 2032 al Registro degli editori e stampatori presso la Prefettura di Torino

ISBN 978-88-7614-128-7

© Copyright MAP Servizi s.r.l. - 2013

*MAP Servizi S.r.l. ringrazia
l'Ordine dei Dottori
Commercialisti ed Esperti
Contabili di Ivrea, Pinerolo,
Torino, per la preziosa
e indispensabile
collaborazione e tutti
gli autori per aver messo
a disposizione gratuitamente
i propri elaborati.*

- 14** ▶ **PREFAZIONE**
di Roberto Cota
- 15** ▶ **PREFAZIONE**
di Antonio Saitta
- 16** ▶ **PREFAZIONE**
di Piero Fassino
- 17** ▶ **PREFAZIONE**
di Aldo Milanese
- 18** ▶ **INTRODUZIONE**
di Luigi Puddu, Davide Di Russo, Leonardo Falduto e Silvana Secinaro

- CAPITOLO 1**
**OBIETTIVI, STRUMENTI, METODOLOGIE
E PROCEDURE AMMINISTRATIVE**
di Luigi Puddu
- 19** ▶ **1. IL SISTEMA DI AMMINISTRAZIONE RAZIONALE BASATA SUL BILANCIO**
- 20** ▶ **2. SISTEMI DI RILEVAZIONE E COMPETENZA FINANZIARIA, DI CASSA
ED ECONOMICO/PATRIMONIALE**
- 21** ▶ **3. UN SISTEMA "UNICO" DI RILEVAZIONE**
- 22** ▶ **4. FONTI E IMPIEGHI NELLE DIVERSE REALTÀ AZIENDALI**
- 23** ▶ **5. AZIENDA PUBBLICA E PARTECIPAZIONI**
- 25** ▶ **6. DEFINIZIONE DI GRUPPO AZIENDALE**



CAPITOLO 2

LA CONTABILITÀ FINANZIARIA E FINALITÀ

di Giacomo Büchi e Alessandra Indelicato

- 27** ▶ 1. LE FINALITÀ E CARATTERI FONDAMENTALI DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA
- 28** ▶ 2. LE FASI DI PROGRAMMAZIONE GESTIONE E RENDICONTAZIONE E I RISPETTIVI DOCUMENTI CONTABILI
- 29** ▶ 3. I METODI DI RILEVAZIONE DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA
- 30** ▶ 4. LE FASI DELL'ENTRATA E DELLA SPESA E LA LORO CLASSIFICAZIONE
- 34** ▶ 5. LA STRUTTURA DELLE ENTRATE E DELLE SPESE
- 43** ▶ 6. IL SISTEMA DI COMPETENZA FINANZIARIA E SISTEMA DI CASSA
- 44** ▶ 7. LE RILEVAZIONI NELLA GESTIONE DELLE ENTRATE
- 48** ▶ 8. LE RILEVAZIONI NELLA GESTIONE DELLE SPESE
- 53** ▶ 9. I RESIDUI
- 54** ▶ 10. IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE
- 55** ▶ 11. IL RENDICONTO GENERALE
- 55** ▶ 12. IL CONTO DEL BILANCIO
- 57** ▶ 13. IL CONTO ECONOMICO
- 59** ▶ 14. IL CONTO DEL PATRIMONIO
- 62** ▶ 15. LE NUOVE PROSPETTIVE DI RILEVAZIONE CONTABILE

CAPITOLO 3

LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE E FINALITÀ (CON ESEMPI PRATICI)

di Margherita Spaini e Alessandra Indelicato

- 63** ▶ 1. INTRODUZIONE
- 65** ▶ 2. FINALITÀ DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE



- 66** ▶ 3. LE METODOLOGIE DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE
- 70** ▶ 4. LE SINGOLE RILEVAZIONI
- 71** ▶ 5. RILEVAZIONI IN CORSO D'ANNO
- 71** ▶ 5.1. Acquisto di un fattore produttivo a logorio totale
- 73** ▶ 5.2. Acquisto di fattore produttivo a logorio parziale
- 74** ▶ 5.3. Pagamento di una fattura di acquisto
- 74** ▶ 5.4. Vendita
- 75** ▶ 5.5. Incasso parziale di una fattura di vendita
- 76** ▶ 5.6. Operazioni con le banche connesse all'attività operativa
- 78** ▶ 5.7. Il *leasing*
- 80** ▶ 5.8. Pagamento del fattore lavoro
- 83** ▶ 6. IL BILANCIO DI VERIFICA
- 83** ▶ 7. LE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO O RILEVAZIONI DI CHIUSURA DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE
- 84** ▶ 8. RETTIFICHE DI IMPUTAZIONE
- 87** ▶ 9. RETTIFICHE DI STORNO
- 88** ▶ 10. RETTIFICHE DI VALORE E DI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI
- 89** ▶ 11. L'EPILOGO AL CONTO ECONOMICO DEI CONTI ECONOMICI DI REDDITO D'ESERCIZIO
- 90** ▶ 12. LA CHIUSURA DEL CONTO EPILOGATIVO CONTO ECONOMICO E LA RILEVAZIONE DEL RISULTATO D'ESERCIZIO
- 91** ▶ 13. LA CHIUSURA GENERALE DEI CONTI AL CONTO EPILOGATIVO STATO PATRIMONIALE FINALE
- 92** ▶ 14. POSTULATI DI BILANCIO NELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE
- 93** ▶ 15. IL FASCICOLO DI BILANCIO ED I DOCUMENTI CHE LO COMPONGONO



CAPITOLO 4

PASSAGGIO DAL BILANCIO FINANZIARIO A ECONOMICO

di Gabriella Nardelli e Elena Brunetto

- 100** ▶ 1. COMPETENZA FINANZIARIA
- 102** ▶ 2. IL CONTO FINANZIARIO
- 104** ▶ 3. IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE
- 106** ▶ 3.1. Struttura e contenuto
- 115** ▶ 4. IL CONTO ECONOMICO
- 115** ▶ 4.1. Struttura e contenuto
- 120** ▶ 5. IL CONTO DEL PATRIMONIO
- 120** ▶ 5.1. Struttura e contenuto

CAPITOLO 5

IL GRUPPO PUBBLICO LOCALE

di Marco Castellani, Davide Di Russo, Gabriella Nardelli, Antonio Miele,
Andrea Ziruolo

- 128** ▶ 1. DEFINIZIONE DI GRUPPO PUBBLICO LOCALE
E SUE POSSIBILI CONFIGURAZIONI, LA SUA DIMENSIONE
E LA SUA PRESENZA/DIFFERENZA SUI TERRITORI
- 128** ▶ 1.1. L'affermarsi del concetto di gruppo pubblico locale e i diversi profili
di *governance* locale
- 132** ▶ 1.2. Le configurazioni di gruppo pubblico locale nell'ordinamento
e secondo l'interpretazione della Corte dei conti e del MEF
- 134** ▶ 1.3. Le analisi della Corte dei conti sul fenomeno delle partecipate



- 141** ▶ 2. LE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE DELL'AZIENDA PUBBLICA LOCALE
- 141** ▶ 2.1. La società pubblica
- 143** ▶ 2.2. La società per azioni
- 145** ▶ 2.3. La società a responsabilità limitata
- 145** ▶ 2.4. L'esternalizzazione a favore della società partecipata:
l'esigenza di un modello organizzativo di controllo e coordinamento
- 147** ▶ 3. GLI ENTI NON LUCRATIVI PARTECIPATI DALL'AZIENDA PUBBLICA LOCALE
- 147** ▶ 3.1. Le aziende speciali
- 150** ▶ 3.2. Le istituzioni
- 151** ▶ 3.3. Le fondazioni

CAPITOLO 6

IL QUADRO NORMATIVO E DI RIFERIMENTO

di Christian Rainero

- 159** ▶ 1. INTRODUZIONE
- 160** ▶ 2. IL "TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI" (D.LGS. 267/2000)
- 160** ▶ 3. LA LEGGE DELEGA SUL FEDERALISMO FISCALE (L. 42/2009)
E I RELATIVI DECRETI/PROVVEDIMENTI ATTUATIVI (D.LGS 118/2011
E DPCM 28/12/2011)
- 161** ▶ 4. LA LEGGE DI RIFORMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA (L. 196/2009)
E I RELATIVI DECRETI/REGOLAMENTI ATTUATIVI (D.LGS. 91/2011)
- 162** ▶ 5. IL PRINCIPIO CONTABILE NAZIONALE 4 DELL'OSSERVATORIO PER LA
FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI



- 162** ▶ 6. I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI PER IL SETTORE PUBBLICO
“IPSAS 6, IPSAS 7 E IPSAS 8”

CAPITOLO 7

L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO DELLE REGIONI, DEGLI ENTI LOCALI E DEI LORO ORGANISMI

di Francesco Delfino

- 164** ▶ 1. I PRINCIPI
- 164** ▶ 2. IL D.LGS. 118/2011: IL SISTEMA CONTABILE
- 166** ▶ 3. IL POTENZIAMENTO DELLA FUNZIONE DEL BILANCIO DI CASSA
- 167** ▶ 4. PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI
- 170** ▶ 5. GLI SCHEMI DI BILANCIO
- 172** ▶ 6. LA SPERIMENTAZIONE
- 173** ▶ 7. LA COMPETENZA FINANZIARIA “POTENZIATA”
- 173** ▶ 8. IL PRINCIPIO CONTABILE SUL BILANCIO CONSOLIDATO

CAPITOLO 8

IL SISTEMA DEI PRINCIPI CONTABILI DI RIFERIMENTO

di Davide Di Russo e Silvana Secinaro

- 177** ▶ 1. PRINCIPIO CONTABILE 4
- 177** ▶ 1.1. Oggetto e funzione
- 177** ▶ 1.2. Termine di redazione del bilancio consolidato
- 178** ▶ 1.3. Il concetto di gruppo



178	▶ 1.4. Il concetto di controllo
179	▶ 1.5. L'area di consolidamento
179	▶ 1.6. Individuazione dell'area di consolidamento
180	▶ 1.7. La procedura di consolidamento
188	▶ 1.8. Nota integrativa
194	▶ 2. PRINCIPIO CONTABILE DECRETO MINISTERIALE ALLEGATO 4 IN ATTUAZIONE DEL D.LGS. 118/2011
194	▶ 2.1. L'obbligo di redigere il bilancio consolidato del "Gruppo amministrazione pubblica"; termini di redazione e date di riferimento
193	▶ 2.2. Funzione del bilancio consolidato
193	▶ 2.3. Il "Gruppo amministrazione pubblica"
197	▶ 2.4. La procedura di consolidamento
203	▶ 2.5. La nota integrativa al bilancio consolidato
204	▶ 3. PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI: IPSAS 6, 7, 8
204	▶ 3.1. Principi contabili internazionali sul consolidato
205	▶ 3.2. Il Gruppo Pubblico locale: il concetto di controllo
206	▶ 3.3. Le controllate
207	▶ 3.4. Le partecipazioni in <i>joint venture</i>
208	▶ 3.5. Il trattamento delle altre partecipazioni
208	▶ 3.6. L'area di consolidamento
209	▶ 3.7. Metodi di consolidamento per le controllate



- 209** ▶ 3.8. Metodo integrale
- 211** ▶ 3.9. Metodo del patrimonio netto
- 213** ▶ 3.10. Metodo proporzionale
- 215** ▶ 3.11. Il bilancio consolidato: la struttura
- 216** ▶ 3.12. Il bilancio consolidato: aspetti tecnico operativi

CAPITOLO 9

ADEGUAMENTO DEI BILANCI CONSUNTIVI DEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE

di Silvana Secinaro

- 218** ▶ 1. BILANCIO DEGLI “ORGANISMI PARTECIPATI” (SOCIETÀ DI CAPITALI E ENTI): PROCESSO E TECNICHE CONTABILI PER LA PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO
- 218** ▶ 1.1. Bilancio delle società di capitali e gli organismi partecipati
- 233** ▶ 1.2. Bilancio Organismi Partecipati: processo e tecniche contabili per la predisposizione del bilancio consolidato

CAPITOLO 10

IL PROCESSO DI CONSOLIDAMENTO

di Stefano Pozzoli, Raffaele Marcello e Stefano Santucci

- 236** ▶ 1. AMBITO DI APPLICAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO
- 237** ▶ 2. INDIVIDUAZIONE DELL'AREA DI CONSOLIDAMENTO
- 238** ▶ 2.1. La definizione del GEL
- 241** ▶ 2.2. L'individuazione dell'area di consolidamento
- 245** ▶ 2.3. Le informazioni integrative



248	3. PREMESSE AL CONSOLIDAMENTO CONTABILE DEI CONTI: L'UNIFORMITÀ, LA RICONCILIAZIONE DEI SALDI E LE RETTIFICHE DI PRE-CONSOLIDAMENTO
249	4. IL BILANCIO AGGREGATO E LE TEORIE DI CONSOLIDAMENTO PER IL SETTORE PUBBLICO
262	4.1. Le teorie contabili di gruppo
264	5. LE METODOLOGIE DI CONSOLIDAMENTO APPLICABILI
264	5.1. Il consolidamento integrale
265	5.2. Il consolidamento proporzionale
265	5.3. Il metodo del patrimonio netto
266	5.4. La scelta del metodo
267	6. IL TRATTAMENTO DELLE DIFFERENZE DA CONSOLIDAMENTO
275	7. LE RETTIFICHE DA OPERAZIONI INFRAGRUPPO
276	7.1. L'eliminazione dei costi e ricavi e dei debiti e crediti
278	7.2. L'eliminazione degli utili e delle perdite
281	7.3. L'eliminazione dei dividendi
283	7.4. Altre operazioni infragruppo
284	7.5. L'eliminazione delle operazioni infragruppo in presenza di interessi di minoranza
285	8. LE SCRITTURE DI CONSOLIDAMENTO
285	8.1. Premessa
286	8.2. Le rettifiche di uniformità
296	8.3. Il consolidamento del patrimonio del Gruppo Ente Locale



- 302** ▶ 8.4. La riconciliazione dei saldi contabili e le rettifiche di pre-consolidamento con particolare riferimento al raccordo fra la contabilità finanziaria dell'Ente locale e la contabilità economica delle imprese incluse nell'area di consolidamento

CAPITOLO 11

IL CASO PRATICO DELLA CITTÀ DI TORINO

di Silvana Secinaro, Claudia Garino e Stefania Scarpulla

- 314** ▶ 1. CRITICITÀ DEL BILANCIO DEL COMUNE
- 314** ▶ 1.1. Evidenza partite *intercompany*
- 314** ▶ 1.2. Imputazione sullo stato patrimoniale IV direttiva del capitale sociale e delle riserve del Comune
- 314** ▶ 1.3. Determinazione costo della partecipazione
- 315** ▶ 1.4. Iscrizione delle "Immobilizzazioni in Corso"
- 315** ▶ 1.5. Iscrizione delle spese e delle entrate sul Conto Economico
- 316** ▶ 1.6. IVA indetraibile
- 316** ▶ 1.7. Contributi c/investimenti a carico del Comune (per costruzione/manutenzione straordinaria di beni di proprietà del Comune - discarica, impianti fissi ferofilotranviari, immobili cimiteriali, metropolitana, ecc...)
- 316** ▶ 1.8. Contributi c/investimenti e c/esercizio a carico di altri Enti ma erogati dal Comune (per acquisto automezzi, per parcheggi, per metropolitana, ecc...)
- 317** ▶ 1.9. Spese c/capitale per la manutenzione straordinaria degli impianti semaforici, per l'illuminazione pubblica, per gli impianti elettrici e termici di proprietà del Comune
- 317** ▶ 1.10. Crediti e debiti verso la società controllata per l'incasso dell'ICI
- 317** ▶ 1.11. Gestione aree mercatali



- 319** ▶ 2. RETTIFICHE INTERCOMPANY TRA SOCIETÀ GRUPPO
- 319** ▶ 3. ALCUNE PRECISAZIONI SULL'AGGREGATO
- 319** ▶ 4. DETERMINAZIONE DELLE DIFFERENZE DA CONSOLIDAMENTO
- 320** ▶ 5. ELISIONE DEI DIVIDENDI
- 320** ▶ 6. PATRIMONIO DI TERZI E RISULTATO D'ESERCIZIO DI TERZI
- 321** ▶ 7. VALUTAZIONE DELLE SOCIETÀ COLLEGATE
- 324** ▶ 8. BILANCIO CONSOLIDATO AL 31/12/2010
- 324** ▶ 8.1. Il percorso di consolidamento delle società partecipate
- 325** ▶ 8.2. Il percorso di consolidamento degli enti non profit

CAPITOLO 12

IL BILANCIO CONSOLIDATO: STRUMENTO INFORMATIVO E DI CONTROLLO

di Giancarlo Astegiano, Marco Castellani, Gianguido Passoni e Renzo Mora

- 331** ▶ 1. I PORTATORI DI INTERESSE DEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE
- 334** ▶ 2. IL CONTROLLO NEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE
- 338** ▶ 3. IL BILANCIO CONSOLIDATO COME STRUMENTO INFORMATIVO E DI CONTROLLO
- 338** ▶ 3.1. I servizi esternalizzati - Evoluzione nella gestione dei servizi e modificazioni societarie
- 340** ▶ 3.2. L'uso del consolidato ai fini di Pianificazione e Controllo di Gruppo
- 342** ▶ 3.3. Lo strumento informativo verso l'esterno
- 343** ▶ 4. IL BILANCIO CONSOLIDATO COME STRUMENTO DI CONTROLLO NELLA PROSPETTIVA DEL CONSOLIDAMENTO DEI CONTI PUBBLICI
- 343** ▶ 4.1. Premessa



- 344** ▶ 4.2. Il consolidamento dei conti dei singoli Enti territoriali
- 344** ▶ 4.3. Il consolidamento dei conti a livello di singolo ente territoriale:
la funzione di controllo
- 345** ▶ 4.4. Il consolidamento dei conti pubblici
- 346** ▶ 4.5. Consolidamento dei conti pubblici e consolidamento a livello locale
- 348** ▶ PROFILO AUTORI





PREFAZIONE

Finlombarda ha effettuato uno studio dedicato al sistema delle società partecipate dirette dalle 20 Regioni italiane, con cui ha inteso fornire la mappatura e il quadro evolutivo, mostrando quanto eterogenei e differenti siano i modelli di partecipazione scelti dalle varie Regioni e i settori in cui tali società svolgono la propria attività. Il micro-stock di partecipate regionali documentato da Finlombarda conta 434 partecipate regionali dirette (su un complessivo di 1.410 partecipate regionali dirette e indirette): si tratta di società differenti tra loro, sia per quanto riguarda i settori di attività e gli anni di costituzione (si va dalle società agroalimentari e dalle terme, che risalgono agli anni Sessanta e Settanta, alle finanziarie regionali risalenti agli anni Settanta e Ottanta, alle società di più recente costituzione riguardanti la formazione, le ferrovie, l'ICT e le utilities, salvo alcune eccezioni), sia per quanto riguarda i modelli di governance (dalle società in house a quelle per la gestione dei servizi tradizionali ai cittadini/imprese o, ancora, agli enti per il turismo, ai centri ricerca e agli incubatori). Questi dati dimostrano quanto è diffuso il fenomeno della partecipazione degli enti locali in organizzazione esterne, impegnate nello sviluppo del territorio e nell'erogazione di servizi di pubblico interesse: per questo è utile introdurre uno strumento di rappresentazione in ottica unitaria e d'insieme dell'ente locale e delle sue partecipate. Il presente lavoro mette ben in evidenza le necessità e gli sviluppi del gruppo ente locale e le tecniche per la redazione del bilancio consolidato per il gruppo pubblico locale.

Roberto Cota
Governatore Regione Piemonte





PREFAZIONE

La Provincia di Torino, nel corso degli anni, ha fatto ampio ricorso ad istituti di diritto civile (società, associazioni, consorzi, comitati, fondazioni) sia per il raggiungimento della propria finalità istituzionale generale di Ente promotore dello sviluppo economico e sociale del territorio, sia per svolgere funzioni specifiche all'interno di ambiti riconducibili alle proprie competenze istituzionali, come definite dal Testo unico degli Enti locali e dallo Statuto provinciale.

Nel corso dell'attuale legislatura, il processo di riforma degli organismi e delle società partecipate da enti pubblici ha registrato una drastica riduzione di tali organismi, per razionalizzare il funzionamento della pubblica amministrazione e contenere le spese della stessa. La produzione normativa più recente va nella direzione di un'accentuazione dei controlli circa l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni all'Ente locale favorendo l'impiego da parte della pubblica amministrazione di idonei strumenti di corporate governance, quali la redazione del bilancio di gruppo ed il rafforzamento dei controlli sulle società partecipate attraverso apposite strutture organizzative interne.

Questo volume offre indicazioni tecniche-professionali per raggiungere tali obiettivi e contribuire alla crescita degli Enti locali e del territorio attraverso utili e imprescindibili strumenti economico aziendali.

Antonio Saitta
Presidente della Provincia di Torino





PREFAZIONE

Il tema delle partecipate degli enti comunali non può e non deve prescindere da una visione di insieme e sistemica. La scelta dei Comuni di partecipare in società e enti non profit mira alla realizzazione dei servizi ai cittadini e allo sviluppo territoriale in modo ottimale, ma nello stesso tempo deve essere supportata da strumenti adeguati di programmazione e controllo. Tra questi il bilancio consolidato, mutuando le esperienze dei gruppi aziendali privati, è uno strumento che ci fornisce una visione di gruppo importante; il d.lgs 118/2011 avvia gli enti locali verso un periodo di sperimentazione per la redazione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale, che, di fatto, richiede notevole impegno per superare le difficoltà che si incontreranno in questa delicata fase. In quest'ottica, il presente volume è un ottimo strumento di lavoro, nato dal contributo di docenti universitari, professionisti e amministratori locali, che già da alcuni sono impegnati nello studio della materia, e che ha prodotto risultati importanti per gli enti locali e le proprie partecipate.

Piero Fassino
Sindaco del Comune di Torino





PREFAZIONE

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino, di Ivrea e Pinerolo, ha volentieri partecipato agli studi sul bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche, che hanno dato vita a questo importante volume a disposizione della categoria e di tutti gli operatori del settore.

L'introduzione del bilancio consolidato per gli enti pubblici e le relative partecipate rappresenta una svolta nell'ambito della gestione della pubblica amministrazione, che potrà disporre di un nuovo strumento di programmazione, gestione e controllo in un'ottica nuova e che permetta di ben misurare le scelte e gli effetti legati alle esternalità dei servizi pubblici.

Questo volume è il frutto del lavoro di Amministratori pubblici, Professori e Colleghi, che hanno messo a disposizione le loro conoscenze e le loro professionalità per fornire un primo contributo sulle metodologie da seguire per arrivare alla redazione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche, di cui le recenti norme, in particolare il DPCM 28 dicembre 2011, hanno disposto la sperimentazione per il biennio 2013-2014.

Ancora una volta si conferma forte e vincente lo spirito del sistema Torino e sistema Piemonte, che mette insieme professionalità di alto spessore per il territorio e per il suo sviluppo.

Aldo Milanese
Presidente ODCEC Torino





INTRODUZIONE

Di Luigi Puddu, Davide Di Russo, Leonardo Falduto e Silvana Secinaro

Pensare all'amministrazione pubblica locale e centrale senza tener presente l'insieme di aziende che, a vario titolo, sorgono, su iniziativa dell'amministrazione pubblica, per soddisfare bisogni o interessi collettivi è riduttivo per la gestione razionale della pubblica amministrazione. Tale amministrazione razionale si esplica con la programmazione, insieme delle decisioni, sintetizzate nel bilancio preventivo, l'esecuzione, i cui risultati hanno rilevanza contabile, e il controllo, in cui le rilevazioni contabili di un dato periodo di esecuzione sono sintetizzate nel bilancio consuntivo e vengono analizzate anche in base al loro scostamento rispetto al bilancio preventivo redatto in fase di programmazione.

L'esigenza di amministrazione razionale per gli enti locali e, in generale, per tutta la pubblica amministrazione, non ha elementi di conoscenza se non viene esercitata in un'ottica allargata a tutto l'insieme di aziende che sono al servizio della collettività e sorgono per volontà pubblica. Amministrazione pubblica, insieme a società partecipate, aziende non profit (Fondazioni, Associazioni, ecc...), fanno parte di un gruppo con finalità omogenee, se viste nell'ottica del soddisfacimento del bisogno collettivo, seppur appartenenti a settori di attività diversi, a volte complementari.

Il gruppo "amministrazione pubblica" non ha per sua essenza, rappresentata dall'eterogeneità di membri (società per azioni, società a responsabilità limitata, fondazioni, associazioni, consorzi ecc...), una direzione unitaria unica in senso economico-aziendale, ma è una realtà di aggregazioni di imprese tipica del settore pubblico.

Il legislatore ha recentemente riconosciuto l'esistenza del gruppo "amministrazione pubblica" e ne ha stabilito lo strumento di rappresentazione contabile e di programmazione e controllo: il bilancio consolidato.

Il presente volume, frutto del contributo di numerosi esponenti del mondo ministeriale, accademico e professionale, che, a vario titolo e con differenti e complementari orientamenti dottrinali, hanno normato e studiato i meccanismi di redazione del bilancio consolidato per il gruppo amministrazione pubblica, intende fornire un contributo operativo a favore di professionisti, amministratori di enti locali, funzionari e dipendenti comunali, che saranno impegnati nella fase di sperimentazione della redazione del bilancio consolidato nel periodo 2013-2014, così come statuito dall'allegato 4 del DPCM 28 dicembre 2011.





CAPITOLO 1

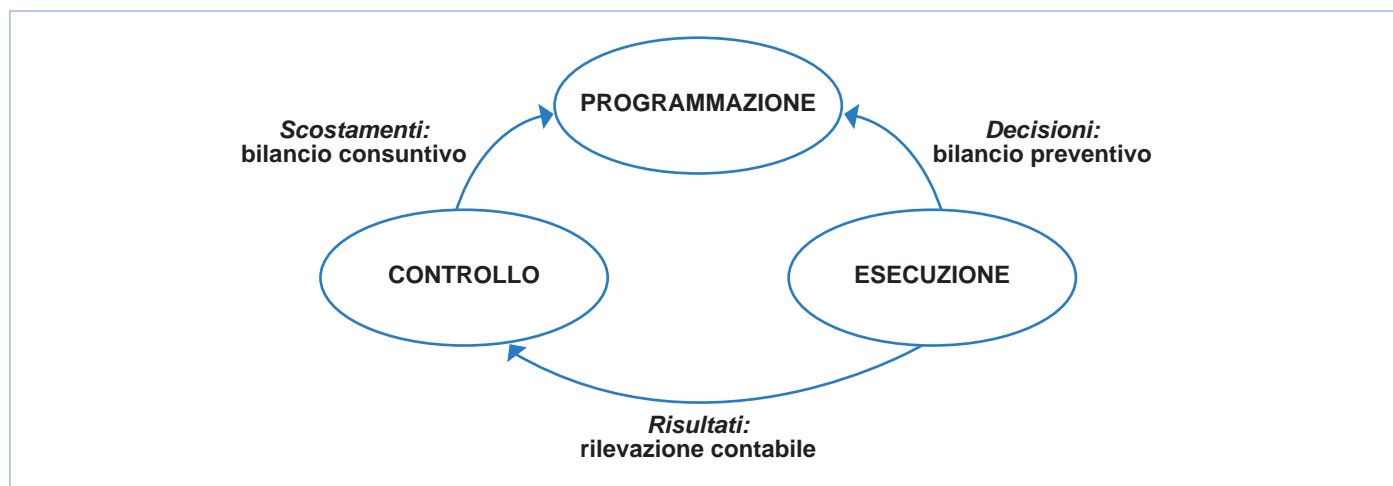
OBIETTIVI, STRUMENTI, METODOLOGIE E PROCEDURE AMMINISTRATIVE

di Luigi Puddu

1. IL SISTEMA DI AMMINISTRAZIONE RAZIONALE BASATA SUL BILANCIO

Per amministrazione razionale si intende quella basata su conoscenze relative alla gestione aziendale osservata simultaneamente sotto il profilo della sua distribuzione nello spazio (aspetto finanziario, patrimoniale ed economico) e nel tempo (previsione, esecuzione, consuntivo): le indicate conoscenze sono espresse in termini quantitativi, utilizzando come misura il metro monetario.

Tavola 1 - Principio dell'amministrazione razionale



Lo schema del sistema informativo per l'amministrazione razionale di un'azienda in cui il processo decisionale sia fondato sul bilancio è riportato nella Tav. II.

Tavola 2 - Amministrazione razionale e bilancio

Fasi della gestione		Programmazione	Esecuzione	Controllo
Aspetti della gestione				
Finanziario IMPIEGHI	FONTI	Preventivo finanziario	Rilevazioni di contabilità	Rendiconto finanziario
Patrimoniale ATTIVO	PASSIVO	Stato patrimoniale preventivo		Stato Patrimoniale consuntivo
Economico COSTI	RICAVI	Conto Economico preventivo		Conto Economico consuntivo
		Bilancio preventivo		Bilancio consuntivo





Il bilancio, composto dal prospetto finanziario, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, espone valori monetari distinti per sezioni contrapposte (Impieghi/fonti; Attivo/Passivo; Costi/Ricavi) e in quadratura, in modo che sia possibile, oltre che presidiare la correttezza delle rilevazioni, analizzare le singole voci componenti dei prospetti secondo la loro rilevanza o materialità, applicando il principio razionale che sono strategicamente più importanti le voci quantitativamente più rilevanti.

2. SISTEMI DI RILEVAZIONE E COMPETENZA FINANZIARIA, DI CASSA ED ECONOMICO/PATRIMONIALE

I sistemi di scrittura esprimono un complesso di rilevazioni volte a conseguire un'informazione definita per natura ed estensione temporale. La classificazione per natura consente di individuare, ad esempio, il sistema economico-patrimoniale con cui si determina il dato informativo del risultato economico d'esercizio e del collegato valore del patrimonio.

Un altro sistema definito per natura è quello finanziario che raccoglie le informazioni limitate nel loro oggetto o alle sole variazioni monetarie o a quelle dei movimenti finanziari di crediti e debiti.

I metodi di registrazione sono costituiti dalle procedure e dalle regole – di forma, ordine e collegamento – da seguire per la tenuta delle rilevazioni di conto. Le scritture sono in “partita doppia” quando le operazioni vengono rilevate in quadratura su due aspetti (esempio: numerario ed economico), in conti diversi per ciascuno aspetto, in modo simultaneo ed antitetico con equivalenza degli ammontari accreditati rispetto a quelli addebitati.

Le scritture semplici, invece, sono quelle tenute rilevando un solo aspetto, di norma quello finanziario, senza mai mantenere un bilanciamento di quadratura tra valori addebitati e accreditati.

Sistema di scritture	Finanziario	Economico-patrimoniale
Metodo di registrazione	Semplice	Doppio
Competenza	Finanziaria e di cassa	Economico-patrimoniale, finanziaria e di cassa

Sotto il profilo della *competenza* si possono individuare i seguenti aspetti di osservazione dei fatti amministrativi per confrontarli tra loro con riferimento ad un periodo temporale omogeneo (esempio un anno):

- a) competenza economico-patrimoniale;
- b) competenza finanziaria;
- c) competenza di cassa.

La *competenza economico-patrimoniale* è quella che consente di ragionare sui flussi finanziari e monetari per collegarli all'effettivo uso o consumo dei “fattori produttivi” sottostanti con riferimento ad un dato periodo temporale di esercizio. La competenza economico-patrimoniale è quella più completa che si possa acquisire perché essa non esclude, anzi ingloba e “rettifica” sia quella finanziaria sia quella monetaria ed, inoltre, dai risultati della competenza economico-patrimoniale è possibile risalire a quelli delle altre forme di competenza.

La *competenza finanziaria* si fonda sull'evidenza del momento temporale in cui si originano i flussi di crediti e debiti che saranno, quindi, riferibili ad un periodo amministrativo indipendentemente da altri ragionamenti circa l'uso e il consumo dei sottostanti fattori produttivi. La competenza finanziaria





comprende anche quella monetaria perché i crediti o i debiti sono all'origine dei successivi flussi di cassa, non comprende invece quella economica per la quale occorre impostare un ragionamento valutativo riferito ai sottostanti fattori produttivi.

La *competenza di cassa* imputa al periodo amministrativo gli incassi e i pagamenti che si manifestano nell'arco temporale che esso abbraccia: non importa *quando* sorge finanziariamente il credito o il debito, ma quando esso è materialmente incassato o pagato. Questa competenza è la più elementare, dà informazioni sulla liquidità, ma non ne fornisce né sotto il profilo economico-patrimoniale, né per quello finanziario.

Ai fini di una corretta e razionale amministrazione, tutti gli indicati aspetti di osservazione della competenza vanno presi in considerazione perché essi consentono un continuo controllo degli equilibri della gestione: economico-patrimoniale, finanziario e di liquidità.

3. UN SISTEMA “UNICO” DI RILEVAZIONE

Le rilevazioni hanno origine primigenia nel fatto che le operazioni avvengono con corrispettivo (“*rationem*”), sono misurate dal “denaro” e si identificano nel processo di scambio “denaro-merce”.

Tutti gli spostamenti di “denaro” sono seguiti dal sistema di rilevazione contabile per un problema di controllo della responsabilità dei fondi di cassa, crediti e debiti, e per questo possiamo affermare che il *principio originario* di osservazione dei fatti amministrativi è quello finanziario e, di conseguenza, la contabilità *in primis* esiste perché è “finanziaria”. Una parte dei flussi finanziari però è a fronte di scambi di fattori produttivi, diversi da denaro, ancorché misurati in termini monetari, che definiscono un *aspetto derivato di osservazione* o economico-patrimoniale con l'evidenza di proventi, oneri e variazioni di patrimonio.

La contabilità economico-patrimoniale si innesta su quella finanziaria con l'uso della rilevazione contabile in “partita doppia” per il controllo dei flussi informativi con una doppia e simultanea rilevazione:

- ▶ di tutte le variazioni numerarie (comprese quelle permutative di cassa, crediti e debiti) per il controllo finanziario;
- ▶ di tutti gli scambi da cui derivano effetti di natura “economico-patrimoniale”.

Questo sistema di rilevazione, per le sue caratteristiche, è definito “*sistema proprio*” di scritture, infatti in esso:

- ▶ la doppia rilevazione permette di osservare i fatti amministrativi per obiettivi diversi ma compatibili;
- ▶ i due aspetti di osservazione sono entrambi utili e sono legati da un nesso sostanziale di “causa-effetto”.

Seguendo questa impostazione metodologica, si perviene alla conclusione che il sistema di scritture della contabilità finanziaria non è concettualmente separato da quello della contabilità economico-patrimoniale e quindi i due sistemi contabili possono confluire in un “*unico*” sistema di rilevazione “finanziario ed economico-patrimoniale” che riporti i flussi informativi finanziari per i processi decisionali secondo il modello della amministrazione razionale basata su contabilità e bilancio.





L'integrazione dei due sistemi contabili può avvenire convenientemente attraverso rilevazioni contabili in "partita doppia" il che consente di mantenere una "costanza di quadratura" fra tutte le registrazioni. Per questo si avranno:

- ▶ rilevazioni "improprie" a partire dalla previsione con l'utilizzo di "conti d'ordine" per l'imputazione contabile del bilancio preventivo finanziario sino alle fasi dell'accertamento e dell'impegno;
- ▶ rilevazioni "proprie" per i momenti amministrativi dell'esecuzione e del controllo (fasi della liquidazione e del pagamento).

Le aziende pubbliche, nel tempo, sono passate da un sistema di rilevazione in contabilità finanziaria ad uno di tipo economico-patrimoniale con riferimento agli stessi principi civilistici che si applicano, più propriamente, alle aziende commerciali.

Il modello in precedenza esposto consente di considerare i citati sistemi di rilevazione (finanziario ed economico-patrimoniale) non come antagonisti ed alternativi, ma opportunamente e sistematicamente integrabili.

4. FONTI E IMPIEGHI NELLE DIVERSE REALTÀ AZIENDALI

Le aziende possono essere razionalmente studiate e classificate sotto molteplici punti di vista "e questa classificazione molteplice può farsi badando, e al vario fine delle aziende, e alla condizione varia del suddetto capace di diritto nel cui nome vengono esercitati i diritti e gli obblighi giuridici attinenti all'azienda e alla costituzione varia dell'organismo amministrativo rispetto ai suoi due organi massimi e, in fine, alla varia estensione del lavoro amministrativo"¹.

Una classificazione è quella che si fonda sul processo "fonti-impieghi" di accumulazione del capitale (o di produzione della ricchezza) con la distinzione classica delle aziende tre le "imprese", cioè "quelle per cui la ricchezza è oggetto e mezzo e scopo dell'amministrazione, quelle insomma che curano l'impiego di capitali alla riproduzione di ricchezza"; "tutte le altre", nelle quali "la ricchezza è solamente mezzo" e le "aziende composte". In particolare, le aziende nelle quali la ricchezza è solamente mezzo sono quelle definite come aziende di consumo nel cui ambito si individuano le aziende pubbliche e quelle *non profit*.

Partendo da tale classificazione concettuale, e utilizzando il medesimo parametro distintivo della "produzione della ricchezza" è possibile, con un'analitica articolazione per natura nelle "fonti" e degli "impieghi" del capitale, definire in modo più specifico le caratteristiche di alcune classi aziendali di secondo livello nelle quali si riflettono meccanismi amministrativi differenziati. L'accennata classificazione consente di mettere in evidenza quelle tipologie di "fonti" e di "impieghi" del capitale che sono presenti in tutte le aziende e ne rappresentano, quindi, il tratto comune.

Mentre le eventuali difformità sono quelle che danno l'identità propria di alcune aziende rispetto alle altre. Identità che, partendo dalla valutazione sostanziale e strutturale dei processi di "ricchezza", porta alla definizione di diverse forme giuridiche d'azienda.

¹ F. Besta, *La Ragioneria*, Vol. I, Rirea, Roma, 2008, pag. 30-31.





L'azienda pubblica si caratterizza per svolgere processi gestionali volti al soddisfacimento dei bisogni con obiettivi che non sono di accumulazione del capitale, ma della sua redistribuzione. I processi di accumulazione distribuzione del capitale fra i diversi tipi di aziende è sintetizzato nella tavola seguente.

Tavola 3 - Processi di accumulazione/distribuzione del capitale fra i diversi tipi di aziende

Imprese di produzione			Aziende di consumo	
Tipologie di aziende	Imprese	Imprese Cooperative	Aziende Pubbliche (Istituzioni)	Aziende Non Profit
Fonti/Impieghi				
a) fonti di accumulazione del capitale:				
1a) capitale sociale/fondo di dotazione	Sì (capitale sociale da mantenere integro attraverso l'accumulazione del reddito)	Sì (con limite massimo per socio e con voto capitario)	No	Sì (fondo di dotazione a utilizzare per gli scopi dell'ente)
2) ricavi di mercato	Sì	Sì	No	No/Sì
3a) tributi da potere impositivo	No	No	Sì	No
4a) contributi da terzi senza corrispettivo	Sì	Sì	Sì	Sì
5a) disinvestimenti patrimoniali	Sì	Sì	Sì	Sì
6) debiti	Sì	Sì	Sì	Sì
b) Impieghi del capitale:				
1b) remunerazione rimborso del capitale sociale/fondo di dotazione	Sì	Sì (con limiti e riserve indivisibili)	No	No
2-3-4b) costi di gestione	Sì	Sì (ristomi ai soci)	Sì	Sì
5b) investimenti patrimoniali	Sì	Sì	Sì	Sì
6b) rimborso debiti	Sì	Sì	Sì	Sì

L'accennata classificazione consente di mettere in evidenza quelle tipologie di "fonti" e di "impieghi" del capitale che sono presenti in tutte le aziende e ne rappresentano, quindi, il tratto comune. Mentre, le eventuali difformità sono quelle che danno l'identità propria di alcune aziende rispetto alle altre. Identità, che, partendo dalla valutazione sostanziale e strutturale dei processi di "ricchezza", porta in conclusione alla definizione delle diverse forme giuridiche d'azienda. In particolare, l'azienda pubblica si caratterizza per svolgere processi gestionali volti al soddisfacimento dei bisogni collettivi con obiettivi che non sono di accumulazione del capitale, ma della sua redistribuzione. In queste aziende istituzionali manca la fonte del capitale proprio e quella dei ricavi di mercato, mentre fonte peculiare è quella delle entrate tributarie.

5. AZIENDA PUBBLICA E PARTECIPAZIONI

In questo quadro l'azienda pubblica può operare direttamente o per il tramite di altre aziende, specializzate in alcune attività, che restano legate tra loro da rapporti interdipendenti di *governance*.

Tale profilo permette di individuare un sistema di "partecipazioni finanziarie" che possono assumere la natura di:





- ▶ partecipazioni con titoli partecipativi (es. azioni, quote);
- ▶ partecipazioni senza titoli partecipativi.

Con i titoli partecipativi l'azienda pubblica è titolare di un titolo di proprietà che mantiene un proprio valore di scambio e, quindi, costituisce una vera e propria attività patrimoniale. Sono tali, ad esempio, le partecipazioni dell'azienda pubblica in altre società per azioni che, tradizionalmente, sono quelle che svolgono attività di servizi pubblici (es: trasporti pubblici, energia, acqua, ecc...).

Le partecipazioni senza titoli partecipativi danno all'azienda pubblica una titolarità di *governance* (es.: nomina amministratori, sindaci e revisori, ecc...), ma non un diritto patrimoniale con valore di scambio o di eventuale liquidazione. Si tratta, a esempio, dei conferimenti eseguiti in conto patrimonio di dotazione in diversi soggetti quali, a esempio, associazioni, fondazioni, comitati e consorzi. In questo caso, tali partecipazioni, ancorché prive di valore economico in senso stretto, in quanto è assente il "valore di scambio", possono considerarsi ugualmente investimenti di natura finanziaria, da classificarsi fra le attività di stato patrimoniale. Ciò è possibile se ci si riferisce ad un concetto più ampio di valore economico, attribuendo così valore all'uso sia giuridico sia strumentale di tali partecipazioni che si riflette:

- ▶ "uso giuridico" nell'esercizio del potere di governo e di controllo attraverso la nomina dei soggetti di riferimento per la *governance* dell'azienda partecipata (es. amministratori, sindaci, ecc.). Questo rapporto, inoltre, giustifica l'erogazione di ulteriori contributi in conto esercizio necessari per finanziare la gestione dell'azienda partecipata (es.: associazione, fondazione, ecc...);
- ▶ "uso strumentale" per un'attività che mantiene obiettivi di soddisfazione di bisogni pubblici (es. cultura, sport, ecc...), ma viene fatta svolgere da aziende specializzate e terze rispetto all'azienda pubblica.

La partecipazione al fondo di dotazione senza titoli partecipativi possiede sia la caratteristica di "rapporto giuridico" sia quella di essere "suscettibile di valutazione": caratteri richiesti dall'art. 230, co. 2, TUEL² per definire il patrimonio degli enti locali. Del resto, nel bilancio dell'azienda pubblica vi è un altro caso di attività patrimoniale, priva di "valore di scambio", rappresentato dai "beni del demanio", che sono inclusi nello stato attivo del patrimonio (art. 230, co. 3), con una contemporanea iscrizione nel patrimonio netto di una riserva indisponibile, denominata "netto da beni demaniali".

Se ne può dedurre, per analogia, che anche le partecipazioni al fondo di dotazione senza titoli partecipativi possono trovare corretta rappresentazione sia nell'attivo, tra le immobilizzazioni finanziarie sia come un "di cui" del patrimonio netto come riserva indisponibile. Questa considerazione è importante ai fini della redazione del bilancio consolidato del gruppo pubblico, la cui area di consolidamento vede la presenza, oltre di società partecipate (es. S.p.a.) di numerosi altri soggetti (associazioni, fondazioni, ecc...), per i quali la valorizzazione nello stato patrimoniale dell'azienda pubblica (es. Comune) della "partecipazione al fondo di dotazione" condiziona e rende possibile lo sviluppo tecnico delle operazioni di consolidamento.

² In particolare, il comma 2 dell'art. 230 del TUEL, definisce il patrimonio degli enti locali come il: "(...) complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente suscettibili di valutazione e attraverso la cui rappresentazione contabile e il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale".





6. DEFINIZIONE DI GRUPPO AZIENDALE

Nella dottrina, molti studiosi hanno sviluppato il tema del gruppo aziendale e, in particolare, in questa ricerca si fa riferimento a Giovanni Ferrero che definisce il gruppo aziendale come “un gruppo di aziende che si presentano come unità economiche nelle quali l’insieme delle società partecipante è amministrato su basi uniformi (o “direzione unica”), in funzione dell’interesse del gruppo unitariamente inteso”³.

Gli interessi che convergono nel gruppo (interesse di gruppo, interesse della capogruppo, interesse del capitale di comando, interesse delle minoranze, interesse dei conferenti capitale di prestito, interesse dei lavoratori, dei clienti, dei fornitori, delle amministrazioni pubbliche)⁴ devono tutti essere considerati e tutelati.

Il gruppo economico è un’azienda che si compone di unità connesse da relazioni di complementarietà economica e tecnica, ossia le unità svolgono attività complementari, integrate ed omogenee.

I gruppi aziendali si presentano come unità economiche nelle quali l’insieme delle società partecipanti è amministrato su basi uniformi in funzione dell’interesse del gruppo unitariamente inteso. In sostanza, nel gruppo aziendale inteso in senso economico devono esistere rapporti di dipendenza, originati dalla presenza di un soggetto controllante che assicuri alle diverse aziende controllate una unitaria condotta economica⁵. Secondo la definizione più restrittiva, il gruppo è un aggregato fra più aziende dotate di autonomia giuridica, ma soggette al controllo economico, mediante partecipazioni al capitale, da parte di un unico soggetto che governa lo stesso secondo un indirizzo gestionale unitario. La dipendenza economica delle unità del gruppo dal soggetto economico presuppone, quindi:

- ▶ un soggetto economico unitario;
- ▶ una direzione e gestione unitaria;
- ▶ un’attività di coordinamento di tutte le unità del gruppo;
- ▶ finalità particolari delle unità subordinate rispetto alle finalità comuni del gruppo.

Il *soggetto economico unitario* è necessario per influenzare in maniera decisiva la politica di gestione delle singole partecipate attraverso l’espressione di un’unica volontà economica ispirata, per l’appunto, a una visione complessiva di gruppo che va oltre gli interessi della specifica combinazione produttiva. Nella dottrina economico-aziendale italiana esistono sostanzialmente due diverse definizioni di soggetto economico: una, molto ideale, per la quale il soggetto economico è rappresentato da coloro nell’interesse dei quali viene svolta l’attività aziendale (C. Masini). Secondo una visione fondata sull’analisi della *governance*, invece, esso è costituito dai soggetti in cui si concentra il “potere volitivo” e che, di conseguenza, dominano i massimi organi di governo aziendale (G. Ferrero)⁶.

³ G. Ferrero. “Le determinazioni quantitative d’azienda”, Giuffrè, Milano 1967.

⁴ Per Carlo Masini “quando più combinazioni economiche di produzione o composte pertinenti a soggetti giuridici diversi sono istituite e rette per un unitario soggetto economico si ha il gruppo economico”, tratto da Masini C. “Lavoro e Risparmio”, Utet, Torino, 1979, pag. 567. Secondo Gino Zappa “Il gruppo è un istituto economico destinato a perdurare che, per il soddisfacimento dei bisogni umani, ordina e svolge in continua coordinazione la produzione o il procacciamento e il consumo della ricchezza”, tratto da Zappa G. “Le produzioni nell’economia delle imprese”, Giuffrè, Milano, 1956, pag. 175.

⁵ Cfr. P. Pisoni, “Il bilancio consolidato”, Giuffrè, Milano, 1995, pp. 15-18.

⁶ Giovanni Ferrero definisce soggetto economico: “il soggetto costituito da una persona fisica o da una pluralità di persone fisiche le quali di fatto detengono e esercitano il supremo potere volitivo e le connesse prerogative e facoltà di decisione nell’ambito del “management”, subordinatamente soltanto a vincoli di legge e ad altri vincoli ambientali che possono variamente delimitare il potere nel governo economico dell’impresa”, tratto da G. Ferrero “Economia e management”, Giuffrè, Milano, 1987, pag. 41.





In sostanza, il soggetto economico coincide con quello dell'azienda dominante, in quanto esercita la propria influenza anche sulle decisioni delle controllate: esso può essere rappresentato dalla "società madre" (soggetto economico immediato) o dal soggetto economico della "società madre" (soggetto economico mediato).

Il gruppo pubblico locale non sempre è caratterizzato da una condotta unitaria: esistono, infatti, diversi livelli di rapporti tra l'istituzione pubblica (che è rappresentata, a esempio, da: sindaco, giunta, assessori delegati) e il soggetto partecipato. Sono, a esempio, indicatori di esistenza di rapporto di dipendenza tra soggetto pubblico controllante e controllate alcune situazioni formali e organizzative:

- ▶ gestione accentrata dei flussi di tesoreria o di altre funzioni strategiche;
- ▶ presenza di deleghe dagli amministratori delle controllate a favore della controllante;
- ▶ unico piano dei conti e omogeneità nei criteri di valutazione.

Perciò, se il soggetto partecipato è "allineato" alle direttive dell'azienda pubblica controllante, allora si può definire il gruppo pubblico locale in senso economico-aziendale. In questo caso, il bilancio consolidato risulta uno strumento di informazione e controllo. D'altro canto, se il soggetto partecipato non è allineato alle direttive dell'azienda pubblica controllante, non si tratta di un gruppo in senso economico-aziendale, ma di gruppo per le valutazioni informative economiche, finanziarie e patrimoniali. In questo caso, il bilancio consolidato assume il ruolo di strumento di informazione contabile, a esempio, sul valore dell'indebitamento, sui flussi di tesoreria, sugli investimenti effettuati e il loro andamento.





CAPITOLO 2

LA CONTABILITÀ FINANZIARIA E FINALITÀ¹

di Giacomo Büchi e Alessandra Indelicato

1. LE FINALITÀ E CARATTERI FONDAMENTALI DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA

I sistemi decisionali delle aziende pubbliche, che, a differenza di quelle di produzione non sono orientate allo scambio di mercato, risentono dell'esercizio di poteri sovraindotti. Il carattere di obbligatorietà per gli organi attuativi per cui operano, porta ad effettuare scelte economiche che si riflettono su obiettivi, logiche economiche-gestionali e utilizzo di sistemi contabili differenti rispetto alle aziende di produzione.

Le rilevazioni contabili delle aziende pubbliche hanno lo scopo di mettere in evidenza l'aspetto finanziario della gestione, trascurando quello economico, dando corpo ad un documento programmatico preventivo (bilancio preventivo) attraverso il quale si delinea il quadro organico e complessivo dell'attività che l'azienda si propone di svolgere e che risulta il punto di partenza di tutta l'attività gestionale dell'azienda stessa.

Indipendentemente dalla tipologia di azienda i *sistemi* di scrittura sono atti a rilevare informazioni che possono essere definite sia per *natura* che per estensione *temporale*. La classificazione per natura li distingue in relazione all'oggetto informativo rilevato: il *sistema del reddito* ha come obiettivo la rilevazione del risultato economico d'esercizio e del capitale e raccoglie informazioni sia sotto l'aspetto finanziario che economico, il *sistema finanziario* raccoglie le informazioni limitate alle sole variazioni monetarie o movimenti finanziari di crediti e debiti^{2, 3}. Dal punto di vista dell'estensione temporale invece le scritture possono rilevare previsioni oppure i risultati conseguiti.

Poiché le aziende pubbliche sono amministrate in base ad un bilancio di previsione di competenza e di cassa⁴, adottano, teoricamente, un sistema finanziario che si basa su rilevazioni preventive, che recentemente è stato modificato con un affiancamento di contabilità economico patrimoniale.

Lo scopo fondamentale della contabilità finanziaria è quello di regolare giuridicamente i rapporti finanziari tra le amministrazioni ed i terzi, al fine di garantire il rispetto della legalità attraverso un'autorizzazione formale a spendere⁵ rilevando i valori finanziari espressi dalle entrate e dalle uscite di un'azienda pubblica, ed il valore aggiunto e punto di partenza della contabilità finanziaria risiede nel carattere autorizzatorio. Il sistema è caratterizzato da una rilevazione di valori che rispecchiano un andamento temporale che parte dal preventivo, passa dalla gestione e arriva al consuntivo. La contabilità finanziaria alloca le risorse ex-ante attraverso il coinvolgimento dei vari organi politici deliberanti e tecnici generando un bilancio preventivo. Il bilancio preventivo così predisposto, discusso ed approvato diviene uno strumento autorizzativo all'utilizzo delle stesse.

¹ I paragrafi dall'1 all'11 sono stati redatti da Alessandra Indelicato, mentre sono a cura di Giacomo Büchi i paragrafi dal 12 al 15.

² "Specialmente nelle pubbliche aziende di erogazione si possono avere sistemi parziali aventi per oggetto le sole scritture di cassa o le scritture di cassa e le scritture dei crediti e dei debiti a breve scadenza. Questi ultimi sistemi sono anche denominati sistemi finanziari", G. Zappa, L. Azzini, O. Cudini, Ragioneria generale, Milano, Giuffrè, 1949, pag. 235.

³ L. Puddu, "Ragioneria Pubblica", Giuffrè, 2001, pag. 25.

⁴ Nel bilancio di competenza e il fulcro del sistema è legato al momento della decisione e fonda la sua base su un'obbligazione giuridicamente rilevante (un contratto, una gara, una norma, ...). Si tratta di una competenza di tipo finanziario, non economica. Nel bilancio di cassa fulcro del sistema sono degli effettivi movimenti monetari in entrata e in uscita (a tal riguardo si faccia riferimento al paragrafo 6 del presente capitolo).

⁵ Manuale dei principi e regole contabili - mef - marzo 2008.





La contabilità finanziaria è caratterizzata quindi dalla rilevazione degli aspetti autorizzativi della gestione e dei connessi flussi finanziari. Il bilancio preventivo redatto accoglie i valori delle entrate e delle uscite la cui realizzazione si prevede avverrà nel corso dell'anno a venire, diventando lo strumento con il quale viene programmata l'attività futura dell'azienda pubblica attraverso la determinazione di valori massimi di spesa, in funzione alle entrate ritenute razionalmente realizzabili⁶. Gli organi politici ed amministrativi sono demandati a valutare la modalità di spesa nel rispetto di un equilibrio economico finanziario che determina che le stesse non possano superare le entrate e tutte le movimentazioni finanziarie (di entrata o di uscita) sono subordinate alla certificazione della reale disponibilità delle risorse attraverso atti giuridici amministrativi. In questo modo, attraverso la contabilità finanziaria e lo strumento del bilancio preventivo si soddisfano le necessità di controllo della spesa e del mantenimento delle programmazioni della gestione. La contabilità finanziaria permette cioè di verificare che entrate e spese si siano realizzate nel rispetto delle autorizzazioni ed entro i limiti definiti con il bilancio di previsione attraverso un rigido percorso giuridico-amministrativo. Contabilità finanziaria che ha come scopo il controllo preventivo, concomitante e consuntivo della gestione delle risorse finanziarie dell'ente.

2. LE FASI DI PROGRAMMAZIONE GESTIONE E RENDICONTAZIONE E I RISPETTIVI DOCUMENTI CONTABILI

Come già precedentemente accennato, la contabilità finanziaria rileva informazione atte a garantire un controllo **preventivo, concomitante e consuntivo** sul corretto utilizzo delle risorse e sul rispetto dei vincoli formulati in sede di previsione (logica autorizzatoria) oltre a garantire il mantenimento di condizioni di equilibrio finanziario (pareggio di bilancio). A tal riguardo è possibile distinguere tre distinte fasi che rispecchiano le logiche dell'amministrazione razionale dell'azienda e che danno origine a vari documenti: la fase di programmazione, di gestione e di rendicontazione.

La fase di **programmazione** risulta alla base della contabilizzazione dei fatti amministrativi aziendali pubblici. In particolare, la rilevazione preventiva ha il compito di trasporre gli indirizzi degli organi politici in previsioni di spesa ed entrata mantenendo saldo il vincolo di equilibrio di bilancio; la fase di programmazione si contraddistingue per il carattere autorizzatorio in quanto determina i limiti agli impegni di spesa per l'esercizio successivo (art. 164, TUEL).

La fase di **gestione** è caratterizzata dalla rilevazione contabile dei fatti amministrativi (la cosiddetta "gestione del bilancio"), rilevazione che risulta normata e strettamente vincolata dall'iter da seguirsi per il pagamento delle spese e la riscossione delle entrate (fasi dell'entrata e della spesa). La rigidità delle fasi per la rilevazione delle entrate e delle spese permette una duplice verifica: da una parte che entrate e spese siano acquisite/erogate entro i limiti definiti nell'ambito della fase previsionale (da non dimenticare che, nelle logiche della contabilità finanziaria, la fase di gestione risulta come attuazione di decisioni assunte nella fase di previsione) mettendo in rilievo il carattere autorizzatorio, dall'altra che le loro movimentazioni permettano il conseguimento dell'equilibrio finanziario a cui il bilancio deve sottostare.

⁶ A. Zangrandi, L. Lodetti *Bilancio, programmazione e controllo negli enti pubblici locali*, Otto, 1999 Milano.





La **rendicontazione** ha la finalità di rappresentare i risultati della gestione; si tratta di una rilevazione consuntiva che mette a sistema i risultati ottenuti durante la fase di gestione e ne permette il confronto con le indicazioni derivanti dalla fase preventiva ottenendo quindi un riscontro *ex-post* del rispetto della previsione e dell'*iter* previsto per l'erogazione della spesa e l'acquisizione dell'entrata oltre che dell'esistenza delle condizioni di equilibrio gestionale attraverso la determinazione di appositi risultati finanziari riferiti sia alle operazioni dell'esercizio (competenza) che alle operazioni relative ad esercizi precedenti (residui).

Ognuna di queste fasi è corredata da documenti che possono essere raggruppati come segue, affiancati da documenti informativi di contabilità economico-patrimoniale (D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 e D.Lgs. 30/06/2011, n. 118):

Tavola 1 - Le fasi della contabilità finanziaria e i rispettivi documenti

FASE DI PROGRAMMAZIONE	FASE DI GESTIONE	FASE DI RENDICONTAZIONE
Bilancio di previsione annuale Bilancio pluriennale Relazione previsionale e programmatica Piano esecutivo di gestione Piano delle opere	Fatti amministrativi Variazioni di bilancio Delibera di assestamento	Rendiconto, che si compone di: - Conto del bilancio - Conto economico - Conto del patrimonio

Il bilancio di previsione finanziario annuale e quello finanziario pluriennale hanno carattere autorizzativo. Il secondo è almeno triennale e deve essere aggiornato annualmente in sede di approvazione del bilancio di previsione. L'approvazione di quest'ultimo (e il *budget* economico che deve essere redatto in relazione all'affiancamento della contabilità economico-patrimoniale a fini informativi secondo il nuovi decreti legislativi in materia di contabilità pubblica del 31/05/2011, n. 91 e del D.Lgs. 30/06/2011, n. 118) deve essere approvato entro il 31 dicembre dell'anno precedente. L'approvazione del rendiconto (e del bilancio d'esercizio redatto secondo la contabilità economico-patrimoniale) deve avvenire entro il 30 aprile dell'anno successivo. L'eventuale redazione del bilancio consolidato (proposto dai D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 e D.Lgs. 30/06/2011, n. 118) deve avvenire entro il 30 giugno dell'anno successivo. Gli enti debbono adottare schemi di bilancio comuni e di metodologie contabili omogenee per la costruzione di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferibili ai propri programmi del bilancio.

3. I METODI DI RILEVAZIONE DELLA CONTABILITÀ FINANZIARIA

Per rilevare le informazioni nella fase della gestione viene utilizzato uno specifico metodo contabile. La rilevazione o "gestione del bilancio" avviene attraverso il metodo della partita semplice attraverso l'utilizzo di singoli conti. Il conto è lo strumento che viene adoperato al fine di rilevare i fatti amministrativi che caratterizzano l'attività aziendale e accolgono i valori quantitativi riferiti ad un determinato oggetto. Le rilevazioni vengano effettuate seguendo un criterio sistematico in base al loro oggetto e durante la fase gestionale sono accolte nei libri mastro e giornale che si movimentano nelle varie fasi delle entrate e delle spese. Oggetto della rilevazione sono aspetti finanziari (crediti e debiti) e monetari (entrate ed uscite), non i correlati aspetti economico-patrimoniali. La contabilità finanziaria si fonda sulla rilevazione di un solo valore di natura finanziaria attraverso scritture semplici che permettono di identificare la natura della decisione e seguirne l'evoluzione nelle varie fasi in cui la decisione si sviluppa e produce i suoi effetti (fasi di entrata e spesa); i valori finali ottenuti confluiscono nelle sintesi d'esercizio senza rettifiche o integrazioni andando a essere sistematizzate nel rendiconto.





Secondo le disposizioni dei D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 e del D.Lgs. 30/06/2011, n. 118, ogni atto di gestione genera una transazione elementare a cui viene attribuita una codifica al fine di consentire la tracciabilità delle stese e la movimentazione di un piano dei conti integrato. La codifica è univoca per tutti gli enti e si basa su un piano dei conti comune permettendo al contempo il monitoraggio dei conti pubblici e l'eventuale consolidamento dei bilanci oltre a consentire un raccordo tra i conti delle singole amministrazioni e il Sistema europeo dei conti nazionali.

4. LE FASI DELL'ENTRATA E DELLA SPESA E LA LORO CLASSIFICAZIONE

Attraverso la contabilità finanziaria si individuano per la gestione del bilancio molteplici "fasi" consecutive che vincolano la movimentazione delle entrate e le spese. Sia per le entrate che per le spese è possibile distinguere tra fasi finanziarie e fasi monetarie. Rientrano nelle fasi finanziarie rispettivamente per le Entrate la previsione e l'accertamento e per le spese la previsione, l'impegno e la liquidazione. Sono fasi monetarie per l'entrate la riscossione e il versamento e per la spesa l'ordinazione e il pagamento.

Tavola 2 - Le fasi dell'Entrate e delle spese

Entrata	Spese
Fasi finanziarie Previsione Accertamento (o liquidazione)	Fasi finanziarie Impegno Liquidazione
Fasi monetarie Riscossione Versamento	Fasi monetarie Ordinazione/Pagamento

Fonte: C.Rainero, a cura di L.Puddu, "Lezioni di ragioneria pubblica", Giuffrè 2005, pag. 65.

La variabile flusso entrata vincola, nella previsione, la variabile flusso spesa, in quanto la spesa prevista non può eccedere le entrate previste. Se l'entrata rappresenta la fonte da cui dipende la spesa, ed è quindi alla base della previsione di spesa, quest'ultima rappresenta invece il flusso finanziario che l'azienda prevede di utilizzare per raggiungere i propri scopi.

Dal lato della spesa ciascuna fase rappresenta il limite massimo per tutte le fasi successive. Così come impegno di spesa non può superare la previsione della spesa stessa, anche il pagamento della spesa non può superare l'ammontare precedentemente impegnato e liquidato.

Le fasi dell'entrata

Le fasi di concretizzazione dell'entrata sono:

- ▶ previsione;
- ▶ accertamento;
- ▶ riscossione;
- ▶ versamento.

Attraverso la predisposizione del bilancio preventivo vengono effettuate le previsioni di entrata che risultano cronologicamente la base di partenza dell'esecuzione delle entrate. La previsione





risulta dunque una fase preliminare attraverso la quale viene definito il flusso delle fonti finanziarie che si prevedono per il successivo esercizio. L'iscrizione delle previsioni di entrata in bilancio hanno carattere autorizzativo per poter effettuare i futuri accertamenti e incassi.

La fase della previsione viene seguita da quella dell'*accertamento* attraverso la quale si ha la liquidazione del credito. L'accertamento risulta vincolato dalla presenza dei seguenti elementi:

- ▶ verifica la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico;
- ▶ individuazione il debitore;
- ▶ determinazione dell'importo da incassare e relativa scadenza.

A seconda della natura degli stanziamenti di entrata si possono avere differenti forme di accertamento. Qui di seguito se ne riportano le principali:

Tavola 3 - Forme di accertamento per tipologia di entrata (Art. 179, TUEL)

Forme di accertamento	Tipologia di entrata
Ruolo o altre forme stabilite per legge	Entrate Tributarie
Acquisizione diretta	Entrate patrimoniali
Liste di carico	Entrate da i servizi a carattere produttivo Tariffe o contributi dell'utenza
In corrispondenza dell'assunzione dell'impegno	Entrate compensative delle spese
Contratti, provvedimenti giudiziari o atti amministrativi specifici	Altre entrate

Rientrano tra le fasi monetarie sia la fase della *riscossione* che quella del *versamento*. La prima è propedeutica alla seconda determinando una stretta sequenzialità tra le stesse. Il materiale incasso del credito avviene attraverso la fase della *riscossione* attraverso la figura del tesoriere o dell'incaricato della riscossione. Attraverso il *versamento* le somme riscosse vengono poi versate nelle casse dell'ente. Nel caso in cui la procedura di incasso venga fatta direttamente dal tesoriere, riscossione e versamento coincidono.

Per poter procedere all'incasso è necessaria l'autorizzazione dell'azienda attraverso l'emissione di una *reversale d'incasso* che deve riportare, tra gli altri, l'indicazione del debitore, l'ammontare della somma da riscuotere, la causale della riscossione e gli eventuali vincoli di destinazione delle somme. Indipendentemente dalla modalità di accertamento dell'entrata, l'emissione della *reversale d'incasso* da parte dell'amministrazione pubblica è obbligatoria.

Le fasi della spesa

Le fasi di concretizzazione la spesa sono:

- ▶ previsione;
- ▶ impegno;
- ▶ liquidazione;
- ▶ ordinazione;
- ▶ pagamento.





La fase preliminare, che coincide con la predisposizione del bilancio preventivo, è la *previsione*, attraverso la quale vengono definiti gli impieghi finanziari relativi al futuro periodo amministrativo. La fase di previsione è connotata da una forte natura autorizzatoria in quanto gli stanziamenti del bilancio di previsione risultano il vincolo ed il tetto massimo oltre il quale non è possibile effettuare spese nell'anno successivo. La previsione è seguita, in ordine cronologico dalla fase dell'*impegno* che esprime la volontà di esecuzione della spesa da parte dell'azienda. Si tratta di un atto unilaterale dell'azienda attraverso il quale si vincola contabilmente la somma necessaria per l'effettuazione della spesa. L'impegno di spesa rispecchia unicamente una volontà di spesa per un dato servizio, ma non è legato ad uno specifico debito nei confronti dei terzi, in quanto la concretizzazione dell'acquisto della prestazione non è ancora avvenuta. L'ammontare dell'impegno di spesa è vincolato alla spesa prevista in quanto non può superare l'importo indicato sul bilancio di previsione. In relazione alla natura della spesa, può essere assunto con modalità diverse. Si può infatti distinguere tra:

- ▶ impegni già costituiti col bilancio;
- ▶ impegni già costituiti con le entrate;
- ▶ impegni pluriennali;
- ▶ altri impegni.

Sia per gli *impegni già costituiti col bilancio* che per gli *impegni già costituiti con le entrate* non è richiesta una formale deliberazione in quanto l'impegno è automatico con l'approvazione del bilancio preventivo per i primi e con l'atto di accertamento di alcune entrate per i secondi. Rientrano negli *impegni già costituiti col bilancio*:

- ▶ le spese del personale;
- ▶ le rate di ammortamento mutui e prestiti, interessi di preammortamento, ulteriori oneri accessori;
- ▶ spese dovute nell'esercizio in base a contratti o per disposizioni di legge (es. spese telefoniche, di elettricità, affitti passivi, ecc...).

Sono invece impegni già costituiti con le entrate:

- ▶ le spese in conto capitale;
- ▶ le spese correnti di investimento finanziate con entrate a destinazione vincolata.

Per quello che concerne le *spese in conto capitale*, l'impegno automatico avviene con l'accertamento dell'entrata nel caso in cui suddette spese siano finanziate con:

- ▶ assunzione di mutui a specifica destinazione;
- ▶ quota dell'avanzo di amministrazione;
- ▶ l'emissione di prestiti obbligazionari;
- ▶ entrate proprie.





In questi casi l'ammontare impegnato coincide all'ammontare accertato della corrispondente entrata.

Nel caso in cui gli impegni vengano assunti per più anni consecutivi, si parla di *impegni pluriennali*. Le spese impegnate su periodi temporali che esulano l'anno, sono normalmente quelle relative a servizi per la comunità di riferimento che l'azienda deve assicurare con continuità nel tempo. L'impegno pluriennale può essere incluso temporalmente nella programmazione pluriennale dell'azienda (all'interno del bilancio pluriennale) e estendersi temporalmente oltre la programmazione pluriennale. Nel primo caso l'impegno viene assunto per ogni anno nei limiti delle previsioni comprese in ciascun anno del bilancio pluriennale. Nel secondo caso è necessario tenere da conto, nella formazione delle previsioni pluriennali, degli impegni relativi al periodo residuale.

Gli *altri impegni* risultano una voce residuale che accoglie tutte le casistiche di impegno di spesa che non siano ricomprese tra le tipologie precedentemente descritte. Per esse l'impegno deve essere assunto in base ad una formale deliberazione.

La fase degli impegni è seguita dalla fase di *liquidazione*. La terza fase è subordinata ai vincoli di spesa imposti dalla fase antecedente dell'impegno e la presenza di apposita documentazione comprovante l'esistenza del debito e del relativo ammontare. Attraverso questa fase si individua il creditore, l'importo da pagare e la scadenza del pagamento. A seconda della tipologia di spesa da liquidare, varia il documento giustificativo comprovante il debito:

- ▶ *per le forniture*: fatture, documenti di trasporto, ecc...;
- ▶ *per le costruzioni di opere*: verbali di consegna, verbali di collaudo, fatture di stato avanzamento lavori, ecc...;
- ▶ *per l'acquisto di beni immobili e per gli affitti*: contratti di acquisto o di locazione, ecc...;
- ▶ *per le prestazioni di lavoro dipendente*: certificati di servizio, buste paga, ecc....

La liquidazione compete all'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa. Il responsabile del servizio proponente deve sottoscrivere *l'atto di liquidazione*, con tutti i relativi documenti giustificativi, e trasmetterlo al servizio finanziario che effettuerà i dovuti controlli amministrativi, contabili e fiscali⁷.

La disposizione di pagare la somma liquidata al tesoriere viene effettuata attraverso la fase *dell'ordinazione* e comporta l'emissione del *mandato di pagamento*. Il documento deve essere sottoscritto dal dipendente che l'azienda ha individuato nel regolamento di contabilità. Il mandato di pagamento deve contenere almeno i seguenti elementi:

- ▶ numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
- ▶ data di emissione;
- ▶ intervento o il capitolo per i servizi per conto di terzi sul quale la spesa è assegnata e la relativa disponibilità distintamente per competenza o residui;
- ▶ codifica;
- ▶ indicazione del creditore e, se di tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché, ove richiesto, il relativo codice fiscale o la partita IVA;

⁷ C. Rainero, A cura di L. Puddu, "Lezioni di ragioneria pubblica", Giuffrè 2005, pag. 70.





- ▶ ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
- ▶ causale e gli estremi dell'atto esecutivo, che legittima l'erogazione della spesa;
- ▶ eventuali modalità di pagamento agevolate se richieste dal creditore;
- ▶ rispetto degli eventuali vincoli di destinazione⁸.

Il processo di spesa si conclude con la fase conclusiva del *pagamento* con il quale il tesoriere paga la somma dovuta al creditore.

5. LA STRUTTURA DELLE ENTRATE E DELLE SPESE

Nella contabilità pubblica, attraverso l'approvazione del bilancio di previsione, vengono definiti due distinti vincoli rappresentati il primo dalla scelta relativa alla natura e provenienza delle entrate, e dall'altra viene posto un vincolo *ex ante* alla natura e alla destinazione delle spese che l'azienda pubblica potrà effettuare nel futuro esercizio. A seguire ci si riferisce in particolare alla struttura delle entrate e delle spese degli enti locali, i cui principi risultano comunque validi anche per le altre tipologie di aziende pubbliche. Il sistema di rilevazione finanziario mette in rilievo la funzione autorizzativa che lo contraddistingue, regolando i rapporti tra i vari attori (politici e aziendali) *ex ante* determinandone la rilevanza giuridica esterna. Per questi motivi il bilancio di previsione diventa per l'azienda il documento contabile fondamentale. La fase previsionale risulta quindi non solo un processo decisionale interno ma assume rilevanza per l'esterno in quanto rappresenta la sintesi dei flussi della gestione futura dell'ente⁹ e stabilisce in modo vincolante l'allocazione delle risorse.

Tavola 4 - Entrate e Spese

ENTRATA	COMPETENZA	SPESA	COMPETENZA
Descrizione	Euro	Descrizione	Euro
TITOLO I - entrate tributarie		TITOLO I - spese correnti	
TITOLO II - entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello stato, della regione e di altri enti pubblici, anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione		TITOLO II - spese in conto capitale	
TITOLO III - entrate extra tributarie			
TITOLO IV - entrate derivanti da alienazioni da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti			
Totale entrate finali		Totale spese finali	
TITOLO V - entrate derivanti da accensioni di prestiti		TITOLO III - spese per rimborso di prestiti	
TITOLO VI - entrate derivanti da servizi per conto di terzi		TITOLO IV - spese per servizi per conto terzi	
Totale		Totale	
Avanzo di amministrazione		Disavanzo di amministrazione	
Totale complessivo entrate		Totale complessivo spese	

⁸ C. Rainero, a cura di L. Puddu, "Lezioni di ragioneria pubblica", Giuffrè 2005, pag. 70.

⁹ L. Puddu, "Ragioneria Pubblica", Giuffrè, 2001, pag. 66.



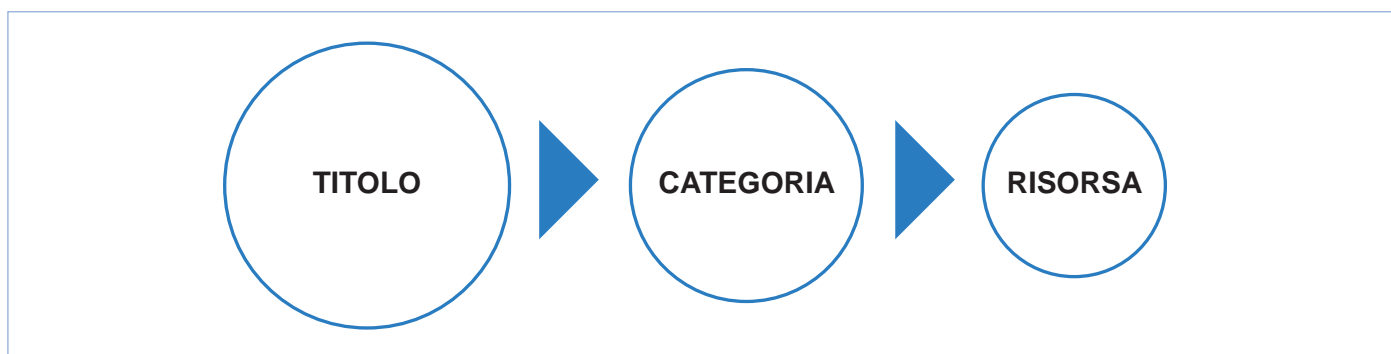


La redazione del bilancio annuale di previsione segue una struttura-tipo uniforme ed obbligatoria. All'interno del bilancio si distingue tra entrate e spese. La parte dell'*entrata* è ordinata in titoli, categorie e risorse. I primi identificano la fonte di provenienza e la natura, le seconde¹⁰ la tipologia dell'entrata e le terze lo specifico oggetto dell'entrata e quindi i singoli mezzi finanziari e sono di libera definizione da parte delle aziende.

Per quel che concerne le risorse, per esse deve essere indicato¹¹:

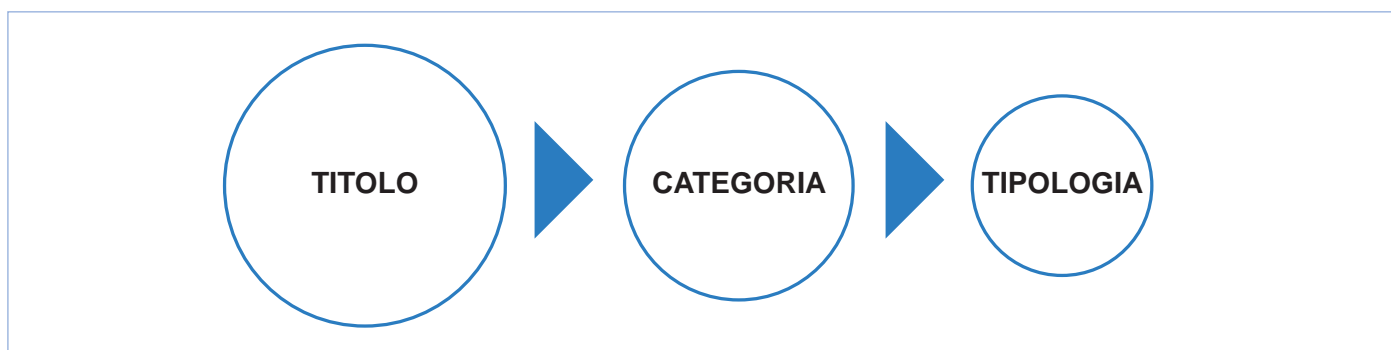
- ▶ l'ammontare degli accertamenti, dunque le entrate che risultano dall'ultimo rendiconto approvato;
- ▶ la previsione aggiornata degli accertamenti relativi all'esercizio in corso;
- ▶ l'ammontare delle entrate che si prevede di accertare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Tavola 5 - Struttura delle entrate



Secondo i nuovi D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 e del 30/06/2011, n. 118, la parte dell'*entrata* è classificata in titoli, categorie e tipologie. I primi identificano la fonte di provenienza, le seconde¹² la natura dell'entrata nell'ambito di ciascuna fonte e le terze lo specifico oggetto dell'entrata nell'ambito della categoria di appartenenza e quindi i singoli mezzi finanziari e sono di libera definizione da parte delle aziende. Nell'ambito delle tipologie vengono poi separate le quote di entrate di natura non ricorrente.

Tavola 6 - Struttura delle entrate



¹⁰ Le categorie dell'entrata sono elencati nel D.P.R. 194/1996.

¹¹ G. Farneti, "Gestione e contabilità dell'Ente Locale", Maggioli Editore, 2002, pag. 72.

¹² Le categorie dell'entrata sono elencati nel D.P.R. 194/1996.





I titoli delle entrate sono:

Tavola 7 - Titoli delle entrate

TITOLO I: ENTRATE TRIBUTARIE

Categoria 1: Imposte

Categoria 2: Tasse

Categoria 3: Tributi speciali ed altre entrate proprie

TITOLO II: ENTRATE DERIVANTI DA CONTRIBUTI E TRASFERIMENTI CORRENTI

Categoria 1: Contributi e Trasferimenti correnti dallo Stato

Categoria 2: Contributi e Trasferimenti correnti dalla Regione

Categoria 3: Contributi e Trasferimenti correnti dalla Regione per funzioni delegate

Categoria 4: Contributi e Trasferimenti correnti da parte di organismi comunitari e internazionali

Categoria 5: Contributi e Trasferimenti correnti da altri enti del settore pubblico

TITOLO III: ENTRATE EXTRA-TRIBUTARIE

Categoria 1: Proventi dei servizi pubblici

Categoria 2: Proventi dei beni dell'ente

Categoria 3: Interessi su anticipazioni di crediti

Categoria 4: Utili netti delle aziende speciali e partecipate, dividendi di società

Categoria 5: Proventi diversi

TITOLO IV: ENTRATE DA ALIENAZIONI, DA TRASFERIMENTI DI CAPITALE E DA RISCOSSIONI DI CREDITI

Categoria 1: Alienazione di beni patrimoniali

Categoria 2: Trasferimenti di capitale dallo Stato

Categoria 3: Trasferimenti di capitale dalla Regione

Categoria 4: Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico

Categoria 5: Trasferimenti di capitale da altri soggetti

Categoria 6: Riscossione di crediti

TITOLO V: ENTRATE DERIVANTI DA ACCENSIONI DI PRESTITI

Categoria 1: Anticipazioni di cassa

Categoria 2: Finanziamenti a breve termine

Categoria 3: Assunzione di mutui e prestiti

Categoria 4: Emissione di prestiti obbligazionari

TITOLO VI: ENTRATE DA SERVIZI PER CONTO TERZI

Ogni voce di bilancio è identificata con un codice numerico. Il codice di bilancio per la parte entrata è composto da sette cifre, dove la prima cifra è riferita al titolo, la seconda e la terza cifra la categoria (per i soli servizi per conto di terzi sono riferite al capitolo); la quarta, quinta, sesta e settima cifra identificano la risorsa (per i soli servizi per conto di terzi hanno valore predefinito) "0000".

La parte spesa è ordinata in titoli che indicano i principali aggregati economici (in base alla loro natura e destinazione economica), funzioni che richiamano le funzioni dell'azienda aggregando le spese in relazione a tipologie di attività, servizi che indicano singoli uffici che gestiscono l'attività a cui sono imputabili le spese, ed interventi che rappresentano l'unità elementare e si riferiscono alla



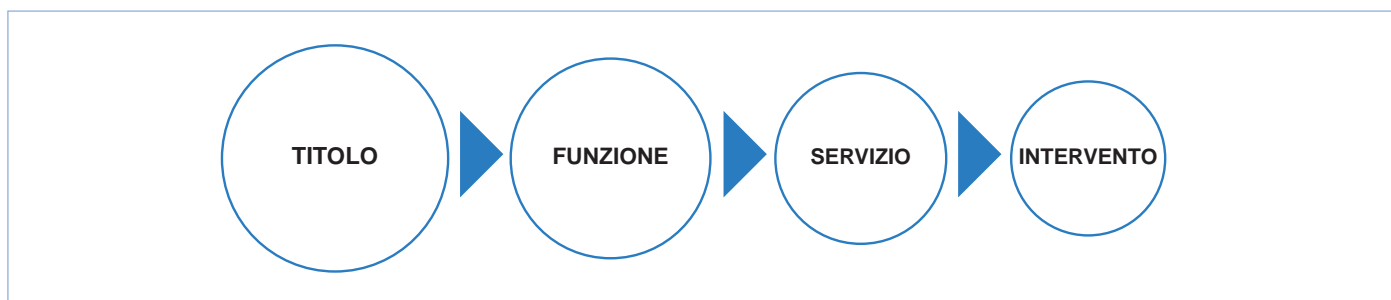


natura economica dei fattori produttivi, ossia gli elementi ed i mezzi per il raggiungimento del fine a cui il singolo servizio è preposto.

Ciascun intervento, infine, deve indicare:

- ▶ l'ammontare degli impegni che risultano dall'ultimo rendiconto approvato;
- ▶ la previsione aggiornata degli impegni relativi all'esercizio in corso;
- ▶ l'ammontare delle spese che si prevede di impegnare nell'esercizio cui il bilancio si riferisce.

Tavola 8 - Struttura delle spese



Secondo il nuovi D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 e del 30/06/2011, n. 118, la parte della spesa deve essere ripartita in:

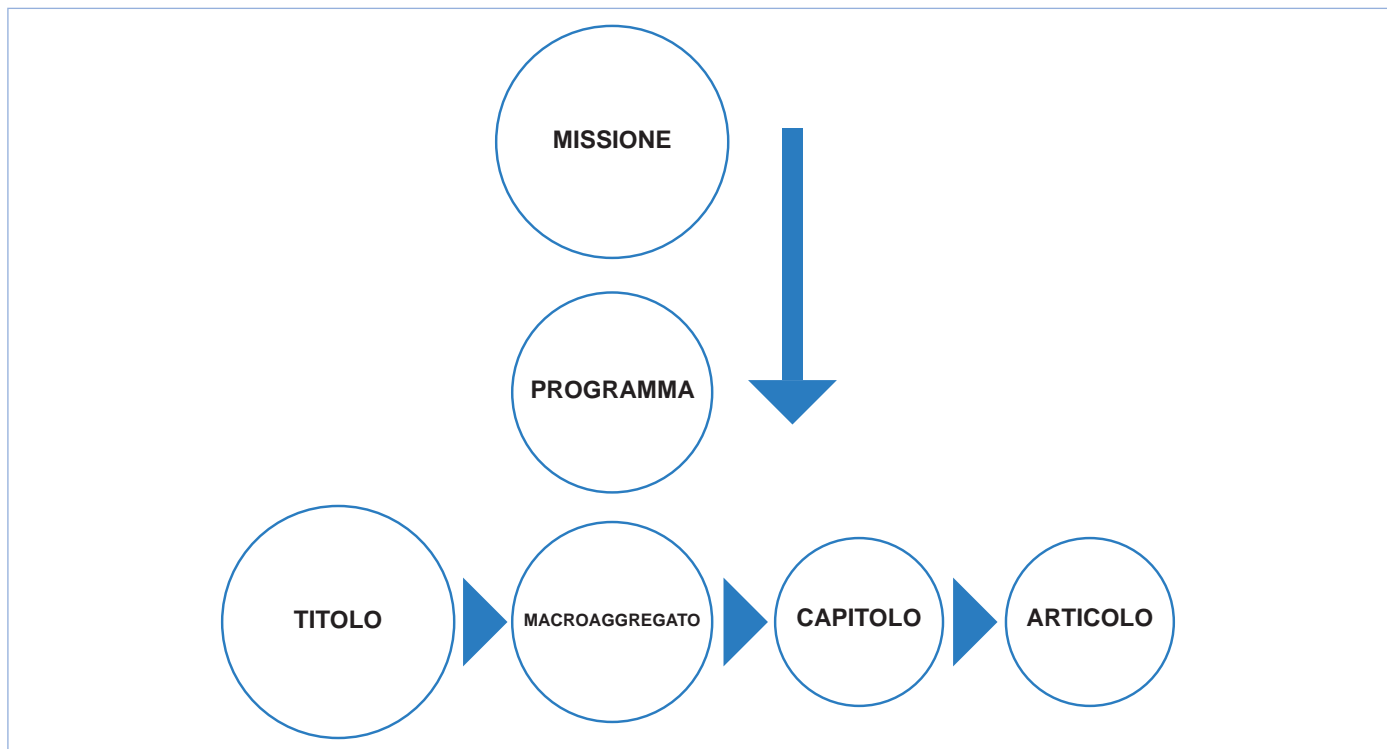
- ▶ missioni (in relazione al reparto di competenza, rappresentano gli obiettivi strategici);
- ▶ programmi (rappresentanti gli aggregati omogenei di attività utili al raggiungimento degli obiettivi definiti dalle missioni);
- ▶ macroaggregati (rappresentanti l'articolazione dei programmi secondo la natura economica di spesa).

Le spese si classificano quindi in Titoli al cui interno vengono raggruppate in macroaggregati. Questi ultimi sono ripartiti in Capitoli che a loro volta possono essere suddivisi in Articoli che rappresentano l'unità elementare e si riferiscono alla natura economica dei fattori produttivi, ossia gli elementi ed i mezzi per il raggiungimento del fine a cui il singolo programma è preposto.





Tavola 9 - Struttura delle spese



I titoli delle spese sono:

TITOLO I: SPESE CORRENTI

Funzione 1: Funzioni generali di amministrazione, di gestione e controllo

Servizio 101: Organi istituzionali, partecipazione e decentramento

Servizio 102: Segreteria generale, personale e organizzazione

Servizio 103: Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e cdg

Servizio 104: Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali

Servizio 105: Gestione dei beni demaniali e patrimoniali

Servizio 106: Ufficio tecnico

Servizio 107: Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico

Servizio 108: Altri servizi generali

Funzione 2: Funzioni relative alla giustizia

Servizio 201: Uffici giudiziari

Servizio 202: Casa circondariale ed altri servizi

Funzione 3: Funzioni di polizia locale

Servizio 301: Polizia municipale

Servizio 302: Polizia commerciale

Servizio 303: Polizia amministrativa





Funzione 4: Funzioni di istruzione pubblica

Servizio 401: Scuola materna

Servizio 402: Istruzione elementare

Servizio 403: Istruzione media

Servizio 404: Istruzione secondaria superiore

Servizio 405: Assistenza scolastica, trasporto, refezione e altri servizi

Funzione 5: Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali

Servizio 501: Biblioteche, musei e pinacoteche

Servizio 502: Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale

Funzione 6: Funzioni nel settore sportivo e ricreativo

Servizio 601: Piscine comunali

Servizio 602: Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri impianti

Servizio 603: Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo

Funzione 7: Funzioni nel campo turistico

Servizio 701: Servizi turistici

Servizio 702: Manifestazioni turistiche

Funzione 8: Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti

Servizio 801: Viabilità circolazione stradale e servizi connessi

Servizio 802: Illuminazione pubblica e servizi connessi

Servizio 803: Trasporti pubblici locali e servizi connessi

Funzione 9: Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente

Servizio 901: Urbanistica e gestione del territorio

Servizio 902: Edilizia residenziale pubblica locale e piani di edilizia economico-popolare

Servizio 903: Servizi di protezione civile

Servizio 904: Servizio idrico integrato

Servizio 905: Servizio smaltimento rifiuti

Servizio 906: Parchi e servizi per la tutela ambientale del verde, altri servizi relativi al territorio ad all'ambiente

Funzione 10: Funzioni nel settore sociale

Servizio 1001: Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori

Servizio 1002: Servizi di prevenzione e riabilitazione

Servizio 1003: Strutture residenziali e di ricovero per anziani

Servizio 1004: Assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona

Servizio 1005: Servizio necroscopico e cimiteriale

Funzione 11: Funzioni nel campo dello sviluppo economico

Servizio 1101: Affissioni e pubblicità

Servizio 1102: Fiere, mercati e servizi connessi

Servizio 1103: Mattatoio e servizi connessi

Servizio 1104: Servizi relativi all'industria

Servizio 1105: Servizi relativi al commercio





Servizio 1106: Servizi relativi all'artigianato

Servizio 1107: Servizi relativi all'agricoltura

Funzione 12: Funzioni relative a servizi produttivi

Servizio 1201: Distribuzione gas

Servizio 1202: Centrale del latte

Servizio 1203: Distribuzione energia elettrica

Servizio 1204: Teleriscaldamento

Servizio 1205: Farmacie

Servizio 1206: Altri servizi produttivi

TITOLO II: SPESE IN CONTO CAPITALE

Funzione 1: Funzioni generali di amministrazione, di gestione e controllo

Servizio 101: Organi istituzionali, partecipazione e decentramento

Servizio 102: Segreteria generale, personale e organizzazione

Servizio 103: Gestione economica, finanziaria, programmazione, provveditorato e cdg

Servizio 104: Gestione delle entrate tributarie e servizi fiscali

Servizio 105: Gestione dei beni demaniali e patrimoniali

Servizio 106: Ufficio tecnico

Servizio 107: Anagrafe, stato civile, elettorale, leva e servizio statistico

Servizio 108: Altri servizi generali

Funzione 2: Funzioni relative alla giustizia

Servizio 201: Uffici giudiziari

Servizio 202: Casa circondariale ed altri servizi

Funzione 3: Funzioni di polizia locale

Servizio 301: Polizia municipale

Servizio 302: Polizia commerciale

Servizio 303: Polizia amministrativa

Funzione 4: Funzioni di istruzione pubblica

Servizio 401: Scuola materna

Servizio 402: Istruzione elementare

Servizio 403: Istruzione media

Servizio 404: Istruzione secondaria superiore

Servizio 405: Assistenza scolastica, trasporto, refezione e altri servizi

Funzione 5: Funzioni relative alla cultura ed ai beni culturali

Servizio 501: Biblioteche, musei e pinacoteche

Servizio 502: Teatri, attività culturali e servizi diversi nel settore culturale

Funzione 6: Funzioni nel settore sportivo e ricreativo

Servizio 601: Piscine comunali

Servizio 602: Stadio comunale, palazzo dello sport ed altri impianti





Servizio 603: Manifestazioni diverse nel settore sportivo e ricreativo

Funzione 7: Funzioni nel campo turistico

Servizio 701: Servizi turistici

Servizio 702: Manifestazioni turistiche

Funzione 8: Funzioni nel campo della viabilità e dei trasporti

Servizio 801: Viabilità circolazione stradale e servizi connessi

Servizio 802: Illuminazione pubblica e servizi connessi

Servizio 803: Trasporti pubblici locali e servizi connessi

Funzione 9: Funzioni riguardanti la gestione del territorio e dell'ambiente

Servizio 901: Urbanistica e gestione del territorio

Servizio 902: Edilizia residenziale pubblica locale e piani di edilizia economico-popolare

Servizio 903: Servizi di protezione civile

Servizio 904: Servizio idrico integrato

Servizio 905: Servizio smaltimento rifiuti

Servizio 906: Parchi e servizi per la tutela ambientale del verde, altri servizi relativi al territorio ed all'ambiente

Funzione 10: Funzioni nel settore sociale

Servizio 1001: Asili nido, servizi per l'infanzia e per i minori

Servizio 1002: Servizi di prevenzione e riabilitazione

Servizio 1003: Strutture residenziali e di ricovero per anziani

Servizio 1004: Assistenza, beneficenza pubblica e servizi diversi alla persona

Servizio 1005: Servizio necroscopico e cimiteriale

Funzione 11: Funzioni nel campo dello sviluppo economico

Servizio 1101: Affissioni e pubblicità

Servizio 1102: Fiere, mercati e servizi connessi

Servizio 1103: Mattatoio e servizi connessi

Servizio 1104: Servizi relativi all'industria

Servizio 1105: Servizi relativi al commercio

Servizio 1106: Servizi relativi all'artigianato

Servizio 1107: Servizi relativi all'agricoltura

Funzione 12: Funzioni relative a servizi produttivi

Servizio 1201: Distribuzione gas

Servizio 1202: Centrale del latte

Servizio 1203: Distribuzione energia elettrica

Servizio 1204: Teleriscaldamento

Servizio 1205: Farmacie

Servizio 1206: Altri servizi produttivi





TITOLO III: SPESE PER RIMBORSO PRESTITI

Intervento 1: Rimborso per anticipazioni di cassa

Intervento 2: Rimborso di finanziamenti a breve termine

Intervento 3: Rimborso di quota capitale di mutui e prestiti

Intervento 4: Rimborso di prestiti obbligazionari

Intervento 5: Rimborso di quota capitale di debiti pluriennali

TITOLO IV: SPESE PER SERVIZI PER CONTO DI TERZI

TOTALE SPESE

Per quanto concerne la nuova classificazione indicata dal nuovo D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 la ripartizione in titoli diventerà:

Tavola 10 - Titoli delle spese

TITOLO I: SPESE CORRENTI

Macroaggregato: spese per il personale

Macroaggregato: acquisto di beni e utilizzo beni di terzi

Macroaggregato: prestazioni per servizi

Macroaggregato: trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche

Macroaggregato: trasferimenti correnti ad altri soggetti

Macroaggregato: imposte e tasse

Macroaggregato: oneri finanziari

Macroaggregato: oneri straordinari della gestione corrente

Macroaggregato: altre spese correnti

TITOLO II: SPESE IN CONTO CAPITALE

Macroaggregato: acquisizione di beni immobili

Macroaggregato: altri investimenti

Macroaggregato: trasferimenti in conto capitale ad amministrazioni pubbliche

Macroaggregato: trasferimenti in conto capitale a altri soggetti

Macroaggregato: oneri straordinari della gestione in conto capitale

Macroaggregato: partecipazioni azionarie e conferimento di capitali

Macroaggregato: concessioni di credito

Macroaggregato: altre spese in conto capitale





TITOLO III: SPESE PER RIMBORSO PRESTITI

Missioni

TITOLO IV: SPESE PER SERVIZI PER CONTO DI TERZI

Missioni

TOTALE SPESE

Fino ad ora, come per l'entrate il codice di bilancio per la parte spesa è stato composto da sette cifre e utilizza la numerazione ordinale degli elementi di bilancio di cui all'art. 2, Decreto 94/1996 ed è così strutturato: la prima cifra è riferita al titolo, la seconda e la terza cifra sono riferite alla funzione, con eccezione dei servizi per conto di terzi, per i quali hanno il valore predefinito "00", la quarta e la quinta cifra sono riferite al servizio, con eccezione dei servizi per conto di terzi, per i quali hanno il valore predefinito "00", la sesta e la settima cifra sono riferite all'intervento (per i soli servizi per conto di terzi sono riferite al capitolo).

6. IL SISTEMA DI COMPETENZA FINANZIARIA E SISTEMA DI CASSA

Indipendentemente che si tratti di entrate o di uscite, per ogni capitolo è definito l'ammontare previsto che prende il nome di "*stanziamento*".

A seconda che gli stanziamenti facciano riferimento ad accertamenti e impegni o riferimento a riscossioni e pagamenti, si parla rispettivamente di sistema di competenza finanziaria e sistema di cassa che determinano rispettivamente due categorie di bilanci di previsione finanziari:

- ▶ Bilanci di competenza;
- ▶ Bilanci di cassa.

I primi autorizzano l'organo esecutivo a gestire le future entrate o spese per le quali sorgerà il diritto di riscossione e quello di pagamento; la competenza finanziaria in termini di esercizio si realizza in quanto nel preventivo annuale si considerano solo ed esclusivamente i flussi di crediti e di debiti che sorgono nell'anno di riferimento a seguito di specifici accertamenti e impegni. I bilanci di previsione di cassa, invece, si riferiscono alla gestione monetaria che considera i movimenti di denaro: incassi e pagamenti¹³.

Nel sistema di competenza finanziaria gli stanziamenti si riferiscono ad accertamenti e impegni. In questo caso si parla di *stanziamenti di competenza* e il fulcro del sistema è legato al momento della decisione e fonda la sua base su un'obbligazione giuridicamente rilevante (un contratto, una gara, una norma, ...). Si tratta di una competenza di tipo finanziario, non economica.

¹³ V. Tradori, a cura di L. Puddu, "Lezioni di ragioneria pubblica", Giuffrè 2005, pag. 73.





- ▶ Stanziamenti di competenza in entrata = accertamenti previsti
- ▶ Stanziamenti di competenza in uscita = impegni previsti

Nel sistema di cassa gli stanziamenti fanno riferimento invece a riscossioni e pagamenti. In questo caso si parla di *stanziamenti di cassa* e fulcro del sistema sono degli effettivi movimenti monetari in entrata e in uscita.

- ▶ Stanziamenti di cassa in entrata = riscossioni previste
- ▶ Stanziamenti di cassa in uscita = pagamenti previsti

L'utilizzo congiunto dei due sistemi, attualmente previsto dalla normativa¹⁴, determina un duplice sistema autorizzativo che determina al contempo vantaggi e svantaggi legati alla discrasia temporale tra i momenti di impegno-accertamento e pagamento-riscossione.

I sistemi presentano i seguenti vantaggi e svantaggi:

Tavola 11 - Vantaggi e svantaggi dei sistemi di competenza e di cassa

Sistema di competenza		Sistema di cassa	
Vantaggi	Svantaggi	Vantaggi	Svantaggi
<ul style="list-style-type: none"> - impedisce l'impegno e l'accertamento non autorizzato; - permette di individuare esattamente l'esercizio finanziario - non esclude la formazione del bilancio di cassa 	<ul style="list-style-type: none"> - generazione di residui attivi e passivi; - mancanza di visione a lungo termine e complessiva degli investimenti; - obbligo di previsione della copertura finanziaria complessiva anche per spese che impiegate parzialmente nell'esercizio; - può consentire comportamenti scorretti attraverso l'iscrizione di previsioni non fondate. 	<ul style="list-style-type: none"> - non generano residui; - permettono un controllo preventivo della gestione di tesoreria; - coincidenza dell'utilizzo delle risorse finanziarie con periodo di riferimento in cui si generano (escluso il fondo cassa); - fornisce un quadro più realistico dell'attività dell'ente 	<ul style="list-style-type: none"> - non consentono l'individuazione univoca del l'esercizio di riferimento; - l'organo politico non ha il controllo giuridico preventivo sull'organo amministrativo; - non permette la conoscenza della situazione economica-finanziaria della gestione di competenza - non permette di conoscere gli impegni di spesa futura.

Qui di seguito viene proposto un esempio di rendicontazione del bilancio di competenza e di cassa:

- ▶ il Comune YYY ha una previsione di accertamento per trasferimenti di 65 e 35 per entrate diverse. Al contempo prevede di impegnare 60 per personale e 40 per beni di consumo. Inoltre prevede di incassare 62 da trasferimenti e 24 per entrate diverse e di pagare 64 per personale e 22 per beni di consumo.

¹⁴ Gli enti locali sono demandati alla redazione del bilancio di previsione solo secondo il sistema di competenza finanziaria.





Bilancio di competenza:

Entrate		Spese	
Trasferimenti	65	Personale	60
Entrate diverse	35	Beni di consumo	40
Totale	100	Totale	100

Bilancio di cassa:

Entrate		Spese	
Trasferimenti	62	Personale	64
Entrate diverse	24	Beni di consumo	22
Totale	86	Totale	86

In particolare è possibile rappresentare le fasi che caratterizzano la contabilità finanziaria correlate ai diversi sistemi di competenza come in tav. 12.

Tavola 12 - Le fasi delle contabilità finanziaria e i sistemi di competenza e di cassa

BILANCIO	Previsione	Competenza	Cassa	Tesoriere
ENTRATE	Stanziamiento	Accertamento	Riscossione	Versamento
SPESE	Stanziamiento	Impegno	Liquidazione e ordinazione	Pagamento



7. LE RILEVAZIONI NELLA GESTIONE DELLE ENTRATE

Come precedentemente accennato, il sistema di gestione del bilancio si fonda sul metodo della partita semplice e rileva le fasi in cui la decisione si sviluppa e produce i suoi effetti. Non prevede rettifiche o integrazioni di fine periodo.

Una volta iscritte a preventivo le entrate possono essere accertate dall'azienda. Perché gli organi amministrativi possano procedere all'accertamento è necessario che vi siano i seguenti elementi¹⁵:

- ▶ La ragione del credito
- ▶ Il titolo giuridico che supporta il credito
- ▶ Il soggetto creditore
- ▶ L'ammontare del credito
- ▶ La scadenza del credito.

Inoltre l'accertamento avviene, secondo il principio di competenza, nell'esercizio finanziario in cui è sorto il diritto di credito il quale deve possedere i seguenti requisiti:

- ▶ Certezza
- ▶ Liquidità
- ▶ Esigibilità

¹⁵ Art. 179, D.Lgs. 18/08/2000, n. 267.





Le modalità di accertamento variano a seconda dell'entrata. In particolare, seguendo la classificazione delle entrate si possono distinguere:

ENTRATE TRIBUTARIE:

- ▶ Emissione ruoli
- ▶ Acquisizione denuncia
- ▶ Versamento in autoliquidazione
- ▶ Definizione provvedimento di accertamento

TRASFERIMENTI:

- ▶ Legge
- ▶ Specifica comunicazione

ENTRATE EXTRATRIBUTARIE E PATRIMONIALI

- ▶ Riscossioni
- ▶ Liste di carico
- ▶ Contratti

ACCENSIONI PRESTITI

- ▶ Contratto di mutuo
- ▶ Provvedimento di concessione

ENTRATE PER CONTO TERZI

- ▶ Ritenute erariali
- ▶ Ritenute previdenziali
- ▶ Depositi cauzionali
- ▶ Anticipo fondi economici

ENTRATE PER CONTO TERZI

- ▶ Ritenute erariali
- ▶ Ritenute previdenziali
- ▶ Depositi cauzionali
- ▶ Anticipo fondi economici





Qui di seguito viene riportato un esempio riferibile alla rilevazione della fase dell'accertamento

Esempio				
Entrate tributarie – Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.				
La fase dell'accertamento prevede l'approvazione del ruolo da parte del dirigente tramite determina.				
L'Ente provvede a registrare nella Risorsa 1.02.0140 Capitolo 150 un <u>accertamento</u> per € 3.800.000,00 con l'indicazione "incasso Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani da nominativi diversi". Le modalità di riscossione previste dall'Ente sono tramite il Concessionario incaricato.				
Cod. bilancio	Cap./art.	Oggetto		Estremi delibera
1.02.0140	150	Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani		Data
Previsione di bilancio	Competenza	Residui	Situazione contabile al 31/3	
Previsione iniziale	3.800.000,00	0,00	Somma accertamenti definitivi	3.800.000,00
Variazioni	0,00	0,00	Somma accertamenti provvisori	0,00
Previsioni attuali	3.800.000,00	0,00	Somma accertamenti prescritti	0,00
Previsioni esecutive	3.800.000,00	0,00	Somma accertamenti insussit.	0,00
Disponibilità	0,00		Somma accertamenti inesigibili	0,00
			Somma reversali	0,00
			Somma reversali incassate	0,00
			Accertato – incassato	0,00
			Minori entrate	0,00

Una volta accertata l'entrata, la fase consequenziale è quella della riscossione che consiste nel materiale introito, da parte del Tesoriere o di altri incaricati della riscossione, delle somme dovute all'azienda attraverso l'emissione da parte della stessa dell'ordinativo di incasso o reversale. La reversale viene sottoscritta dal Responsabile dei servizi Finanziari (o da altro incaricato se previsto nel Regolamento di contabilità), registrata nel libro cassa e nel libro mastro e trasmessa al Tesoriere che rilascia una apposita ricevuta.

La reversale, per essere valida, deve contenere i seguenti elementi:

- ▶ Indicazione del debitore
- ▶ Ammontare della somma eventuali vincoli di destinazione
- ▶ Causale
- ▶ Risorsa o capitolo in cui va registrata la scrittura contabile, distinguendo se competenza o residui
- ▶ Codifica
- ▶ Numero progressivo
- ▶ Esercizio finanziario e data di emissione.

L'incasso della somma dovuta da parte del Tesoriere può comunque essere effettuata anche in assenza del preventivo ordinativo d'incasso, previo obbligo di comunicazione per la regolarizzazione che deve essere effettuata nel minor tempo possibile (in ogni caso entro il 31/12).

La riscossione può essere effettuata con le seguenti modalità:

- ▶ Versamento diretto in Tesoreria
- ▶ Versamento su conti correnti postali intestati all'Ente con firma di traenza da parte del Tesoriere





- ▶ Versamento presso i concessionari incaricati
- ▶ A mezzo incaricati speciali della riscossione.

Il versamento rappresenta la fase conclusiva del procedimento di entrata e consiste nel materiale trasferimento nelle casse dell'Ente delle somme riscosse.

Esempio
Entrate tributarie – Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani.
Emissione di una reversale con l'indicazione dell'importo di € 2.000.000,00 da imputarsi alla risorsa 1.02.0140 Capitolo 150 stanziamento per l'importo di € 3.800.000,00 competenza esercizio 20..., causale "incasso Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani nominativi diversi"
Il Concessionario, nei termini stabiliti dalla convenzione con l'Ente, verserà alla Tesoreria Comunale l'importo di € 2.000.000,00.

Cod. bilancio 1.02.0140	Cap./art. 150	Oggetto Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani	Estremi delibera Data		
Previsione di bilancio		Competenza	Residui	Situazione contabile al 31/3	
Previsione iniziale	3.800.000,00	0,00	Somma accertamenti definitivi 3.800.000,00		
Variazioni	0,00	0,00	Somma accertamenti provvisori 0,00		
Previsioni attuali	3.800.000,00	0,00	Somma accertamenti prescritti 0,00		
Previsioni esecutive	3.800.000,00	0,00	Somma accertamenti insussit. 0,00		
Disponibilità	0,00		Somma accertamenti inesigibili 0,00		
			Somma reversali 2.000.000,00		
			Somma reversali incassate 2.000.000,00		
			Accertato – incassato 0,00		
			Minori entrate 0,00		
Accertamento 20.. n° ...		Oggetto Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani	Estremi delibera		Data 31/3/20..
Importo iniziale	3.800.000,00	Somma sub accertamenti	0,00	Somma reversali	2.000.000,00
Variazioni	0,00	Prescr.-Inesig.-Insuss.	0,00		
Assestato	3.800.000,00			Residuo	0,00
Movimento	Importi	Oggetto reversale Debitore	Estremi delibera	Data reg. Data emiss.	
Reversale 20.. n°	Importo 2.000.000,00 Incass. 2.000.000,00	Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani Società incaricata srl	.....	31/03/20.. 31/03/20..	

Alla fine dell'anno rimane aperto un residuo attivi per € 1.800.000,00

8. LE RILEVAZIONI NELLA GESTIONE DELLE SPESE

Per quello che concerne il ciclo della spesa, come già precedentemente descritto, una volta iscritte a preventivo le spese possono essere impegnate dall'azienda. La prima delle fasi finanziarie del procedimento di spesa, l'impegno, fonda le sue basi su un'obbligazione giuridicamente perfezionata è presenta i seguenti elementi:

- ▶ Somma da pagare





- ▶ Soggetto creditore
- ▶ Ragione del debito
- ▶ Vincolo sull'intervento o capitolo di bilancio competente.

La procedura di costituzione giuridica dell'impegno avviene con l'adozione di un provvedimento (Determinazione dirigenziale) da parte del Responsabile del servizio a cui fa capo la spesa. Il perfezionamento dell'atto giuridico necessario per la procedura di impegno avviene attraverso la registrazione di tutti gli elementi riferibili all'impegno medesimo nel bilancio e attraverso l'apposizione del visto di regolarità contabile che attesta la copertura finanziaria della spesa. L'adozione dell'impegno determina per l'azienda un obbligo monetario nei confronti dei creditori. Il pagamento derivante dovrà avvenire entro l'esercizio, o in caso contrario, sarà necessario iscrivere in bilanci al 31/21 un debito (residuo passivo).

Per alcune spese (stipendi, trattamenti economici e oneri riflessi dovuti per il personale dipendente, Rate di ammortamento mutui, interessi di preammortamento e ulteriori oneri *accessory*, contratti o disposizioni di legge, quote di spesa gravanti sull'esercizio derivanti da obbligazioni perfezionate in esercizi precedenti) generano impegni automatici attraverso l'approvazione del bilancio. È altresì possibile effettuare prenotazioni di impegni di spesa di somme presunte sul corrispondente intervento/capitolo di spesa durante la gestione dell'esercizio (nel caso in cui non siano ancora certe e definite la ragione del debito, somma dovuta soggetto creditore e vincolo di bilancio). Nel caso in cui non si determinino le condizioni per il perfezionamento dell'impegno (non avviene la contrattazione entro il 31/12) la prenotazione decade e si costituisce un'economia di spesa.

Gli impegni pluriennali sono invece determinati da contratti o atti amministrativi esecutivi che comportano effetti più esercizi come ad esempio contratti di lavoro, somministrazione periodica di forniture, contratti di locazione, contratti di mutuo, ecc.... In questo caso l'impegno viene automaticamente assunto su ciascuno degli esercizi di riferimento¹⁶.

¹⁶ L'assunzione dell'impegno pluriennale è subordinata alla previsione espressa nel bilancio di previsione pluriennale di riferimento ed è ammissibile nel limite dello stanziamento previsto.





Esempio

Spese correnti - Acquisto beni di consumo

Appalto per l'acquisizione di beni di consumo - fornitura per l'anno 20...

Bilancio di Previsione 20..

Intervento 1.04.05.02 cap. 2500 ad oggetto "acquisto beni di consumo" con stanziamento previsto € 150.000,00.

Cod. bilancio 1.04.05.02	Cap./art. 2500	Oggetto acquisto beni di consumo		Estremi delibera Data	
Previsione di bilancio	Competenza	Residui	Situazione contabile al 01/01/2010		
Previsione iniziale	150.000,00	0,00	Somma impegni definitivi	0,00	
Variazioni	0,00	0,00	Somma impegni provvisori	0,00	
Previsioni attuali	150.000,00	0,00	Somma impegni prescritti	0,00	
Previsioni esecutive	150.000,00	0,00	Somma impegni insussistenti	0,00	
			Somma impegni perenti	0,00	
			Somma liquidazioni	0,00	
			impegnato - liquidato	0,00	
			Somma mandati	0,00	
			Somma mandati pagati	0,00	
			Impegnato - pagato	0,00	
			Economie	0,00	

Il Responsabile del servizio competente adotta una Determinazione a contrattare con cui individua le modalità di scelta del contraente, ad esempio tramite indicazione di gara tramite asta pubblica e si provvede a registrare una prenotazione di impegno pari a € 150.000,00 sull'intervento 1.04.05.02 cap. 2500 ad oggetto "acquisto beni di consumo" per esercizio 20...

Cod. bilancio 1.04.05.02	Cap./art. 2500	Oggetto acquisto beni di consumo		Estremi delibera Data	
Previsione di bilancio	Competenza	Residui	Situazione contabile al 01/01/20..		
Previsione iniziale	150.000,00	0,00	Somma impegni definitivi	0,00	
Variazioni	0,00	0,00	Somma impegni provvisori	150.000,00	
Previsioni attuali	150.000,00	0,00	Somma impegni prescritti	0,00	
Previsioni esecutive	150.000,00	0,00	Somma impegni insussistenti	0,00	
			Somma impegni perenti	0,00	
			Somma liquidazioni	0,00	
			impegnato - liquidato	0,00	
			Somma mandati	0,00	
			Somma mandati pagati	0,00	
			Impegnato - pagato	0,00	
			Economie	0,00	

Prenotazione Impegno 20.. ...	Oggetto acquisizione beni di consumo	Data e numero Dt	Data
Codice fornitore :			
Importo iniziale	€ 150.000,00	Somma sub impegni	0,00
Variazioni	0,00	Somma liquidazioni	0,00
Assestato	0,00	Prescr.-peren.-Insuss.	0,00
		Somma mandate	0,00
		Impegni liquidati	0,00
		Residuo	0,00





Una volta terminata la procedura di gara sono definiti:

il fornitore

il prezzo della fornitura € 150.000,00

tempi di consegna e scadenze di pagamento.

Il Responsabile del servizio adotterà una Determinazione disponendo l'aggiudicazione della fornitura e adottando l'impegno di spesa, che sarà registrato sull'intervento 1.04.05.02 cap. 2500 ad oggetto "acquisto beni di consumo" per l'importo di € 150.000,00 competenza esercizio 2010.

Cod. bilancio 1.04.05.02	Cap./art. 2500	Oggetto acquisto beni di consumo		Estremi delibera Data
Previsione di bilancio	Competenza	Residui	Situazione contabile al 01/01/20..	
Previsione iniziale	150.000,00	0,00	Somma impegni definitivi	150.000,00
Variazioni	0,00	0,00	Somma impegni provvisori	0,00
Previsioni attuali	150.000,00	0,00	Somma impegni prescritti	0,00
Previsioni esecutive	150.000,00	0,00	Somma impegni insussistenti	0,00
			Somma impegni perenti	0,00
			Somma liquidazioni	0,00
			impegnato - liquidato	0,00
			Somma mandati	0,00
			Somma mandati pagati	0,00
			Impegnato - pagato	0,00
			Economie	0,00

Impegno 20... ..	Oggetto acquisto beni di consumo	Data e numero Dt	Data
Codice fornitore :			
Importo iniziale	€ 150.000,00	Somma sub impegni	0,00
Variazioni	0,00	Somma liquidazioni	0,00
Assestato	0,00	Prescr.-peren.-Insuss.	0,00
		Somma mandati	0,00
		Impegni liquidati	0,00
		Residuo	0,00

La liquidazione è la fase della spesa in cui si determina la somma certa da pagare al creditore nel limite dell'impegno assunto. È questa la fase in cui viene riconosciuto il debito dell'azienda in relazione alla fornitura o alla prestazione. In questa fase si verifica che la prestazione e/o fornitura siano stati eseguiti nel rispetto delle condizioni pattuite, i documenti di spesa siano corretti nella forma e nella sostanza, che siano conformi alle norme anche quelle fiscali.

Tra la fase della liquidazione e del pagamento vi è una fase intermedia detta dell'ordinazione, attraverso la quale l'azienda (per mezzo del mandato di pagamento) dispone che il Tesoriere provveda al pagamento del debito.

Il mandato di pagamento deve possedere i seguenti elementi obbligatori:

- ▶ Numero progressivo per esercizio finanziario
- ▶ Data di emissione.

Intervento o capitolo di bilancio sul quale è imputata la spesa e relativa disponibilità distinguendo la competenza dai residui:

- ▶ Codifica
- ▶ Indicazione del creditore con codice fiscale o partita IVA
- ▶ Ammontare della somma e scadenza se prevista per legge o concordata con il creditore
- ▶ Modalità di pagamento





► Rispetto di eventuali vincoli di destinazione.

È il responsabile dei servizi finanziari o suo incaricato a sottoscrivere il mandato che viene poi trasmesso al Tesoriere.

Il ciclo della spesa si conclude con pagamento, momento nel quale il Tesoriere procede ad effettuare pagamenti del regolare mandato.

Esempio

Spese correnti - Acquisto beni di consumo

Nel corso del 20.. il fornitore adempie al contratto che ha per oggetto la fornitura di beni di consumo per l'importo di € 150.000,00. Il Responsabile del servizio avrà il compito di autorizzare la liquidazione della fattura previa verifica di:

- regolarità della somministrazione fornitura
- regolarità fattura

Una volta verificato il rispetto delle norme fiscali, il Responsabile del servizio finanziario provvede ad emettere il mandato di pagamento con l'indicazione del fornitore, della causale, delle modalità di pagamento indicate, dell'imputazione all'intervento 1.04.05.02 cap. 2500 ad oggetto "acquisto beni di consumo" disponibilità € 150.000,00, pagamento 150.000,00 competenza esercizio 2010.

Cod. bilancio 1.04.05.02	Cap./art. 2500	Oggetto acquisto beni di consumo		Estremi delibera Data
Previsione di bilancio	Competenza	Residui	Situazione contabile al 01/01/20..	
Previsione iniziale	150.000,00	0,00	Somma impegni definitivi	150.000,00
Variazioni	0,00	0,00	Somma impegni provvisori	0,00
Previsioni attuali	150.000,00	0,00	Somma impegni prescritti	0,00
Previsioni esecutive	150.000,00	0,00	Somma impegni insussistenti	0,00
			Somma impegni perenti	0,00
			Somma liquidazioni	150.000,00
			Impegnato - liquidato	0,00
			Somma mandati	150.000,00
			Somma mandati pagati	0,00
			Impegnato - pagato	0,00
			Economie	0,00

Impegno 20.. ...	Oggetto acquisto beni di consumo	Data e numero Dt	Data
Codice fornitore:			
Importo iniziale	€ 150.000,00	Somma sub impegni	0,00
Variazioni	0,00	Somma liquidazioni	150.000,00
Assestato	0,00	Prescr.-peren.-Insuss.	0,00
		Somma mandati	150.000,00
		Impegni liquidati	0,00
		Residuo	0,00

Movimento	Importi	Oggetto reversale Debitore	Estremi delibera	Data reg. Data emiss.
Mandato 20.. n°	Importo	150.000,00	acquisto beni di consumo	.....
	Pagato.	150.000,00	Società xy srl	.....

Tutti i mandati emessi e non estinti entro il 31/12 vengono commutati in assegni postali localizzati oppure con altri mezzi bancari al fine di rendere possibile il controllo tra mandati emessi e i pagamenti effettuati dal Tesoriere.



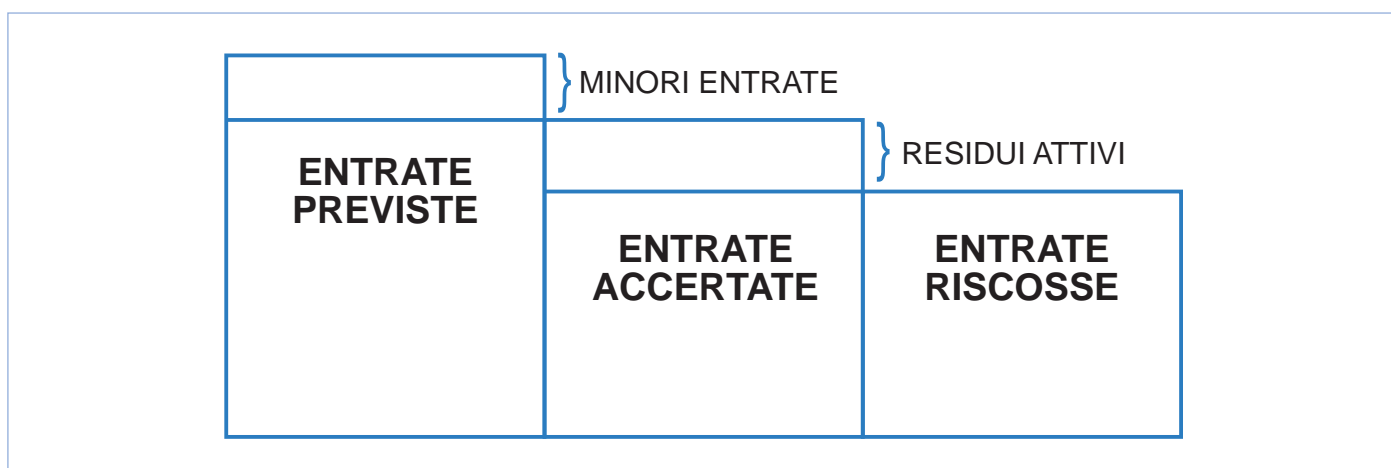


9. I RESIDUI

Le somme accertate e non incassate e le somme impegnate e non pagate costituiscono rispettivamente i residui attivi e i residui passivi e sono assimilabili a crediti e debiti.

In particolare i residui attivi, costituiti da entrate di cui si effettuato l'accertamento ma non la riscossione entro il termine dell'esercizio, sono garantiti da un titolo giuridico che indichi in modo univoco l'ente debitore.

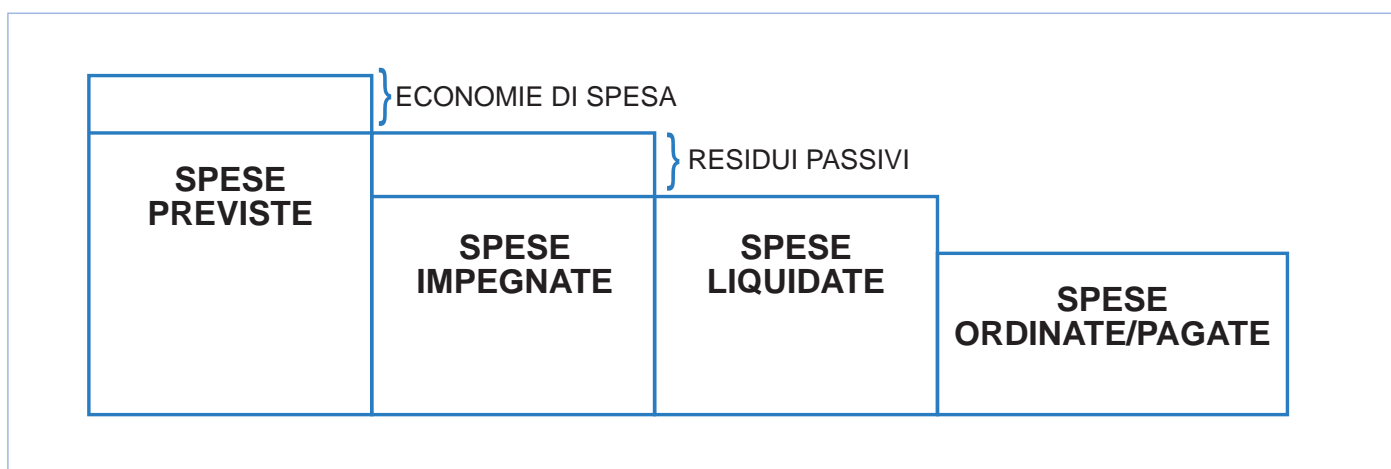
Tavola 13 - Costruzione dei residui attivi



Nel caso in cui invece si siano iscritte somme tra le entrate di competenza e ma non siano ancora state accertate entro il termine dell'esercizio, si parla di minori accertamenti rispetto alle previsioni. I minori accertamenti risultano quindi minori entrate e concorrono a determinare il risultato di gestione così come avviene per i residui attivi provenienti dai precedenti esercizi.

I *residui passivi* sono costituiti da spese formate da somme impegnate e non liquidate e pagate entro la chiusura dell'esercizio ad eccezione di quelle relative agli impegni automatici.

Tavola 14 - Costruzione dei residui passivi



Specularmente a ciò che avviene per le entrate, le somme non impegnate entro il termine dell'esercizio costituiscono economia di spesa e concorrono a determinare il risultato della gestione.





Prima di essere nuovamente inseriti in bilancio, residui attive e passivi, vengono nuovamente accertati dall'azienda al fine di valutarne le ragioni del loro mantenimento totale o parziale.

10. IL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

Nel caso in cui le entrate accertate risultino essere superiori alle spese, il risultato di contabile di amministrazione evidenzia un avanzo, nel caso contrario un disavanzo.

Il risultato di amministrazione accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso è costituito da (art. 186, TUEL):

	Disponibilità di tesoreria	.....
più:	Residui attivi	.....

	
meno:	Residui passivi	(.....)
	Avanzo (disavanzo) d'amministrazione	.....

Gli accertamenti non incassati determinano i residui attivi che sono i crediti, mentre gli impegni non pagati, liquidati e da liquidare generano i residui passivi. Nel caso in cui la somma algebrica è positiva, si genera un avanzo presunto di amministrazione della gestione finanziaria passata, che potrà essere utilizzata come risorsa negli esercizi successivi. In caso contrario, quando dalla somma algebrica deriva un valore negativo, si parla di disavanzo presunto di amministrazione, risultato che deve trovare idonea copertura nei futuri esercizi.

Il risultato positivo di gestione, avanzo di amministrazione, risulta distinto in (art. 187, TUEL):

- ▶ fondi per finanziamento spese in conto capitale;
- ▶ fondi vincolati;
- ▶ fondi di ammortamento;
- ▶ fondi non vincolati (o liberi);

e, una volta accertato, può essere impiegato con diverse modalità, con riferimento da ognuna delle quattro componenti. In particolare l'avanzo deve essere usato prioritariamente per la tutela degli equilibri di bilancio nel caso in cui non possa avvenire con mezzi ordinari, in seconda battuta per il finanziamento delle spese di funzionamento non ripetitive in qualsiasi periodo dell'esercizio e per le altre spese correnti solo in sede di assestamento o per la copertura dei debiti fuori bilancio, determinati per legge o per il finanziamento di spese di investimento¹⁷.

Il disavanzo di amministrazione è applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini previsti per legge, in quanto deve trovare copertura con le entrate della nuova gestione, in aggiunta alle quote di ammortamento accantonate e non disponibili nel risultato contabile di amministrazione¹⁸.

¹⁷ V. Tradori, A cura di L. Puddu "Lezioni di ragioneria pubblica", Giuffrè 2005, pag. 71.

¹⁸ V. Tradori, A cura di L. Puddu "Lezioni di ragioneria pubblica", Giuffrè 2005, pag. 71.





11. IL RENDICONTO GENERALE

La fase di rendicontazione della gestione avviene attraverso il rendiconto, insieme di documenti che hanno il compito di alimentare il processo di programmazione e attraverso un'analisi degli scostamenti avvenuti in fase di gestione rispetto alle previsioni iniziali. Il rendiconto non è quindi solo un report sterile e finale, ma è fondamentale per tutta l'attività di pianificazione aziendale. In particolare il rendiconto ha il compito di misurare sia gli elementi economici che gli indirizzi politici in quanto monitora come sia avvenuto il conseguimento dei programmi e dei piani, sia la realizzazione degli indirizzi politici ed il rispetto dei programmi, e, attraverso i meccanismi di partecipazione all'interno dell'azienda, il grado di trasparenza della stessa. Il rendiconto consente inoltre di poter operare dei confronti nel tempo e nello spazio delle risorse attraverso una standardizzazione delle informazioni riportate, potendo quindi essere utilizzato come strumento per il miglioramento della gestione economica. Ma soprattutto il rendiconto è uno strumento attraverso il quale gli enti comunicano i risultati gestionali raggiunti sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale (Titolo VI, TUEL).

Come precedentemente accennato, il rendiconto è composto da più documenti, ed in particolare da:

- ▶ **Conto del Bilancio** che illustra i risultati della gestione autorizzatoria indicata nel bilancio annuale di previsione;
- ▶ **Conto Economico** che espone i componenti positivi e negativi al termine dell'esercizio;
- ▶ **Conto del Patrimonio** che esplicita consistenza, variazioni e risultati della gestione del patrimonio, e esponendo le passività e le attività al termine dell'esercizio in relazione a quelle iniziali.

Ai documenti di rendiconto sono allegati:

- ▶ la relazione dell'organo esecutivo;
- ▶ la relazione dei revisori dei conti;
- ▶ l'elenco dei residui attivi e passivi;
- ▶ le tabelle dei parametri gestionali e di deficitarietà.

Entro il 30 giugno dell'anno successivo il rendiconto e i suoi allegati (relazione dell'organo esecutivo, elenco dei residui) sono approvati dal consiglio dell'azienda e viene corredato dalla relazione del collegio dei revisori dei conti. Una volta approvato il rendiconto viene trasmesso all'organo regionale per un esame di legittimità.

12. IL CONTO DEL BILANCIO

Il conto del bilancio ha il compito di rendere evidenza dei risultati della gestione permettendo il confronto diretto con le previsioni fatte l'anno precedente. Mette in rilievo la gestione finanziaria autorizzativa dell'azienda attraverso la messa a sistema degli accertamenti e impegni avvenuti nell'anno. Inoltre ha il compito di valutare e assicurare il rispetto degli equilibri finanziari tra entrate e uscite. Per ciascuna risorsa dell'entrata e intervento dell'uscita sono rilevati nel conto del bilancio:





- ▶ la classificazione delle voci;
- ▶ la descrizione;
- ▶ gli stanziamenti definitivi risultanti dalla chiusura dell'esercizio;
- ▶ i residui, distinguendo tra quelli di nuova costituzione e quelli provenienti dagli anni precedenti;
- ▶ gli impegni/accertamenti;
- ▶ i pagamenti/riscossioni;
- ▶ le eventuali economie/diseconomie distinte tra quelle derivanti dalla gestione di competenza e quelle derivanti dalla gestione del conto residui.

Tavola 15 - Il conto del bilancio: Riepilogo delle entrate

Descrizione	Residui conservati	Stanziamenti Definitivi di Bilancio competenza	Totale accertamenti		Riscossioni Residui attivi da riportare			Determinazione dei residui			Differenze						
			Gestione residui	Gestione competenza	Residui	Competenza	Totale	Residui		Competenza		Mag-giori residui	Minori residui	Mag-giori Ac-cer.ti	Minori Ac-cer.ti		
								Dai residui	Dalla compe-tenza	Totale							
Titolo I Entrate Tributarie																	
Titolo II Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della Regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla Regione																	
Titolo III Entrate extratributarie																	
Titolo IV Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossione di crediti																	
Titolo V Entrate derivanti da accensioni di prestiti																	
Titolo VI Entrate da servizi per conto terzi																	
Totale generale																	
Avanzo di amministrazione	=====		=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====
Fondo cassa al 1° gennaio	=====		=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====
TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE																	





14. IL CONTO DEL PATRIMONIO

Il conto del patrimonio rileva i risultati della gestione patrimoniale e riassume la consistenza del patrimonio al termine dell'esercizio, evidenziando le variazioni intervenute nel corso dello stesso, rispetto alla consistenza iniziale. Il patrimonio è costituito dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici, attivi e passivi, di pertinenza di ciascun ente, suscettibili di valutazione ed attraverso la cui rappresentazione contabile ed il relativo risultato finale differenziale è determinata la consistenza netta della dotazione patrimoniale (art. 230, TUEL).

Gli elementi patrimoniali attivi (impieghi) e gli elementi patrimoniali passivi (fonti) sono classificati rispettivamente per la loro *destinazione* e delle *caratteristiche temporali* dell'investimento i primi, secondo la *fonte di finanziamento* i secondi.

Per quello che concerne gli impieghi si può distinguere tra:

- ▶ Attivo immobilizzato: investimenti che daranno la loro utilità per periodi medio - lunghi;
- ▶ Attivo circolante: disponibilità liquide, investimenti di breve durata.

CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)

	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
			+	-	+	-	
A) PATRIMONIO NETTO							
I) Netto patrimoniale							
II) Netto da beni demaniali							
TOTALE PATRIMONIO NETTO							
B) CONFERIMENTI							
I) Conferimenti da trasferimenti in c/capitale							
II) Conferimenti da concessioni di edificare							
TOTALE CONFERIMENTI							
C) DEBITI							
I) <u>Debiti di finanziamento</u>							
1) per finanziamenti a breve termine							
2) per mutui e prestiti							
3) per prestiti obbligazionari							
4) per debiti pluriennali							
II) <u>Debiti di funzionamento</u>							
III) <u>Debiti per IVA</u>							
IV) <u>Debiti per anticipazioni di cassa</u>							
V) <u>Debiti per somme anticipate da terzi</u>							
IV) <u>Debiti verso:</u>							
1) imprese controllate							
2) imprese collegate							
3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)							
VII) <u>Altri debiti</u>							
TOTALE DEBITI							
D) RATEI E RISCONTI							
I) Ratei passivi							
II) Risconti passivi							





CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)

IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
		+	-	+	-	
III IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE						
1) Partecipazioni in:						
a) imprese controllate						
b) imprese collegate						
c) altre imprese						
2) Credito verso:						
a) imprese controllate						
b) imprese collegate						
c) altre imprese						
3) Titoli (investimenti a medio e lungo termine)						
4) Crediti di dubbia esigibilità (detratto il fondo svalutazione crediti)						
5) Crediti per depositi cauzionali						
Totale						
TOTALE IMMOBILIZZAZIONI						
B) ATTIVO CIRCOLANTE						
I) RIMANENZE						
Totale						
II) CREDITI						
1) Verso contribuenti						
2) Verso enti del settore pubblico allargato						
a) Stato						
- correnti						
- capitale						
b) Regione						
- correnti						
- capitale						
c) Altri						
- correnti						
- capitale						
3) Verso debitori diversi						
a) verso utenti di servizi pubblici						
b) verso utenti di beni patrimoniali						
c) verso altri						
- correnti						
- capitale						
d) da alienazioni patrimoniali						
e) per somme corrisposte c/terzi						





CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)

	IMPORTI PARZIALI	CONSISTENZA INIZIALE	VARIAZIONI DA C/FINANZIARIO		VARIAZIONI DA ALTRE CAUSE		CONSISTENZA FINALE
			+	-	+	-	
4) Crediti per I.V.A.							
5) Per depositi							
a) banche							
b) Cassa Depositi e Prestiti							
Totale							
II) ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI							
1) Titoli							
Totale							
IV) DISPONIBILITÀ LIQUIDE							
1) Fondo di cassa							
2) Depositi bancari							
Totale							
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE							
C) RATEI E RISCONTI							
I) Ratei attiv							
II) Risconti attivi							
TOTALE RATEI E RISCONTI							
TOTALE DELL'ATTIVO (A+B+C)							
Conti d'Ordine							
D) OPERE DA REALIZZARE							
E) BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI							
F) BENI DI TERZI							
TOTALE CONTI D'ORDINE							





15. LE NUOVE PROSPETTIVE DI RILEVAZIONE CONTABILE

Il nuovi D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 e del 30/06/2011, n. 118, che hanno per oggetto l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio rispettivamente per le amministrazioni pubbliche ad eccezione delle Regioni, degli Enti locali e dei loro enti ed organismi, a norma degli artt. 1 e 2 L. 05/05/2009, n. 42, per il D.Lgs. 91/2011, e per le Regioni, degli Enti locali e dei loro enti ed organismi loro enti ed organismi strumentali e degli enti del Servizio sanitario nazionale per quello che concerne il D.Lgs. 118/2011, dettano nuove regole sulla armonizzazione dei sistemi contabili, volte a garantire sia la trasparenza sia la comparabilità dei dati di bilancio.

Le nuove normative abbracciano quindi l'intero settore delle amministrazioni pubbliche, degli enti territoriali e degli organismi ad essi connessi, andando a rendere omogenei i sistemi contabili e la redazione dei rispettivi bilanci. Per quello che concerne i sistemi contabili, viene disposto l'utilizzo della contabilità finanziaria a cui le amministrazioni e gli enti devono affiancare, a fini conoscitivi un sistema di contabilità economico-patrimoniale. L'utilizzo simultaneo dei due sistemi di rilevazione permette una visione unitaria dei fatti gestionali sia da un punto di vista finanziario che economico-patrimoniale. Per migliorare il sistema di controllo sui conti pubblici, i decreti dispongono l'utilizzo di piani dei conti integrati che presentino al contempo un raccordo con il sistema SIOPE¹⁹ oltre all'adozione di schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e schemi di bilancio consolidato comuni con i propri enti, organismi e aziende. Lo stesso D.Lgs. 118/2011 espone un schema di bilancio riferito alle aziende ospedaliere mentre rinvia ad altri decreti ministeriali la definizione delle strutture di bilancio per le aziende pubbliche territoriali. La nuova normativa propone all'adozione di *“regole contabili omogenee e di comuni schemi di bilancio che presentino una articolazione in missioni e programmi risultanti coerenti con le classificazioni indicate dei regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite”*. Attraverso il raccordo dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo sarà possibile monitorare gli eventuale disavanzi eccessivi e l'utilizzo di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche permetterà il raccordo con le regole contabili omogenee. Viene inoltre prevista la costruzione di un *“sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali”*. Variano i termini entro i quali gli enti (in particolare Regioni e Enti locali) devono dare comunicazione al Governo dei propri bilanci preventivi e consuntivi e della loro approvazione. Per l'introduzione delle nuove regole viene proposta una sperimentazione di due anni per verificare che le nuove normative in ambito di contabilità pubblica possano rispondere alla necessità maggiore informativa della finanza pubblica dando risposta ad una finalità della L. 42/2009 indicata nell'articolo 2: *“armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione ed approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica”* che verrà successivamente trattato.

¹⁹ “Il SIOPE (Sistema informativo sulle operazioni degli enti pubblici), è un sistema di rilevazione telematica degli incassi e dei pagamenti effettuati dai tesoriери di tutte le amministrazioni pubbliche, che nasce dalla collaborazione tra la Ragioneria Generale dello Stato, la Banca d'Italia e l'ISTAT, in attuazione dall'articolo 28 della legge n. 289/2002, disciplinato dall'articolo 14, commi dal 6 all'11, della legge n. 196 del 2009”. Fonte: <http://www.rgs.mef.gov.it/>.





CAPITOLO 3

LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE E FINALITÀ (CON ESEMPI PRATICI)¹

di Margherita Spaini e Alessandra Indelicato

1. INTRODUZIONE

Scopo di questo capitolo è illustrare metodologie e finalità della contabilità tenuta secondo il metodo economico-patrimoniale.

Le nozioni che si andranno ad esporre hanno la finalità di fornire strumenti concettuali e nozioni per la lettura e la comprensione del bilancio di esercizio civilistico.

La contabilità consiste in un sistema logico di operazioni le quali analizzano i singoli fatti amministrativi, li registrano ed infine li scompongono analiticamente, trasponendoli in un prospetto riassuntivo. Questo prospetto elaborato con il metodo economico patrimoniale si denomina Bilancio d'esercizio ed è composto dal Conto Economico, dallo Stato Patrimoniale e dalla Nota Integrativa.

La contabilità, a partire dall'inizio della vita aziendale, riporta tutti i fatti amministrativi occorsi, descrivendoli e riportandoli per iscritto secondo una precisa tecnica.

Il metodo economico patrimoniale consiste nel rilevare tutti gli aspetti che si manifestano nel corso di un fatto amministrativo, identificandone gli aspetti economico, patrimoniale e finanziario.

Quindi, il sistema economico patrimoniale ha come scopo finale la descrizione della situazione aziendale tramite la definizione del risultato economico d'esercizio e del patrimonio che ne ha consentito la produzione, così come rispettivamente descritti e rappresentati nei prospetti finali e riassuntivi Conto Economico e Stato Patrimoniale².

L'azienda per poter impostare una gestione contabile deve definire un piano dei conti³, ovvero un elenco di voci da utilizzare nella descrizione dei fatti amministrativi. A seconda delle caratteristiche aziendali, dalle necessità manageriali e dalle imposizioni normative e fiscali, l'elenco dei conti può essere differente da azienda ad azienda. In particolare, per quello che concerne le aziende pubbliche, (intese come enti locali, province, regioni, ecc...), viene introdotto, attraverso il D.Lgs. 118/2011, un piano dei conti integrato⁴, attraverso il quale vengono affiancati il piano dei conti finanziario con il piano dei conti economico-patrimoniale. La conformazione del suddetto piano dei conti permette di avere corrispondenza tra i conti codificati per la contabilità finanziaria con quelli utilizzati in contabilità economico patrimoniale, in quanto il IV livello dei rispettivi piani dei conti dettaglio utilizza le stesse denominazioni.

¹ I paragrafi dall'1 al 6 sono a cura di Alessandra Indelicato, quelli dal 7 al 15 di Margherita Spaini.

² Il codice civile introduce l'obbligo della tenuta della contabilità e della redazione dei bilanci, a proposito dell'imprenditore persona fisica, negli articoli che vanno da 2214 a 2220.

³ Il conto è lo strumento che viene utilizzato dal "metodo della partita doppia" al fine di rilevare i fatti amministrativi che caratterizzano l'attività aziendale. Pertanto la contabilità è lo strumento con il quale si descrivono i fatti amministrativi, identificandone le singole componenti (economica, finanziaria e patrimoniale); tali componenti vengono rappresentate dai conti che accolgono, ad ogni movimentazione, i valori interessati; fine anno si procede ad effettuare il saldo dei singoli conti; i conti economici confluiscono nel conto economico determinando il risultato dell'esercizio, i conti patrimoniali e finanziari confluiscono nello Stato Patrimoniale determinando la configurazione del patrimonio aziendale.

⁴ Il piano dei conti integrato è stato introdotto in via sperimentale, a partire dall'anno 2012, per due anni.





Tav. 1 - estratto del piano dei conti di economico-patrimoniale (il cui dettaglio al IV livello è integrato con i conti di contabilità finanziaria)

1	Componenti positivi della gestione		
1.1	Proventi di origine tributaria e contributiva		
	1.1.1	Proventi da tributi	
		1.1.1.01	Proventi da tributi diretti
		1.1.1.01.03	Cedolare secca
		1.1.1.01.09	Altre imposte sostitutive n.a.c.
		1.1.1.01.14	Imposte municipale propria (dal 2014)
		1.1.1.01.15	Imposta comunale sugli immobili (ICI)
		1.1.1.01.18	Imposta sul patrimonio
		1.1.1.01.23	Addizionale comunale IRPEF
		1.1.1.01.24	Altre addizionali comunali di tributi diretti
		1.1.1.01.25	Addizionali provinciali di tributi diretti
		1.1.1.01.99	Altre imposte dirette n.a.c.
	1.1.1.02	Proventi da tributi indiretti	
	1.1.1.05	Proventi da partecipazioni da tributi	
	1.1.1.05	Proventi da partecipazioni da tributi	
	1.1.1.06	Imposte in conto capitale	
	1.1.3.01	Fondi perequativi da Amministrazioni Centrali	
	1.1.3.02	Fondi perequativi da Amministrazioni Locali	
	1.2.1.01	Proventi dalla vendita di beni diversi	
	1.2.2.01	Proventi dalla vendita di servizi diversi	
	1.2.3.01	Canoni e concessioni e Diritti reali di godimento e servitù onerose	
	1.2.3.02	Fitti, noleggi e locazioni	
1.3.1	Trasferimenti correnti		
	1.3.1.01	Trasferimenti correnti da Amministrazioni pubbliche	
	1.3.1.02	Trasferimenti correnti da famiglie	
	1.3.1.03	Trasferimenti correnti da imprese	
	1.3.1.04	Trasferimenti correnti da Istituzioni Sociali Private al servizio delle Famiglie	
	1.3.1.05	Trasferimenti correnti dalla UE e dal Resto del Mondo	
	1.3.2.01	Contributi agli investimenti da amministrazioni pubbliche	
	1.3.2.02	Contributi agli investimenti da Famiglie	
	1.3.2.03	Contributi agli investimenti da Imprese	
	1.3.2.04	Contributi agli investimenti da Istituzioni sociali Private - ISP	
	
	

Secondo gli *International Accounting Standards (IAS)*, è necessario che il piano dei conti debba essere compatibile con l'obiettivo della funzione contabile, ovvero con la rilevazione cronologica e sistematica degli eventi di gestione, originari e derivati, per far fronte ad esigenze informative interne ed esterne⁵.

L'introduzione di un piano dei conti integrato rispetta la necessità di adeguamento della capacità informativa della contabilità. È, infatti, necessario l'adeguamento delle codifiche dei conti per permettere un raccordo tra schemi e sistemi adottati in ambito europeo al fine di poter definire un conto consolidato per la procedura sui deficit eccessivi. Uno dei riferimenti a riguardo risulta essere la

⁵ "La riforma della contabilità e delle finanze pubbliche. Novità, riflessioni e prospettive". MEF, Roma aprile 2010, pag. 19.





Cofog (*Classification of the Functions of Government*): si tratta di una classificazione delle funzioni di governo, per permettere, attraverso un'articolazione su tre livelli gerarchici (rispettivamente denominati **Divisioni**, **Gruppi** e **Classi**), di valutare e comparare (secondo criteri omogenei) le attività svolte delle Pubbliche Amministrazioni a livello europeo. Un'ulteriore classificazione articolata su sei livelli che mette in relazione la mappatura delle attività della Pubblica Amministrazione italiana⁶ e il Cofog, è la **classificazione funzionale per funzioni obiettivo**. I primi tre livelli corrispondono agli elementi della Cofog, mentre gli elementi di quarto livello sono denominati **Missioni Istituzionali**, quelli di quinto e di sesto **Servizi**.

Ogni piano dei conti presenta quindi una classificazione dei conti per raggruppamento con una rispettiva codifica numerica che arriva fino a un dettaglio tale da potere avere un'identificazione univoca del conto. I codici associati ai singoli conti permettono una veloce individuazione della collocazione dei conti nei prospetti di bilancio.

2. FINALITÀ DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

L'adozione di un sistema contabile improntato al metodo economico patrimoniale permette di giungere alla definizione del risultato economico del periodo quale differenza tra costi e ricavi e alla descrizione del patrimonio aziendale.

Proprio nel merito si ritiene opportuno citare "passim" alcuni punti trattati in "*finalità e postulati dei principi contabili degli Enti locali*" approvati nella seduta del 4 luglio 2002 a cura dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali", ove particolarmente illuminante è il paragrafo intitolato "Le finalità del sistema di bilancio" che si riporta a stralcio:

Le finalità del sistema di bilancio sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione e all'andamento finanziario dell'Ente a beneficio di un'ampia serie di utilizzatori nel processo di decisione politica, sociale ed economica.

Più in dettaglio il sistema di bilancio deve assolvere a molteplici funzioni:

- ▶ Una funzione politico-amministrativa
- ▶ Una funzione economico-finanziaria
- ▶ Una generale funzione informativa.

Sotto il profilo politico amministrativo, i documenti contabili sono lo strumento essenziale per l'esercizio delle prerogative di indirizzo e di controllo che il consiglio dell'ente, organo politico, deve esercitare sulla giunta, organo esecutivo.

Alla funzione di autorizzazione attribuita al sistema di bilancio è connessa quella economico finanziaria che consiste nell'analisi della destinazione delle risorse a preventivo e nella verifica del loro corretto impiego. Ne consegue un ruolo di indirizzo e di guida dell'azione esecutiva, di coordinamento dell'attività stessa e della sua rendicontazione.

Il sistema di bilancio preparato a tali scopi soddisfa le esigenze comuni della gran parte degli utilizzatori ed assolve quindi ad una più generale funzione informativa.

⁶ La ricognizione delle attività della Pubblica Amministrazione italiana, era stata disposta con la Circolare 22/08/1997, n. 65 dell'allora Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica.





La realizzazione dell'equilibrio economico è un obiettivo essenziale il cui mancato perseguimento condiziona la stessa funzionalità dell'ente locale.

In un'ottica aziendale assume particolare rilievo il rendiconto perché permette una concreta verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi e di realizzazione dei programmi e del rispetto degli equilibri economico finanziari.

Da quanto sopra esposto emerge chiaramente la valenza della contabilità economico patrimoniale che tramite una metodologia basata sul principio della descrizione dei fatti amministrativi in base alla competenza economica di maturazione giunge a sintetizzare, per periodo amministrativo, tutte le operazioni di scambio tra la realtà aziendale e le economie terze, sunteggiandole nei prospetti economici e patrimoniali che congiuntamente costituiscono il bilancio, strumento indispensabile per comprendere i risultati e gli equilibri economici, nonché la composizione del patrimonio e gli equilibri finanziari, permettendo compiutamente valutazioni di efficacia e di efficienza dei fattori produttivi.

3. LE METODOLOGIE DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

La contabilità consiste in un insieme ordinato e cronologico di scritture. Ciascuna scrittura costituisce la rilevazione di un fatto amministrativo e movimentata due o più conti.

Il singolo conto presenta una propria natura che può essere finanziaria o economica ed è rappresentabile, indipendentemente da quest'ultima, con un prospetto indicato in tav. 2 (mastrino). Ogni conto presenta due sezioni contrapposte denominate rispettivamente, dare e avere che accorgono al loro interno quantità omogenee per oggetto e per unità di misura (moneta di conto). Ogni conto deve essere intestato in coerenza con l'oggetto di rilevazione ed il piano dei conti adottato.

"Conto x"	
Dare	Avere

Ogni fatto di gestione (acquisto, vendita, pagamento, incasso, ...) deve essere rilevato contabilmente. Più in particolare sono considerati fatti amministrativi o di gestione, e quindi da rilevare attraverso la contabilità, tutti quegli aspetti della gestione che hanno per oggetto o originano movimenti di cassa, di credito o di debito⁷.

Come precedentemente accennato, lo strumento utilizzato per la rilevazione dei fatti amministrativi è il conto. Ogni informazione determina l'utilizzo di un conto. Ogni scrittura di registrazione, che coinvolge almeno due conti, movimentata le sezioni contrapposte dei singoli conti, in modo tale che per ogni fatto amministrativo rilevato, il totale del Dare coincida (per quantità) al totale dell'Avere. Gli importi indicati di volta in volta all'interno dei conti non sono mai negativi, ma eventualmente devono essere iscritti nella sezione opposta.

⁷ C.A Di Fazio; A cura di G. Büchi, C.A Di Fazio, M. Pellicelli; *Economia Aziendale - "Temi e metodi per le Facoltà Scientifiche"*; Franco Angeli, 2008, pag. 94.





Per convenzione, secondo il metodo della partita doppia, tutte le movimentazioni che sono rappresentate da un aumento della cassa/banca/tesoreria o credito (in quanto sostitutivo della cassa) sono da iscriversi nella sezione dare. Di conseguenza, poiché la rilevazioni in partita doppia utilizzano almeno due conti e poiché vi deve essere un bilanciamento tra quanto rilevato in dare con quanto rilevato in avere, le restanti movimentazioni dei conti si movimentano di conseguenza come indicato nella tav. 3. Nella sezione dare dei conti con natura finanziaria trovano collocazione le variazioni finanziarie attive mentre quelle passive nella sezione avere dei conti con la medesima natura; i componenti negativi di reddito (costi esercizio), le variazioni economiche negative (costi pluriennali) e le variazioni passive di patrimonio netto sono movimentate in dare e i componenti positive di reddito (costi esercizio), le variazioni attive di patrimonio netto in avere.

Tav. 3 - Movimentazioni dei conti per natura

DARE		AVERE	
Natura finanziaria	+ banca + credito - debito	- banca + debito - credito	Natura finanziaria
Natura economica	+ costo - ricavo	+ ricavo - costo	Natura economica
	- patrimonio	+ patrimonio	

I conti di natura finanziaria sono caratterizzati normalmente dall'utilizzo sia della sezione dare che da quella avere a seconda che stiano aumentando o diminuendo come avviene per esempio con i conti che rappresentano la cassa, la banca o la tesoreria. Risultano, invece, movimentate fisiologicamente in una sola delle due sezioni i conti che hanno natura economica: i ricavi/proventi in avere e i costi/oneri in dare. L'utilizzo della sezione contrapposta avviene normalmente solo come rettifica del costo o del ricavo stesso.

In considerazione del fatto che l'aspetto che origina il fatto amministrativo è l'aspetto finanziario, sotto il profilo concettuale, gli accadimenti di gestione possono essere quindi divisi nelle seguenti categorie:

- ▶ Aspetto originario finanziario che riclassifica un aspetto derivato economico
- ▶ Aspetto originario finanziario che riclassifica un aspetto derivato patrimoniale
- ▶ Aspetto originario finanziario che riclassifica un altro aspetto derivato finanziario.

Quindi in estrema sintesi possiamo ipotizzare alcuni semplici fatti gestionali, analizzarli e, sulla scorta di quanto sopra illustrato, provare a descriverli contabilmente.





Costituzione aziendale:

Versamento di patrimonio netto (ipotesi semplificata) - fatto amministrativo patrimoniale:

- ▶ aspetto originario aumento di banca, variazione finanziaria attiva, conto “banca”, sezione dare;
- ▶ aspetto derivato aumento di patrimonio netto, variazione attiva di capitale netto, conto “patrimonio netto”, sezione avere;
- ▶ i due conti vengono movimentati in sezioni opposte per il medesimo importo.

Acquisto fattori produttivi:

Ricevimento di fattura con addebito di imposta sul valore aggiunto:

- ▶ aspetto originario, aumento debiti, “debiti verso fornitori”, variazione finanziaria passiva, sezione avere;
- ▶ aspetto derivato, componente negativa di reddito, aumento costi per “merci c/acquisti”, sezione dare;
- ▶ aspetto derivato, aumento di credito, variazione finanziaria attiva, “iva nostro credito”, sezione dare.

L'aspetto originario riclassifica i due conti derivati e quantitativamente è pari alla somma dei due importi derivati. Dare e avere si bilanciano.

Pagamento di fornitori:

Pagamento di fattura fornitori:

- ▶ aspetto originario, diminuzione di debiti e quindi variazione finanziaria attiva, conto “debiti verso fornitori”, sezione dare;
- ▶ aspetto derivato, diminuzione di banca e quindi variazione finanziaria passiva, conto “banca”, sezione avere.

I due conti vengono movimentati in sezioni opposte per il medesimo importo.

Vendita di fattori produttivi:

Emissione di fattura con addebito di imposta sul valore aggiunto:

- ▶ aspetto originario, aumento di crediti, variazione finanziaria attiva, “crediti verso clienti”, sezione dare;
- ▶ aspetto derivato, aumento di ricavo, componente positiva di reddito, “merci c/vendite”, sezione avere;
- ▶ aspetto derivato aumento di debito, variazione finanziaria passiva - “iva nostro debito”, sezione avere;





- ▶ l'aspetto originario rappresentato dal conto dare è pari alla somma degli aspetti derivati rappresentati dai conti avere.

Incasso di crediti verso clienti:

Incasso di fattura emessa a clienti:

- ▶ aspetto originario diminuzione di crediti e quindi variazione finanziaria passiva, "crediti verso clienti", sezione avere;
- ▶ aspetto derivato aumento di banca e quindi variazione finanziaria attiva, sezione dare.

I due conti vengono movimentati in sezioni opposte per il medesimo importo.

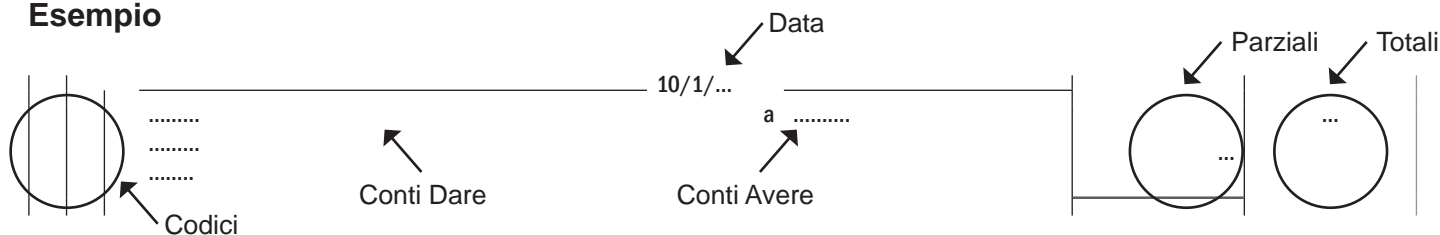
Ogni fatto amministrativo così scomposto e descritto viene riportato sul libro giornale; la rappresentazione di un fatto amministrativo si sostanzia in un articolo che addebita od accredita uno o più conti, ottenendo il bilanciamento delle sezioni dare e avere.

Per tornare agli esempi di prima avremo:

Banca	dare	patrimonio netto	avere
Merci c/acquisti	dare	debiti v/fornitori	avere
IVA n/credito	dare		
Debiti v/fornitori	dare	banca c/c	avere
Crediti v/clienti	dare	merci c/vendite	avere
		IVA n/ debito	avere
Banca c/c	dare	crediti v/clienti	avere

Nel libro giornale le operazioni sono registrate in ordine cronologico e, oltre alla data compaiono i codici dei conti, le sezioni dare e avere e una colonna per valori parziali e una per valori totali.

Esempio



La sezione centrale del libro giornale si divide in due parti, dove la parte sinistra accoglie i nomi dei conti con saldo dare, e la parte di destra i conti con saldo avere. Gli importi vengono invece iscritti nelle ultime due colonne, mentre le prime due colonne accolgono i codici dei conti movimentati (la prima i codici dei conti movimentati in dare, la seconda i codici dei conti movimentati in avere). Poiché può accadere che per la rilevazione di un fatto amministrativo vengano utilizzati più conti nella stessa sezione (dare o avere), sarà necessario precedere l'elenco dei conti dalla dicitura "diversi" come indicato nell'esempio che segue. Si leggerà ad esempio "Crediti vs/clienti" (in dare) a "diversi" (in avere), e sotto i "diversi" si avrà l'elenco dei conti movimentati in avere.





....		Crediti vs/clienti	gg/mm/aa a	Diversi			
	....			Conto ...	x		
	....			Conto	y		x+y

Il libro mastro invece riporta la sistemática della rilevazione e si presenta in questo modo:

- ▶ elenco di conti (ordinati secondo il codice);
- ▶ data;
- ▶ sezioni dare e avere.

Per avere informazioni in un determinato momento di un determinato conto o un determinato gruppo di conti nell'anno, si interroga il mastro. Se invece si vuol sapere cosa è successo all'insieme della gestione in un determinato periodo per es. dal 1/2 al 10/2, si interroga il libro giornale⁸.

4. LE SINGOLE RILEVAZIONI

Ogni fatto di gestione è oggetto di rilevazione con le regole viste in precedenza, e quindi nel corso dell'anno si rilevano, in preparazione al bilancio di fine anno, i diversi fatti gestione.

Per arrivare al bilancio occorre ancora passare attraverso le scritture di assestamento (es. Ammortamento) e solo dopo i saldi, i vari conti vengono chiusi, tramite il sistema dei codici, nei cosiddetti conti epilogativi che sono lo stato patrimoniale e il conto economico.

Si può quindi, a seconda della fase temporale in cui ci si trova, classificare le rilevazioni come segue:

- ▶ rilevazioni in corso d'anno (situazione contabile pre assestamento);
- ▶ scritture di assestamento;
- ▶ scritture di chiusura ai conti epilogativi (stato patrimoniale e conto economico).

⁸ C.A Di Fazio; A cura di G.Büchi, C.A Di Fazio, M. Pellicelli; "Economia Aziendale - Temi e metodi per le Facoltà Scientifiche"; Franco Angeli, 2008, pag. 93.





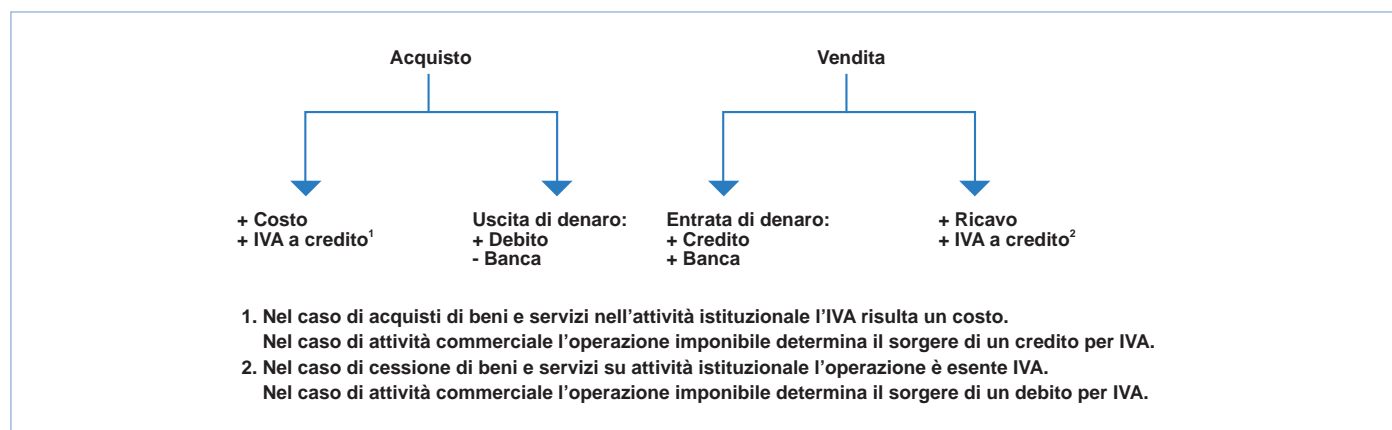
I fatti amministrativi che si susseguono nell'esercizio dell'attività aziendale vengono rilevati al momento dell'emissione o del ricevimento del documento contabile, seguendo il criterio della manifestazione numeraria. Nel corso delle scritture di assestamento, propedeutiche alla chiusura dei conti e alla conseguente redazione dei prospetti di stato patrimoniale e conto economico, vengono seguiti invece il criterio della competenza economica in ragione d'esercizio⁹ e della prudenza amministrativa¹⁰.

5. RILEVAZIONI IN CORSO D'ANNO

Ci si limita in questa sede ad analizzare le rilevazioni relative ai principali fatti di gestione connessi alla componente operativa del bilancio (ovvero quella legata al business principale dell'azienda pubblica): gli acquisti e le vendite di beni e servizi (e le connesse operazioni IVA), le operazioni con le banche legate alle principali modalità di finanziamento e l'acquisto del fattore lavoro.

Non ci si occupa, invece, della gestione della finanza attiva che ricomprende, come suo sottinsieme, la gestione della partecipazione in altre imprese (problema che sorge quando l'azienda partecipata ha una forma giuridica di società).

Le movimentazioni legate alle rilevazioni di acquisto e vendita sono così schematizzabili:



5.1. Acquisto di un fattore produttivo a logorio totale

Si tratta di una delle più classiche operazioni che un'azienda pubblica pone in essere all'inizio di un ciclo produttivo. Infatti, per esercitare la propria attività, l'azienda necessita di fattori produttivi che acquisisce dall'ambiente esterno. I fattori a logorio totale risultano essere tutti quei beni o servizi che vengono consumati dall'azienda nel breve termine¹¹. Dal punto di vista contabile l'acquisto

⁹ Principio della competenza economica in ragione d'esercizio (punti 3 - 4 art. 2423 bis) "si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento".

I ricavi per vendite o prestazioni sono di competenza dell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio o è stato prestato il servizio e per le vendite coincidono con la consegna o spedizione. Per le prestazioni di servizi coincidono con la conclusione delle stesse.

I costi devono essere correlati ai ricavi, ossia ai ricavi di competenza dell'esercizio devono essere contrapposti i costi sostenuti o da sostenere per il loro conseguimento. Se alcuni costi non sono correlabili ai ricavi, essi sono di competenza dell'esercizio in cui si manifestano.

¹⁰ Principio della prudenza (punti 1 - 2 - 4 art. 2423 bis) "si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio". "Si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio anche se conosciuti dopo la chiusura di questo".

Gli utili attesi, ma non ancora definitivamente realizzati, non devono essere iscritti. Al risultato d'esercizio devono concorrere solo i ricavi realizzati derivanti da operazioni concluse. Tutte le perdite, comprese quelle presunte o probabili, devono essere iscritte in bilancio anche se non definitivamente realizzate e anche se conosciute dopo la data di chiusura dell'esercizio. Tutte le valutazioni di bilancio che richiedono una stima devono essere improntate alla prudenza. La prudenza deve essere esercitata in modo ragionevole e non arbitrario.

¹¹ Normalmente entro l'anno.





di un bene o di un servizio genera il sorgere di un debito (aspetto finanziario) verso il fornitore (impegno verso il fornitore di un futuro pagamento in contropartita alla disponibilità del bene) e, contestualmente il costo legato al valore del bene o servizio acquisito (aspetto economico). Nel caso in cui il bene o servizio sia imponibile ai fini IVA, il debito nei confronti del fornitore risulterà essere pari al valore del bene più l'ammontare dovuto per l'IVA. Se si tratta di attività istituzionale per l'azienda l'IVA sugli acquisti risulterà un costo e la movimentazione contabile è di due conti.

Esempio: Acquisto di Cancelleria per €10.000,00 + IVA di legge

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Debiti v/Fornitori	+ debito	Avere	SP
Carta, cancelleria e stampati	+ costo	Dare	CE

A libro giornale si avrà:

2.1.1.01.02.001	2.4.2	Carta, cancelleria e stampati	17/02/.. a	Debiti v/Fornitori	(*).....
-----------------	-------	-------------------------------	---------------	--------------------	--	---------------

(*) l'importo è dato dal valore del bene/servizio acquistato sommato all'IVA di legge.

Nel caso in cui si tratti di acquisti riferibili all'attività commerciale, imponibili ai fini IVA, è invece necessario mettere in evidenza, non solo il sorgere di un debito (aspetto finanziario) verso il fornitore (impegno verso il fornitore di un futuro pagamento in contropartita alla disponibilità del bene) e, contestualmente il costo legato al valore del bene o servizio acquisito (aspetto economico), ma anche l'aspetto IVA (sorgere di credito). In particolare i conti movimentati risultano tre:

Esempio: Acquisto di cancelleria per €10.000,00 + IVA di legge

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Debiti v/Fornitori	+ debito	Avere	SP
Carta, cancelleria e stampati	+ costo	Dare	CE
IVA a credito	+ credito	Dare	SP





A libro giornale sarà:

			25/02/..		
	2.4.2	Diversi	a	Debiti v/Fornitori	...(*).....
2.1.1.01.02.001		Carta, cancelleria e stampati		10.000,00	
1.3.2.7.1		IVA a credito		...(**).....	

(*) l'importo è dato dal valore del bene/servizio acquistato sommato all'IVA di legge.

(**) l'importo è dato dal valore dell'IVA di legge calcolato sul costo.

5.2. Acquisto di fattore produttivo a logorio parziale

Si tratta di acquisto di beni il cui costo risulta comune a più esercizi la cui ripartizione¹² concorrerà alla formazione del reddito e alla situazione patrimoniale-finanziaria di più esercizi consecutivi. L'acquisto di immobilizzazioni è influenzato sia dalla normativa IVA sia dalla normativa civile e fiscale in materia di reddito d'impresa. Ai fini dell'IVA, l'acquisto di immobilizzazioni è generalmente soggetto ad IVA che risulterà contabilizzata in modo differente nel caso in cui si tratti di attività istituzionale o commerciale.

Il costo relativo all'acquisto dei beni strumentali per l'esercizio dell'azienda non rappresenta un costo d'esercizio, bensì un costo pluriennale da iscrivere nell'attivo dello stato patrimoniale, tra le immobilizzazioni. Esso concorre alla formazione del reddito d'impresa attraverso la quota di ammortamento delle immobilizzazioni medesime. Le immobilizzazioni acquisite da terze economie¹³ devono essere iscritte al costo di acquisto maggiorato degli oneri accessori di acquisto e di tutti quegli altri oneri eventualmente necessari a rendere utilizzabile l'immobilizzazione.

Rientrano tra questa tipologia di acquisti, quelli di beni tangibili e intangibili o finanziari strumentali all'attività d'azienda pubblica quali ad esempio macchinari, mobili e arredo d'ufficio, software, licenze, partecipazioni strategiche.

Contabilmente vengono, quindi, rilevati il debito nei confronti del fornitore (aspetto finanziario), il costo pluriennale (aspetto economico) comprensivo dell'Iva nel caso di attività istituzionale¹⁴.

Come per i beni a logorio totale si movimenteranno quindi due conti.

Esempio: Acquisto di Software per €15.000,00 + IVA di legge

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Debiti v/Fornitori	+ debito	Avere	SP
Software	+ costo pluriennale	Dare	SP

¹² La ripartizione del costo avverrà attraverso la procedura di ammortamento (vedi scritture di assestamento).

¹³ Le immobilizzazioni possono essere, oltre che acquisite da terzi, costruite internamente o ottenute tramite la stipulazione di contratti di leasing.

¹⁴ Nel caso di attività commerciale, per la contabilizzazioni dell'Iva, si faccia riferimento all'esempio di acquisti di beni e servizi a logorio parziale.





A libro giornale sarà:

1.2.1.3.5	2.4.2	Software	25/02/.. a	Debiti v/Fornitori	(*)
-----------	-------	----------	---------------	--------------------	-----

(*) l'importo è dato dal valore del bene/servizio acquistato sommato all'IVA di legge.

5.3. Pagamento di una fattura di acquisto

Attraverso il pagamento, si estingue il debito nei confronti del fornitore, contabilizzato al momento della liquidazione della fattura. Dal punto di vista contabile, da una parte si contabilizza l'uscita monetaria (il conto "Tesoreria" viene movimentato in avere, rappresentante la riduzione del conto stesso per il valore del debito) e dall'altra parte si estingue il debito verso il fornitore, attraverso la movimentazione del conto "Debiti v/fornitori" in dare. In questa situazione si è quindi in presenza di due aspetti di tipo finanziario.

Esempio: Pagamento della fattura di acquisto contabilizzata in data 17/02

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	- banca	Avere	SP
Debiti v/fornitori	- debito	Dare	SP

2.4.2	1.3.4.1	Debiti v/fornitori	17/05/.. A	Tesoreria
-------	---------	--------------------	---------------	-----------	-------

5.4. Vendita

Si supponga che l'azienda pubblica ceda sul mercato il servizio erogato.

Nel caso di vendita di servizi nell'ambito dell'attività istituzionale i conti movimentati saranno rispettivamente (per l'aspetto finanziario) il credito che sorge nei confronti dell'utenza, rappresentante la futura entrata di denaro, e (per l'aspetto economico) il provento relativo alla cessione del servizio. Non è presente l'aspetto IVA in quanto la vendita di servizi (o beni) in ambito istituzione risulta esente ai fini IVA.

Esempio: Vendita di servizi prestati da asili nidi per €200.000,00

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Crediti v/Utenti	+ credito	Dare	SP
Proventi da asili nido	+ ricavo	Avere	CE





1.3.2.2	1.2.2.01.02	Crediti v/Utenti	18/02/.. a	Proventi da asili nido	200.000,00
---------	-------------	------------------	---------------	------------------------	------------

Nel caso di vendita inerente all'attività commerciale, la rilevazione del fatto amministrativo determina un credito nei confronti dell'utente (aspetto finanziario), un provento per il valore della merce ceduta (aspetto economico) e l'obbligo del rispetto della normativa IVA (aspetto fiscale). Il credito rappresenta la futura entrata di denaro, sostituendo temporaneamente l'attività di tesoreria, e il suo ammontare è pari a al valore della merce/servizio (l'imponibile) e l'IVA. Quest'ultima dovrà essere versata all'erario, che come tale, rappresenta una posizione debitoria nei confronti dell'erario. Contabilmente sia ha quindi un conto movimentato in dare, rappresentante il credito verso l'utente, la nascita di un ricavo (conto movimentato in avere) e l'IVA, in quanto debito, si movimenta in avere.

Esempio: Emissione fattura di vendita per concessione all'uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali nell'ambito dell'attività commerciale per €20.000,00 + IVA di legge

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Crediti v/Utenti	+ credito	Dare	SP
Proventi dall'uso di locali adibiti stabilmente ed esclusivamente a riunioni non istituzionali	+ ricavo	Avere	CE
IVA a debito	+ debito	Avere	SP

1.3.2.2		Crediti v/Utenti	18/02/.. a	Diversi Proventi dall'uso di locali adibiti stabilmente ed esclusi- vamente a riunioni non isti- tuzionali Iva a debito	20.000,00	(*)
	1.2.2.01.18					
	2.4.5.1				(**)	

(*) l'importo è dato dal valore del bene/servizio acquistato sommato all'IVA di legge.

(**) l'importo è dato dal valore dell'iva di legge calcolato sul provento.

5.5. Incasso parziale di una fattura di vendita

All'incasso della fattura, specularmente a quanto avviene per il pagamento, si è in presenza di due aspetti finanziari. Al ricevimento del pagamento in banca, si chiude il credito sorto al momento dell'emissione della fattura. In questa situazione il conto "Crediti v/utenti" rappresenta un credito che diminuisce e sarà quindi movimentato in avere. Il conto "Tesoreria", invece, si incrementa e, quindi, viene movimentato in dare.





Concludendo si movimenteranno due conti:

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	+ banca	Dare	SP
Crediti v/utenti	- credito	Avere	SP

A libro giornale l'incasso parziale della fattura di vendita sarà così rilevato:

1.3.4.1	1.3.2.2	Tesoreria	18/06/.. A	Crediti v/utenti	
---------	---------	-----------	---------------	------------------	--	-------

5.6. Operazioni con le banche connesse all'attività operativa

Si tratta di tutte quelle operazioni che ogni azienda compie, relativamente alla sua attività operativa, di qualunque tipo, non riferite ad attività finanziarie, che hanno come interfaccia le banche.

Le principali sono:

- ▶ forme di finanziamento a breve termine (anticipazioni di tesoreria);
- ▶ liquidazione di interessi attivi e passivi;
- ▶ assunzione e restituzione dei mutui.

A. Anticipazioni di tesoreria

Rappresentano delle forme di debiti a breve scadenza verso il tesoriere a cui l'azienda pubblica ricorre per sopperire alla temporanea mancanza di liquidità. Le anticipazioni da parte del tesoriere avvengono previo controllo da parte di quest'ultimo del totale utilizzo da parte dell'azienda delle sue disponibilità esistenti nelle contabilità speciali presso le sezioni di tesoreria Provinciale dello Stato. Gli importi erogati sono normalmente definiti in base alle entrate dell'azienda¹⁵.

Liquidazione di interessi attivi e passivi su conto corrente

Le aziende pubbliche utilizzano lo strumento del conto corrente per effettuare le operazioni di incasso delle entrate e di pagamento delle spese. Il conto corrente di tesoreria è acceso presso un istituto di credito "Tesoriere" e si affianca alle contabilità speciali (fruttifera ed infruttifera) accese presso le sezioni di Tesoreria Provinciale dello Stato (Tesoreria Unica). Periodicamente l'istituto Tesoriere, fornitore dello strumento, verifica quale sia il saldo del conto corrente. In caso di determinazione di interessi passivi si movimentano due conti, il primo rappresentante l'aspetto finanziario dell'operazione, il secondo, l'aspetto economico:

¹⁵ Per Comuni e Province per esempio il limite dell'anticipazione è pari al 25% delle entrate dei primi tre titoli accertate nell'esercizio precedente. Sono escluse dal calcolo le entrate una tantum o quelle vincolate per destinazione o figurative. Fonte: L. Puddu, *la tesoreria unica e centralizzata degli enti pubblici*, Giuffrè, Milano, 1990.





Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	- banca	Avere	SP
Interessi passivi	+ costo	Dare	CE

3.1.1	1.3.4.1	Interessi passivi	01/04/.. a	Tesoreria
-------	---------	-------------------	---------------	-----------	-------

Nel caso in cui vengano accreditati interessi attivi contabilmente l'azienda pubblica presenterà un incremento delle disponibilità liquide (il conto "Tesoreria", rappresentante un aspetto finanziario, si movimenterà in dare) e al contempo verrà registrato l'aspetto economico dell'operazione, ossia il sorgere di un ricavo ("Interessi attivi da conti della tesoreria" movimentato in avere).

Trattandosi di un ricavo, sul medesimo grava il trattenimento di una ritenuta a titolo di acconto. Si movimentano tre conti:

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	+ banca	Dare	SP
Interessi attivi da conti della tesoreria	+ ricavo	Avere	CE
Erario c/ritenute subite	+ costo	Dare	CE

A libro giornale sarà:

1.3.4.1	3.2.3.04	Diversi	01/04/.. a	Interessi attivi da conti della tesoreria	100,00
		Tesoreria			73,00
		Erario c/ritenute subite			27,00

B. Mutuo passivo¹⁶

I mutui sono prestiti a medio lungo termine destinati, nelle aziende pubbliche, al finanziamento di spese in conto capitale o di debiti riconosciuti fuori bilancio o altre destinazioni definite da legge, la cui destinazione è in genere vincolata a investimenti determinati. I mutui concessi dagli istituti di credito, previa indagine preliminare d parte degli stessi nei confronti dell'azienda, possono essere erogati in soluzioni uniche o in relazione a stati avanzamento lavori delle opere finanziate. Il rimborso del capitale avviene seguendo il piano di ammortamento che tiene conto, oltre al rimborso della quota capitale anche della quota di interessi calcolata sul debito residuo.

Nelle aziende pubbliche nessun mutuo può essere contratto se l'importo degli interessi, compresi nella rata dell'ammortamento, sommato a quello relativo ai mutui precedentemente contratti ed a quello di operazioni di indebitamento garantite con fideiussione, al netto di contributi statali e regionali in conto interessi, viene a superare il 25% delle entrate correnti del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene deliberata l'assunzione del mutuo (art. 204, TUEL)¹⁷.

¹⁶ L'accesso indebitamento per le aziende pubbliche è vincolato sia all'approvazione del rendiconto del penultimo anno precedente in cui si intende deliberare il ricorso al debito, sia alla deliberazione del bilancio annuale in cui risultino incluse le previsioni e all'approvazione del piano economico finanziario per il finanziamento di opere pubbliche.

¹⁷ L. Puddu, "Ragioneria pubblica", Giuffrè, Milano 2001, pag. 111.





L'assunzione del mutuo dal punto di vista del bilancio è un aspetto puramente patrimoniale e non è riferito al conto economico. In pratica aumentano le passività (debito verso l'istituto erogante) a fronte di un aumento di attività (conto corrente), sull'operazione graveranno i costi della remunerazione del servizio bancario.

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	+ banca	Dare	SP
Mutui passivi	+ debito	Avere	SP

1.3.4.1	2.4.1.2	03/03/..			
		a	Tesoreria	Mutui passivi	...

Fase 2: Rimborso del mutuo

L'estinzione graduale del mutuo può avvenire su base mensile, semestrale o annuale. Ogni rata di rimborso si compone di una quota di debito rimborsato registrato alla voce "mutui passivi" in dare e di una quota di interessi registrata in dare del conto economico in quanto rappresentante un costo. Si ha, quindi, contemporaneamente la diminuzione del debito verso la banca per mutui passivi e il sostenimento di un costo derivante dalla maturazione dagli interessi passivi. In contropartita si ha in avere l'addebito sul conto corrente bancario della somma dei due importi.

I conti movimentati risultano essere:

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	- banca	Avere	SP
Mutui passivi	- debito	Dare	SP
Interessi passivi su mutui	+ costo	Dare	CE

La scrittura a libro giornale sarà:

2.4.1.2 3.1.1.04.02.001	1.3.4.1	03/03/..			
		a	Diversi Mutui passivi Interessi passivi su mutui	Tesoreria	...

5.7. Il Leasing

Dal punto di vista giuridico il *leasing* comprende due fattispecie:

- ▶ **Leasing Operativo:** consiste in un affitto (*to lease*) in linea di massima dal produttore del bene stesso.
- ▶ **Leasing Finanziario:** consiste in una forma di finanziamento. A differenza del *leasing* operativo, trasferisce sostanzialmente tutti i rischi e i benefici derivanti dal possesso del bene, ma la proprietà del bene viene trasferita unicamente al pagamento di un riscatto.





- ▶ Leasing operativo è assimilabile a un affitto. La società di *leasing*, locatore, si impegna ad affittare, dietro la corresponsione di un canone, un macchinario o un bene al locatario. Il bene rimane dunque in capo alla società di *leasing*.
- ▶ Il leasing finanziario è il più diffuso. Le società di *leasing* in questo caso non necessariamente sono le società produttrici del bene. A differenza del *leasing* operativo, esso trasferisce sostanzialmente tutti i rischi e i benefici derivanti dal possesso del bene. Si tratta di un'operazione di affitto legata ad un'operazione di finanziamento. Dato il valore del bene ricevuto in *leasing* ed il flusso dei canoni (non necessariamente costanti, normalmente con un maxi canone iniziale, che viene però "spalmato" su tutto il periodo di durata del *leasing* tramite la tecnica dei risconti) e delle spese accessorie, è possibile calcolare un tasso implicito (passivo per l'azienda pubblica che riceve il bene e attivo per la società di *leasing*).
- ▶ Il *leasing* finanziario può comparire nel bilancio secondo due modalità:
 - Metodo patrimoniale;
 - Metodo finanziario.

La differenza tra i due sta nel mettere in evidenza la forma o la sostanza dell'operazione. Con il metodo patrimoniale viene fatta emergere la forma dell'operazione: al momento della stipulazione l'azienda locataria non acquisisce la proprietà perché di fatto questa rimane in capo alla società di *leasing*, ma si assume semplicemente un impegno a corrispondere dei canoni. Al contrario con il metodo finanziario si antepone la sostanza alla forma, ossia la causa finanziaria del contratto di *leasing* (ottenimento dell'attività). In tal modo l'operazione rispecchia la volontà delle parti, di cessione e acquisizione del bene. Il locatario è, infatti, a tutti gli effetti, colui che sopporta i rischi legati all'utilizzo del bene e ne trae i benefici, nonostante non ne sia l'effettivo proprietario.

A. Leasing finanziario: metodo patrimoniale di rilevazione¹⁸

Il metodo patrimoniale è quello finora utilizzato in Italia. Questo tipo di rilevazione riporta in un'unica voce di costo (che è indicato come godimento di beni di terzi) due elementi tra loro diversi, l'ammortamento e gli interessi passivi.

La stipulazione di un contratto di *Leasing* presuppone il pagamento di canoni periodici. Il pagamento degli stessi dà il diritto all'azienda di poter usufruire del macchinario preso in *leasing*. Una volta pagati i canoni il bene viene riscattato per acquisirne la proprietà. Quindi, solo alla conclusione del contratto, si può parlare di acquisto di un fattore produttivo a logorio parziale.

Contabilmente la registrazione del canone di *leasing* è la seguente:

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
<i>Leasing</i> finanziario	+ debito	Avere	SP
Canoni di <i>leasing</i>	+ costo	Dare	CE

¹⁸ Per maggiori approfondimenti e per l'utilizzo dei conti d'ordine, che per semplicità in questo contesto non vengono trattati, si rimanda al libro G. Ferrero, F. Dezzani, P. Pisoni, L. Puddu, M. Campra, "Contabilità e bilancio d'esercizio", Giuffrè, Milano, 2004.





A libro giornale sarà:

Liquidazione di un canone di *leasing* per € 1.000,00 + IVA di legge

2.1.3.04	2.4.1.4.9	Canoni di <i>leasing</i>	2/02/.. a	Leasing finanziario		(*)
----------	-----------	--------------------------	--------------	---------------------	--	-----

(*) Importo comprensivo dell'IVA.

5.8. Pagamento del fattore lavoro

Prendiamo in considerazione due categorie di lavoro:

- a) Dipendenti
- b) Collaboratori coordinati e continuativi (lavoratore a progetto).

a) Dipendenti

Il fattore lavoro rappresenta un costo per l'azienda pubblica e ricade nella categoria acquisto di fattori produttivi. A differenza degli altri fattori produttivi, il fattore lavoro, non viene acquisito da un'altra azienda ma da una persona fisica.

Il costo che l'azienda sostiene per usufruire dell'attività lavorativa dei dipendenti è composto da tre elementi:

- ▶ **retribuzione**: la somma in denaro che l'azienda pubblica corrisponde al lavoratore dipendente per il lavoro svolto da quest'ultimo in un determinato periodo di tempo;
- ▶ **oneri sociali**: rappresentano quelle somme che l'azienda pubblica deve versare, secondo obblighi di legge, al fine di contribuire all'assistenza e alla previdenza sociale del proprio personale. Sono calcolate applicando le aliquote contributive in vigore e sono per meno di 1/3 circa a carico del dipendente e per oltre 2/3 circa a carico del datore di lavoro;
- ▶ **trattamento di fine rapporto**: rappresenta una sorta di retribuzione aggiuntiva che matura durante il periodo in cui è in essere il rapporto di lavoro, ma che viene corrisposta solamente al momento della cessazione del rapporto di lavoro (dimissioni, pensionamento, ecc...).

Retribuzione

Il datore di lavoro deve tenere conto per ogni dipendente di due differenti elementi: le imposte (IRPEF), dovute dal dipendente in riferimento all'aliquota, e la situazione specifica dello stesso (relativamente ad esempio a detrazioni per familiari a carico), e inoltre, della sua situazione previdenziale.

Egli versa quindi per conto del dipendente sia le imposte (comportandosi da sostituto d'imposta) sia i contributi previdenziali. Ipotizziamo una rilevazione riassuntiva annuale di tutte le registrazioni che nella realtà vengono fatte mensilmente. Inoltre ipotizziamo di avere un unico dipendente. Il primo aspetto che andiamo a rilevare è di tipo economico ed è il sorgere del debito verso il dipendente a fronte di un costo (aspetto economico) per il lavoro prestato.





Liquidazione delle retribuzioni

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Personale c/retribuzioni	+ debito	Avere	SP
Salari e stipendi	+ costo	Dare	CE

2.1.4.01	2.4.5.4	Salari e stipendi	25/01/.. a	Personale c/retribuzioni
----------	---------	-------------------	---------------	--------------------------	-------

Liquidazione degli assegni familiari

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Personale c/retribuzioni	+ debito	Avere	SP
Debiti v/istituti previdenziali	- debito	Dare	SP

2.4.5.2	2.4.5.4	Debiti v/istituti previdenziali	25/01/.. a	Personale c/retribuzioni	...
---------	---------	---------------------------------	---------------	--------------------------	-----

Liquidazione delle ritenute fiscali

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Personale c/retribuzioni	- debito	Dare	SP
Debiti per ritenute da versare	+debito	Avere	SP

2.4.5.4	2.4.5.1	Personale c/retribuzioni	25/01/.. a	Debiti per ritenute da versare	...
---------	---------	--------------------------	---------------	--------------------------------	-----

Liquidazione delle ritenute previdenziali (oneri sociali a carico del dipendente)

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Personale c/retribuzioni	- debito	Dare	SP
Debiti v/istituti previdenziali	+debito	Avere	SP

2.4.5.4	2.4.5.2	Personale c/retribuzioni	25/01/.. a	Debiti v/istituti previdenziali
---------	---------	--------------------------	---------------	---------------------------------	-------

Pagamento delle retribuzioni

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	- banca	Avere	SP
Personale c/retribuzioni	- debito	Dare	SP





2.4.5.4	1.3.4.1	Personale c/retribuzioni	25/01/.. a	Tesoreria	...
---------	---------	--------------------------	---------------	-----------	-----

Oneri sociali

Il datore di lavoro ha l'obbligo per legge di versare agli enti previdenziali ed assistenziali delle somme di denaro per la costituzione della previdenza e dell'assistenza dei propri dipendenti.

Liquidazione degli oneri sociali a carico del datore di lavoro

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Debiti v/istituti previdenziali	+ debito	Avere	SP
Oneri sociali	+ costo	Dare	CE

2.1.4.02	2.4.5.2	Oneri sociali	25/01/.. a	Debiti v/istituti previdenziali	...
----------	---------	---------------	---------------	---------------------------------	-----

Versamenti fiscali e previdenziali

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	- banca	Avere	SP
Debiti v/istituti previdenziali	- debito	Dare	SP
Debiti per ritenute da versare	- debito	Dare	SP

2.4.5.2	1.3.4.1	Diversi	25/01/.. a	Tesoreria	...
2.4.5.1		Debiti v/istituti previdenziali		.....
		Debiti per ritenute da versare		....

b) Il collaboratore a progetto

Il collaboratore a progetto è una figura assimilata al lavoro dipendente, che collabora su un particolare progetto. Il collaboratore fornisce al datore di lavoro gli estremi della sua situazione sia relativa all'IRPEF (aliquota, detrazioni per famigliari a carico, ecc...) sia relativa alla situazione previdenziale.

Dal punto di vista fiscale, il reddito è tassato con le stesse regole del lavoro dipendente. Dal punto di vista previdenziale, il collaboratore deve effettuare l'iscrizione ad una gestione separata dell'INPS. L'incidenza dei contributi rispetto alla remunerazione è inferiore (sebbene sempre crescente negli ultimi anni) al caso del dipendente ed il suo costo è per un terzo a carico del dipendente e per due terzi del datore di lavoro.





6. IL BILANCIO DI VERIFICA

La corretta tenuta della contabilità prevede, tra le altre cose, anche la verifica periodica tra il totale delle movimentazioni in dare e il totale delle movimentazioni in avere. A tale scopo, le imprese redigono un prospetto riepilogativo di controllo dell'uguaglianza tra accreditamenti e addebitamenti di conti di mastro movimentati denominato "bilancio di verifica". Il metodo di rilevazione dei fatti amministrativi in partita doppia implica infatti sempre tale concordanza, in quanto basato sul principio dualistico della simultanea ed antitetica rilevazione dei fatti di gestione.

7. LE SCRITTURE DI ASSESTAMENTO O RILEVAZIONI DI CHIUSURA DELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE

L'azienda ha necessità di rendere conto, durante tutto l'arco della sua attività, ai vari portatori d'interesse (es. soci, le banche che hanno finanziato l'attività d'azienda pubblica), per conoscere il risultato della gestione generato. Periodicamente viene quindi effettuato un controllo dell'andamento della gestione. Ogni periodo equivale a un massimo di 12 mesi e nella maggior parte dei casi coincide con l'anno solare e viene denominato "periodo amministrativo".

Alla conclusione di ogni periodo amministrativo, prima di arrivare alla stesura del bilancio d'esercizio, è necessario procedere alla chiusura dei conti con la quale si giunge alla determinazione del risultato d'esercizio (utile/perdita) che risulterà essere alla base della remunerazione dei soci e si determina il correlato capitale di funzionamento (attivo, passivo e netto).

La chiusura dei conti prevede le seguenti fasi:

- 1) scritture rettificative per la competenza economica;
- 2) determinazione della variazione delle rimanenze di magazzino¹⁹;
- 3) epilogo al conto "Conto economico" dei ricavi e costi d'esercizio;
- 4) determinazione del risultato d'esercizio;
- 5) chiusura generale dei conti con epilogo al conto "Stato patrimoniale finale" dei conti accesi alle attività, passività e patrimonio netto.

In sede di operazioni di chiusura, l'ottica di osservazione cambia rispetto alle operazioni d'esercizio poiché cambia l'obiettivo: dal controllo della contabilità finanziaria dei movimenti monetari/finanziari si passa alla determinazione per competenza economica del risultato d'esercizio. Nel corso del periodo amministrativo i fatti di gestione vengono rilevati solo ed esclusivamente se originano una manifestazione finanziaria (entrata/uscita di cassa e sorgere/estinzione di crediti o debiti) senza considerare in alcun modo il principio della competenza economica, mentre nella fase di chiusura l'ottica di osservazione si sposta sull'aspetto economico teso a considerare la competenza econo-

¹⁹ Si tenga conto che le aziende pubbliche raramente hanno magazzino in quanto erogatrici di servizi e quasi mai di beni, motivo per cui le rimanenze di magazzino non saranno oggetto di trattazione.





mica dei costi e dei ricavi di competenza dell'esercizio in chiusura, costi e ricavi che concorrono alla determinazione del risultato di periodo indipendentemente dalla loro manifestazione finanziaria²⁰.

L'applicazione del principio della competenza economica in ragione d'esercizio e del principio della prudenza originano le seguenti tipologie di scritture di rettifica (dette anche di assestamento)²¹:

- ▶ *rettifiche di imputazione*: redatte qualora un fatto amministrativo sia in tutto o in parte di competenza dell'esercizio in chiusura ma la manifestazione finanziaria avverrà in futuro;
- ▶ *rettifiche di storno*: compilate qualora si presenti un fatto amministrativo in tutto o in parte di competenza dell'esercizio amministrativo successivo la cui manifestazione finanziaria è già avvenuta nell'esercizio in chiusura;
- ▶ *rettifiche di valore di elementi patrimoniali attivi*: necessarie per valutare il costo collegato all'utilizzo o il presunto valore di realizzo degli elementi patrimoniali attivi;
- ▶ *rettifiche di accantonamento per rischi e oneri*: effettuate per fronteggiare rischi e oneri futuri di natura determinata, di esistenza certa o probabile, dei quali al momento della redazione della scritture contabili di chiusura è indeterminato l'ammontare e/o la data di sopravvenienza.

Si tratta di scritture fatte idealmente il 31/12, data di chiusura del bilancio, propedeutiche alla redazione dello stesso. Su tali scritture di rettifica esiste una normativa molto dettagliata sia per quello che riguarda il codice civile sia per le imposte dirette.

8. RETTIFICHE DI IMPUTAZIONE

Rientrano nelle rettifiche di imputazione:

- ▶ Ratei;
- ▶ Partite da liquidare.

I ratei attivi e i ratei passivi.

I ratei sono quote di costi o di ricavi la cui competenza economica è dell'esercizio in chiusura la cui manifestazione numeraria collegata avverrà nel successivo periodo amministrativo. Il rateo si riferisce quindi ad un fatto amministrativo in cui una parte del costo o del ricavo è di competenza dell'esercizio in chiusura mentre una parte del costo o del ricavo è di competenza dell'esercizio o degli esercizi successivi: il rateo evidenzia la quota di competenza dell'esercizio in chiusura. L'obiettivo è quello di individuare la "quota" di costo (ratei passivi) o di ricavo (ratei attivi) di competenza dell'esercizio che si chiude.

²⁰ Infatti l'azienda opera senza interruzioni, in modo continuativo per tutto l'arco della sua vita, questo implica che nella realtà esistano delle operazioni che possono nascere in un determinato periodo amministrativo e esaurirsi nello stesso periodo amministrativo, ma ne esistono altre che iniziano in un periodo e terminano in un periodo successivo. È necessario quindi valutare tutte quelle operazioni che risultano a cavallo di uno o più esercizi amministrativi. Tutti quei valori che nella continuità aziendale risultano oggettivi perché contabilizzati attraverso il criterio della manifestazione numeraria, possono quindi diventare soggettivi.

²¹ Vengono qui prese in esame solo quelle scritture di assestamento connesse alla componente operativa del bilancio.





I ratei si distinguono in:

- ▶ *attivi*: se si riferiscono a quote di ricavi di competenza dell'esercizio in chiusura a manifestazione numeraria posticipata, i ricavi sono di competenza dell'esercizio in cui vengono fatti fruttare gli elementi di proprietà dell'azienda pubblica;
- ▶ *passivi*: se si riferiscono a quote di costi di competenza dell'esercizio in chiusura a manifestazione numeraria posticipata, i costi sono di competenza dell'esercizio in cui vengono utilizzati i corrispondenti fattori produttivi.

L'individuazione della quota di costo o di ricavo di competenza dell'esercizio in chiusura viene effettuato in base al criterio del tempo fisico ovvero proporzionalmente al periodi di tempo che caratterizza la durata del fatto amministrativo nell'esercizio in chiusura.

A titolo esemplificativo si analizzano i ratei passivi.

Rateo passivo: l'azienda pubblica ha stipulato un contratto di *leasing* che prevede la corrispon- sione di canoni annuali in data 1/7 per € 20.000.

I canoni di *leasing* verranno liquidati in data 1/7 dell'anno successivo ma il bene viene utilizzato nel periodo tra 1/7 dell'anno in chiusura e 1/7 dell'anno successivo: il costo riferito alla possibilità di utilizzo del bene deve essere pertanto ripartito tra due esercizi imputando all'esercizio in chiusura la quota di costo di competenza del periodo che va dal 1/7, dell'esercizio in chiusura, al 31/12.

I canoni complessivi sono pari a € 20.000 ottenuti. La quota di canone di competenza dell'eser- cizio in chiusura (dal 1/7 al 31/12) sarà pari a € 10.000 ottenuti rapportando i canoni complessivi di € 20.000 al tempo fisico che rientra nell'esercizio in chiusura ovvero 6 mesi ($€ 20.000 * 6/12 = € 10.000$). A fine anno deve essere imputo il costo relativo al semestre già trascorso (aspetto econo- mico) e, a fronte di questo costo, sorge un debito verso l'esercizio successivo (aspetto finanziario).

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Canoni di <i>leasing</i>	+ costo	Dare	CE
Ratei passivi	+ debito presunto	Avere	SP

2.1.3.04	2.5.1.2	31/12/..			
		Canoni di <i>leasing</i>	a	Ratei passivi	10.000,00

Nell'anno successivo al momento del pagamento del canone, il rateo verrà chiuso. In particolare, la chiusura dello stesso coinciderà con imputazione al nuovo esercizio della la quota di costo rela- tiva alla quota di canone non ancora contabilizzati ossia pari alla differenza fra l'effettivo pagamento e la chiusura del rateo. A differenza del risconto, che si chiude all'apertura dei conti del nuovo anno, il rateo rimane aperto fino a quando si verifica l'evento per cui è stato aperto.

Pagamento di interessi passivi

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Tesoreria	- banca	Avere	SP
Rateo passivo	- debito	Dare	SP
Canoni di <i>leasing</i>	+ costo	Dare	CE





A libro giornale si avrà:

2.5.1.2 2.1.3.04	1.3.4.1	1/././.		Tesoreria	10.000,00 10.000,00	20.000,00
		Diversi Rateo passivo Canoni di <i>leasing</i>	a			

Partite da liquidare.

Rientrano tra le partite da liquidare, tra le altre:

- ▶ fatture da emettere e da ricevere;
- ▶ trattamento di fine rapporto;
- ▶ imposte su reddito.

Si analizzano a titolo esemplificativo le fatture da ricevere.

Le fatture da ricevere. Al termine del periodo amministrativo l'azienda pubblica potrebbe trovarsi nella situazione di aver già ricevuto la fornitura senza aver ancora contabilizzato il relativo costo per mancanza del documento giustificativo (fattura di acquisto).

L'azienda rileva costi di competenza dell'esercizio relativi a forniture acquistate per le quali si è già acquisita la disponibilità ma per le quali non si è ancora ricevuta la fattura di acquisto. Contabilmente si avrà il sorgere del costo considerato di competenza dell'esercizio²² (ad esempio relativo a acquisto di "Giornali, riviste e pubblicazioni") e di un debito presunto verso il fornitore (Fornitori c/ fatture da ricevere).

I conti movimentati risultano essere:

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Giornali, riviste e pubblicazioni	+ costo	Dare	CE
Fornitori c/fatture da ricevere	+ debito presunto	Avere	SP

A libro giornale sarà:

2.1.1.01.01	2.4.2	1/02/..		Fornitori c/fatture da ricevere	...
		Giornali, riviste e pubblicazioni	a		

²² La merce corrispondente è già disponibile presso l'azienda acquirente e alla chiusura potrebbe essere nello stato di rimanenza di magazzino oppure potrebbe già aver originato ricavi di vendita.





Nell'anno successivo al momento del ricevimento della fattura il conto "Fornitori c/fatture da ricevere" si chiuderà e verrà rilevato il debito certo rappresentato dalla fattura ricevuta.

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Debiti v/fornitore	+ debito	Avere	SP
Fornitori c/fatture da ricevere	- debito	Dare	SP

A libro giornale si avrà:

2.4.2	2.4.2	Fornitori c/fatture da ricevere	20/01/.. a	Debiti v/fornitore	
-------	-------	---------------------------------	---------------	--------------------	--	-------

L'aspetto fiscale Iva nasce al momento del ricevimento della fattura.

9. RETTIFICHE DI STORNO

I risconti sono quote di costo o di ricavi non ancora maturate come competenza economica ma che hanno già avuto la loro manifestazione finanziaria. Si riferiscono ad un fatto amministrativo in cui una parte del costo o del ricavo è di competenza dell'esercizio in chiusura mentre una parte del costo o del ricavo è di competenza dell'esercizio o degli esercizi successivi. Si tratta quindi di un fatto amministrativo che origina costi o ricavi di competenza di due o più esercizi: il risconto evidenzia la quota di competenza dell'esercizio successivo.

I risconti si distinguono in:

- ▶ *attivi*: se si riferiscono a quote di costi di competenza di periodi amministrativi successivi;
- ▶ *passivi*: se si riferiscono a quote di ricavi di competenza di periodi amministrativi successivi.

Come per i ratei, l'individuazione della quota di costo o di ricavo di competenza dell'esercizio successivo avviene in base al criterio del tempo fisico ovvero proporzionalmente al periodo di tempo che caratterizza la durata del fatto amministrativo negli esercizi amministrativi successivi.

A titolo esemplificativo si riportano i risconti attivi:

Risconto attivo

Ad esempio l'azienda affitta un capannone per il deposito di attrezzature. L'affitto viene corrisposto anticipatamente annualmente. Sostiene quindi ogni anno un costo per poter disporre di quel capannone per tutti i dodici mesi. Se l'affitto viene corrisposto il data 1/9, il costo che viene sostenuto (e contabilizzato in quella data) è riferito a 4 mesi dell'esercizio in chiusura e a 8 mesi dell'esercizio successivo. Ossia l'1/9 ha segnato un costo riferito a tutto l'anno che quindi, alla chiusura del bilancio deve essere ridotto per i 2/3 dell'anno successivo scrivendolo in avere. Di contropartita nascerà un conto "risconto attivo" che avrà il compito di traghettare quella parte di costo da un anno all'altro.





Si rileva pertanto:

- ▶ lo storno del costo di competenza dell'esercizio successivo in avere;
- ▶ il costo rinviato al futuro esercizio perché di competenza futura; la rilevazione avviene nel conto economico di reddito con ripresa di saldo Risconti attivi che accoglie il costo rinviato al futuro e ha funzione di veicolo contabile trasferendo valori da un esercizio all'altro.

All'apertura del nuovo bilancio i risconti attivi vengono chiusi come codice 1 e aperti come codice 4 e quindi figureranno come costi del nuovo esercizio.

Rilevazione risconti attivi su affitti passivi

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Noleggi e fitti	- costo	Avere	CE
Risconto attivo	+ costo rinviato al futuro	Dare	SP

1.4.2	2.1.3.01	_____ 31/12/..	_____		
		Risconto attivo	a	Noleggi e fitti	667,00

Chiusura risconti attivi

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Noleggi e fitti	+ costo	Dare	CE
Risconto attivo	- costo rinviato al futuro	Avere	SP

2.1.3.01	1.4.2	_____ 01/01/..	_____		
		Affitti passivi	a	Risconto attivo	667,00

10. RETTIFICHE DI VALORE DI ELEMENTI PATRIMONIALI ATTIVI

Rientrano in tale categorie gli ammortamenti e le svalutazioni di elementi che confluiscono nell'ativo dello Stato Patrimoniale.

Si analizza a titolo di esempio l'ammortamento.

Ammortamento di beni ad utilità pluriennale: riguardano sia le immobilizzazioni materiali sia le immateriali ed hanno il significato di attribuire all'esercizio quote di costi pluriennali. L'ammortamento rappresenta il costo di competenza di esercizio collegato all'utilizzazione del bene, ma rappresenta anche il consumo del bene, cioè la diminuzione del valore del bene a seguito proprio dell'utilizzazione; di conseguenza, la differenza tra il valore del bene (costo storico) e l'ammortamento è la residua possibilità di utilizzazione.

Ipotizziamo che l'azienda acquisti un mezzo di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico. Il costo sostenuto ammonta a € 100.000. Quel *hardware* darà la sua utilità per 4 anni. Sarà quindi necessario ripartire quel costo sostenuto al momento dell'acquisto, ipotizzando di utilizzare





quel fattore produttivo in modo omogeneo, per tutti gli anni in cui darà la sua utilità e contribuirà alla generazione dei ricavi.

Considerando una vita utile di 10 anni, un'aliquota di ammortamento annuo del 10% calcolato sul costo storico d'acquisto, l'ammortamento di competenza di ogni anno sarà pari a € 10.000.

Si rileva pertanto:

- ▶ il costo collegato all'utilizzazione dell'immobilizzazione in un conto economico di reddito in dare;
- ▶ la rettifica del costo storico dei mezzi di trasporto nel conto rettificativo Fondo ammortamento Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico che rappresenta la sezione avere staccata del conto Impianti.

Denominazione del conto	Natura	Sezione	Prospetto
Ammortamento Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico	+ costo	Dare	CE
Fondo ammortamento Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico		Avere	SP

A libro giornale sarà:

2.2.1.01	1.2.2.2.1	31/12/..	
		a	10.000,00
	Ammortamento Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico		F.do ammortamento Mezzi di trasporto ad uso civile, di sicurezza e ordine pubblico

11. L'EPILOGO AL CONTO ECONOMICO DEI CONTI ECONOMICI DI REDDITO D'ESERCIZIO

Conclusa la redazione delle scritture di rettifica è necessario procedere alla redazione delle scritture epilogative, alla determinazione del reddito, alla chiusura generale dei conti e alla successiva redazione degli schemi di bilancio.

I costi e i ricavi di competenza dell'esercizio in chiusura devono essere epilogati al conto epilogativo chiamato Conto economico che accoglierà nella sezione "dare" la somma dei conti che presentavano saldo "avere" (ricavi-proventi di competenza) e in "avere" la somma dei conti che presentavano saldo "dare" (costi di competenza).





14. POSTULATI DI BILANCIO NELLA CONTABILITÀ ECONOMICO PATRIMONIALE²³

Fine ultimo del Bilancio d'esercizio è quello di fornire adeguata informativa ai soci e ai terzi in ordine alla situazione economica e alla situazione patrimoniale aziendale.

I Postulati di Bilancio costituiscono una serie di regole che dovrebbero uniformare la metodologia di redazione del Bilancio a livello generale, definendo le linee guida e la trasposizione pratica delle medesime in attuazione dei principi generali.

Dai postulati di bilancio ed in diretta applicazione discendono i criteri di valutazione che indirizzano nella valutazione delle poste discrezionali.

Le fonti normative in ordine al Bilancio d'esercizio discendono dal Codice Civile affiancate dai principi elaborati dalla prassi contabile e quindi dai principali organismi professionali quali OIC (organismo italiano di contabilità), Consiglio Nazionale dottori commercialisti ed esperti contabili e IASB (*International Accounting standard board*).

In particolare la normativa civilistica²⁴ enuncia i Principi generali di Bilancio (chiarezza, verità e correttezza²⁵) e i principi di redazione del bilancio²⁶ (Prudenza, continuità, valutazione separata, compatibilità, prevalenza della sostanza sulla forma, Costo storico come criterio base di valutazione, Omogeneità della valuta di conto²⁷).

I principi generali costituiscono le norme base di redazione ed impongono l'utilizzo di schemi rigidi di bilancio costituiti da una struttura già definita a livello codicistico; nel contempo impongono all'estensore del bilancio l'adozione di un processo valutativo di tipo logico-razionale che renda il Bilancio un documento credibile; per tutto ciò che precede si richiede inoltre la massima correttezza tecnica e comportamentale all'organo di *governance* nel processo di definizione finale del bilancio.

Se si ottempera a questi principi il Bilancio dovrebbe riuscire ad assolvere alla propria funzione di documento illustrativo della situazione aziendale in ordine alla posizione economica e alla composizione del patrimonio.

I principi di redazione del bilancio sono quelli che devono informare l'attività dell'organo di *governance* nell'effettiva predisposizione del Bilancio d'esercizio.

Particolarmente determinante e qualificante è il **PRINCIPIO DI COMPETENZA cardine del sistema di contabilità economico patrimoniale**; infatti le scritture di assestamento che trasformano i conti da conti dell'esercizio a conti che recepiscono i valori di bilancio, vanno a depurare le scritture contabili da inquinamenti di natura puramente finanziaria.

Ad integrazione dei principi generali e dei principi di redazione, il legislatore civilistico, all'art. 2426 ha previsto, per le poste di stima discrezionale, alcuni principi di valutazione, sempre informati a canoni di prudenza, trasparenza e correttezza che riguardano in particolare:

²³ Gli argomenti del seguente paragrafo saranno oggetto di maggiore approfondimento nel cap 8.

²⁴ Art. 2423, c.c. "il Bilancio deve essere redatto con chiarezza, rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società ed il risultato economico dell'esercizio".

²⁵ Chiarezza - il Bilancio deve essere comprensibile; Verità - il Bilancio deve contenere informazioni corrispondenti a verità, dettagliate nella Nota Integrativa e, se derivanti da un processo di valutazione, essere frutto di stime basate su valutazioni ponderate; Correttezza - l'atteggiamento degli estensori deve essere improntato a rispetto sia formale sia sostanziale delle norme di legge.

²⁶ Sono contenuti nell'art. 2423-bis, c.c..

²⁷ Prudenza - non devono mai essere imputati utili sperati, mentre le passività, ancorché potenziali, devono essere inserite, al fine di fornire una rappresentazione veritiera in ordine alla consistenza ed integrità del patrimonio.

Questo principio tende ad una rappresentazione veritiera della situazione economica e patrimoniale a garanzia dei soci e dei terzi; Continuità - l'azienda pubblica deve essere valutata per la propria capacità di vita pluriennale; in pratica l'ottica dell'estensore del bilancio deve porre particolare attenzione alla capacità di sopravvivenza aziendale; l'azienda deve essere funzionante; Competenza - i conti economici del Bilancio devono essere esposti in base all'avvenuta maturazione e non in base alla propria manifestazione finanziaria; Valutazione separata - non si deve ricorrere al compenso di partite; Comparabilità - l'estensore del bilancio non deve mutare i criteri di valutazione adottati affinché sia significativa la comparazione dei bilanci di esercizi successivi.





- ▶ Le immobilizzazioni materiali²⁸
- ▶ Le immobilizzazioni immateriali²⁹
- ▶ I beni del capitale circolante³⁰
- ▶ I crediti³¹
- ▶ Beni dell'attivo circolante ed immobilizzazioni finanziarie³²
- ▶ Magazzino merci e magazzino titoli³³
- ▶ Lavori su commessa³⁴.

15. IL FASCICOLO DI BILANCIO ED I DOCUMENTI CHE LO COMPONGONO

Annualmente le società di Capitale devono procedere alla predisposizione del bilancio d'esercizio a cura dell'organo di *governance*.

Entro 120 giorni, ovvero entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, se speciali cause lo giustificano, l'assemblea dei soci deve provvedere all'approvazione del bilancio d'esercizio, predisposto in bozza almeno nei 30 giorni antecedenti dall'organo amministrativo.

Il Consiglio di amministrazione ovvero l'amministratore unico provvedono alla predisposizione in bozza di:

- ▶ Bilancio d'esercizio in forma estesa o in forma abbreviata composto da Stato Patrimoniale e Conto Economico
- ▶ Nota Integrativa
- ▶ Relazione sulla gestione.

Ove esistente, il Collegio Sindacale licenzia entro i 15 giorni antecedenti l'assemblea di approvazione del Bilancio la propria relazione, e, se investito della revisione legale dei conti, anche la relazione di revisione con specifico giudizio in ordine all'attendibilità del Bilancio. Altrimenti questo adempimento sarà a cura della società di Revisione incaricata.

²⁸ Se acquistate, sono iscritte al costo di acquisto, maggiorato dagli oneri di diretta imputazione; se prodotte internamente, valorizzando i costi direttamente imputabili incrementati da una ragionevole quota dei costi indiretti; le immobilizzazioni partecipano alla determinazione del risultato economico d'esercizio tramite l'ammortamento che consiste in una ripartizione negli anni stimati di vita utile del bene del costo del medesimo, tendo altresì conto delle residua possibilità di utilizzazione del bene stesso.

²⁹ I Costi di impianto ed ampliamento, Costi di ricerca e sviluppo, Costi di pubblicità se di utilità annuale sono imputate a conto economico, se di utilità pluriennale sono capitalizzabili con il consenso del Collegio Sindacale. L'avviamento può essere iscritto se acquisito a titolo oneroso e va ammortizzato in cinque esercizi; le partecipazioni di controllo e di collegamento vengono valutate o al costo storico ovvero sulla base del patrimonio netto sempre avendo presente il postulato della prudenza.

³⁰ Vanno valutati al minore tra il costo di acquisto ed il prezzo di mercato (principio della prudenza).

³¹ Vanno valutati al presumibile valore di realizzo.

³² Vanno valutati al cambio di chiusura mentre le "Altre immobilizzazioni" al cambio storico.

³³ Vanno valutati al minore tra il costo storico ed il valore di presunto realizzo.

³⁴ Metodo della commessa completata o stato di avanzamento lavori.





L'insieme di questi documenti, sottoposti all'approvazione dell'assemblea dei soci, costituisce il fascicolo di bilancio di una società.

Il bilancio d'esercizio

L'art. 2424, c.c., cui si rinvia, prevede uno schema obbligatorio per lo Stato Patrimoniale.

L'art. 2425, c.c., cui si rinvia, prevede uno schema obbligatorio per il Conto Economico.

La nota integrativa

Costituisce parte integrante del Bilancio ed è articolata nelle seguenti parti principali:

1. Analisi, dettaglio e commento delle voci di Stato Patrimoniale e Conto Economico
2. Illustrazione e commento dei criteri di valutazione adottati
3. Motivazione di eventuali deroghe
4. Notizie integrative
5. Analisi dei rischi finanziari.

Nel dettaglio la composizione della nota integrativa, in un'ottica di utilità per il reperimento delle informazioni necessarie alla predisposizione del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale.

Sezione 1 - dichiarazione di conformità ai principi contabili nazionali internazionali

In detta sezione vengono indicata o meno la conformità ai principi contabili internazionali – *International Accounting* – emanati dall'*International Accounting Standards Board* (IASB) e delle relative interpretazioni dell'*International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), omologati dalla Commissione Europea e in vigore alla data di riferimento del bilancio. Oppure la conformità ai principi contabili nazionali, emanati dall'Oic (Organismo Italiano Contabilità).

Sezione 2 - principi generali di redazione

Il bilancio è costituito dallo stato patrimoniale, dal conto economico, dal prospetto della redditività complessiva, dal prospetto delle variazioni di patrimonio netto, dal rendiconto finanziario, redatto secondo il metodo indiretto, e dalla Nota Integrativa; è corredato dalla relazione degli amministratori sull'andamento della gestione e sulla situazione della Banca.

I conti in bilancio trovano corrispondenza nella contabilità aziendale.

Il bilancio di esercizio è redatto nella prospettiva della continuità aziendale e facendo riferimento ai principi generali di redazione di seguito elencati:

- ▶ competenza economica;





- ▶ continuità aziendale;
- ▶ comprensibilità dell'informazione;
- ▶ significatività dell'informazione (rilevanza);
- ▶ attendibilità dell'informazione (fedeltà della rappresentazione);
- ▶ prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica;
- ▶ neutralità dell'informazione;
- ▶ completezza dell'informazione;
- ▶ prudenza nelle stime per non sovrastimare ricavi/attività o sottostimare costi/passività);
- ▶ comparabilità nel tempo.

Sezione 3 - eventi successivi alla data di riferimento del bilancio

Occorre segnalare eventuali fatti rilevanti accaduti nel periodo di tempo intercorrente tra la data di riferimento del bilancio e la sua approvazione da parte del Consiglio di Amministrazione approvati in tale sede.

Sezione 4 - criteri di valutazione

In conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2423 e 2423-*bis*, c.c., la redazione del bilancio si informa ai criteri generali della sistematicità, della competenza, della prudenza e, avuto riguardo a quanto evidenziato nella relazione sulla gestione al paragrafo relativo all'evoluzione prevedibile della gestione, della continuità aziendale.

Altre informazioni

Tra le altre informazioni sono previste:

- ▶ le deroghe ai sensi dell'art. 2423, co. 4, c.c.;
- ▶ operazioni con parti correlate ex-art. 2427, n. 22-*bis*, c.c.. Con riferimento all'art. 2427, n. 22-*bis*, c.c., si dà atto che le operazioni realizzate con le parti correlate sono state effettuate a normali condizioni di mercato e che le stesse sono realizzate sulla base di regole che ne assicurano la trasparenza, nonché la correttezza sostanziale e procedurale. accordi societari fuori dello Stato Patrimoniale ex-art. 2427, n. 22-*ter*, c.c.. Con riferimento all'art. 2427, n. 22-*ter*, c.c., si dà atto che non esistono accordi non risultanti dallo Stato Patrimoniale che possano avere un impatto significativo sulla situazione patrimoniale e finanziaria, nonché sul risultato economico della Società.





Sezione 5 - note di commento allo stato patrimoniale e al conto economico

Questa sezione, in particolare, contiene informazioni utili per la redazione del bilancio consolidato. Nel dettaglio, le informazioni utili riguardano:

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
IMMOBILIZZAZ. IMMATERIALI: (1) -	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
IMMOBILIZZAZ. MATERIALI: (1) -	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
CREDITI COMMERCIALI - per prestazioni e vendite - altro (1)	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
CREDITI DIVERSI - per contributi in conto capitale (utilizzo fondi di PN) - per contributi in conto esercizio - per rimborso spese di funzionamento - per altro (1)	0

(1) dettagliare le voci principali





TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
CREDITI FINANZIARI (1)	0

(1) dettagliare voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
DEBITI COMMERCIALI (1)	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
DEBITI DIVERSI	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
DEBITI FINANZIARI (1)	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
RICAVI DELLE VENDITE E PRESTAZIONI:	0
- per prestazioni	
- per vendite di prodotti	
- altro (1)	

(1) dettagliare le voci principali





TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
ALTRI RICAVI E PROVENTI	0
- per contributi in conto capitale (utilizzo fondi di PN) (1)	
- per contributi in conto esercizio	
- per rimborso spese di funzionamento	

(1) dettagliare le voci di fondo di patrimonio netto

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
ALTRI RICAVI (1)	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
COSTI PER SERVIZI (1)	0
-	

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
COSTI PER GODIMENTO BENI DI TERZI	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
ONERI DIVERSI	0
- ICI	
- TARSU	
- altro (1)	

(1) dettagliare le voci principali





TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
INTERESSI PASSIVI (1)	0

(1) dettagliare le voci principali

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)
ONERI STRAORDINARI (1)	0

(1) dettagliare le voci principali

La relazione sulla gestione

Ha lo scopo di evidenziare i momenti salienti della gestione e di fornire previsioni sugli andamenti futuri.

Consta in pratica di due parti, la prima di carattere generale con contestualizzazione dell'azienda pubblica in riferimento al settore di attività e alla struttura giuridica, la seconda più specifica, volta a definire:

- ▶ L'attività di ricerca e sviluppo
- ▶ I rapporti infra gruppo
- ▶ La dinamica delle azioni proprie
- ▶ I fatti di rilievo accaduti dalla chiusura dell'esercizio
- ▶ I rischi di natura finanziaria
- ▶ L'evoluzione prevedibile della gestione.





CAPITOLO 4

RENDICONTO DELL'ENTE LOCALE: PROCESSO E TECNICHE CONTABILI PER LA PREDISPOSIZIONE DEL PASSAGGIO DAL BILANCIO FINANZIARIO AL BILANCIO PATRIMONIALE/ECONOMICO

di Gabriella Nardelli e Elena Brunetto

1. COMPETENZA FINANZIARIA

Il Legislatore, già con l'entrata in vigore del D.Lgs. 77/1995, successivamente ripreso dalle norme del D.Lgs. 267/2000 (TUEL), ha tentato di introdurre nei sistemi contabili degli Enti Locali procedure di contabilità economica, al fine di uniformare le scritture contabili pubbliche con le procedure di contabilità applicate dalle aziende.

L'art. 227, TUEL, prevede infatti che *“La dimostrazione dei risultati di gestione avviene mediante il rendiconto, il quale comprende il conto del bilancio, il conto economico ed il conto del patrimonio”*.

Mentre il conto del bilancio analizza i risultati finali della gestione autorizzatoria contenuta nel bilancio finanziario annuale rispetto alle previsioni, il conto economico *“...evidenzia i componenti positivi e negativi dell'attività dell'Ente secondo criteri di competenza economica”*.

La norma non individua specificatamente il sistema contabile che gli Enti Locali devono adottare per la predisposizione del rendiconto della gestione e lascia ad essi piena autonomia nell'adozione della metodologia ritenuta più idonea alle proprie esigenze (art. 232, TUEL), pur introducendo l'obbligo per gli Enti di accludere al conto economico un Prospetto di Conciliazione.

Tale prospetto dovrà includere i dati finanziari della gestione corrente del bilancio ed eventuali elementi economici al fine di raggiungere il risultato economico e rinviare altresì al conto del patrimonio tutti i valori della gestione non corrente.

Le diverse modalità per addivenire ad un sistema di rendicontazione economico/patrimoniale possono essere riassunte attraverso tre tipologie di procedure:

- ▶ affiancamento al sistema di rilevazione dei fatti della gestione in termini finanziari, di un sistema di doppia rilevazione che analizzi, per ogni singolo fatto, sia l'aspetto strettamente finanziario sia l'aspetto economico/patrimoniale;
- ▶ introduzione di un sistema di contabilità “integrato”, tale da evitare la duplice rilevazione, attraverso l'analisi dei singoli fatti secondo il diverso aspetto;
- ▶ rettifica delle scritture finanziarie a consuntivo attraverso l'introduzione degli elementi più strettamente economici mancanti, utilizzando un sistema di “conciliazione”.

Il legislatore, ai fini dell'applicazione del suddetto art. 227, TUEL, ha introdotto per gli Enti Locali l'obbligo di predisporre il Prospetto di Conciliazione.

Tale obbligo, pertanto, ha spinto la maggior parte degli Enti Locali, ed in particolare quelli di minori dimensioni, all'adozione di sistemi e di scritture specificatamente destinati alla rilevazione finanziaria dei fatti della gestione contabile, limitandosi all'inserimento delle rettifiche economiche





previste sulle singole scritture necessarie al fine della predisposizione del rendiconto (terza tipologia di procedura sopra indicata).

Ciò non ha consentito agli Enti di sviluppare le necessarie tecniche e competenze di rilevazione delle componenti e delle informazioni economiche, determinando una carenza che gli Enti si trovano ora a dover colmare alla luce dell'evoluzione normativa che impone l'affiancamento alla contabilità finanziaria *"...di un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale"*.

Il concetto di competenza finanziaria introdotto dal D.Lgs. 118/2011 rafforza ulteriormente principi che già erano contenuti nel D.Lgs. 267/2000, laddove il legislatore aveva attribuito anche al Bilancio di previsione pluriennale il carattere di autorizzatorietà in precedenza limitato esclusivamente al Bilancio preventivo annuale.

Tale carattere di autorizzatorietà avrebbe già dovuto garantire la possibilità di effettuare corrette imputazioni di accertamenti ed impegni di parte corrente all'esercizio di effettiva spettanza, pur mantenendo la possibilità di assunzione di impegni "di stanziamento" per la parte investimenti (art. 183, co. 5, TUEL).

L'adozione di tecniche di contabilità finanziaria attraverso il metodo della "competenza rigorosa", la possibilità di impostare contratti sia attivi che passivi che tengano conto della durata annuale dell'esercizio finanziario, con eventuale scadenza delle rate e dei relativi incassi/pagamenti che consentano i pagamenti nel corso dell'esercizio di corretta spettanza, avrebbero potuto semplificare e facilitare il raccordo tra le diverse modalità di rilevazione contabile.

A titolo esemplificativo, si analizza l'entrata iscritta al titolo IV del Bilancio di un Comune relativa a proventi per rilascio di permessi di costruire (oneri di urbanizzazione e costo di costruzione).

Generalmente i regolamenti comunali in materia urbanistica prevedono la possibilità di rateizzazione, anche su più anni, del versamento delle somme dovute, subordinando il rilascio dell'autorizzazione stessa al pagamento della prima rata e richiedendo polizze fidejussorie a garanzia delle scadenze successive.

L'applicazione delle norme di contabilità previste dal TUEL consentirebbero all'Ente di procedere all'immediato accertamento dell'intera somma dovuta, che potrebbe in tal caso essere utilizzata a finanziamento di spese di investimento corrispondenti.

Fin da subito sono infatti individuati il creditore, la somma da incassare, la scadenza e l'imputazione alla corretta voce di bilancio.

Tale accertamento in tal caso sarebbe iscrivibile per intero sulla competenza dell'esercizio, ma verrebbe riscosso almeno in parte negli esercizi successivi.

Ciò potrebbe comportare quindi un disallineamento della gestione di cassa, nel caso in cui le spese corrispondenti, finanziate con tale entrata, venissero realizzate e, di conseguenza, liquidate e pagate.

L'applicazione del metodo della "competenza rigorosa" comporterebbe invece l'accertamento delle somme sulla competenza dell'esercizio corrispondente alla scadenza delle relative rate.

Tale metodo differisce dal metodo della cassa, in quanto non si tratta di iscrivere a bilancio le somme al momento dell'incasso effettivo (il debitore potrebbe anche, nel nostro esempio, non ottemperare al pagamento alla scadenza concordata), ma di accertarle nell'esercizio in cui il credito viene effettivamente a concretizzarsi.

¹ Art. 2, co. 1, D.Lgs. 118/2011.





Nel caso in esempio la rata in scadenza entro l'esercizio costituisce competenza dell'esercizio, la rata in scadenza nell'esercizio successivo costituisce competenza dell'esercizio successivo e può, sulla base del bilancio pluriennale, essere correttamente accertata sugli stanziamenti della corretta annualità.

In tal caso andrà a finanziare la parte spesa del bilancio pluriennale corrispondente, consentendo altresì di avere certezza di copertura già nella prima parte dell'esercizio, facilitandone altresì la gestione di cassa.

Analogamente per la spesa, l'affidamento di un servizio a valenza pluriennale non deve e non può comportare l'assunzione dell'impegno di spesa interamente sull'esercizio in cui tale impegno viene assunto, ma deve essere imputato agli stanziamenti del bilancio annuale e pluriennale in relazione al periodo di competenza.

L'affidamento del servizio di refezione scolastica per l'anno scolastico che comprende il periodo che va dal 15 settembre dell'anno in corso al 15 di giugno dell'anno successivo, va imputato per 3,5/9 al bilancio dell'anno in corso e per 5,5/9 al bilancio dell'anno successivo.

In sede di liquidazione e pagamento delle fatture corrispondenti tale ripartizione dovrà essere rigorosamente verificata, in funzione dell'effettivo svolgimento del servizio.

Stesso criterio rigoroso dovrà essere posto nell'accertamento delle entrate da tariffe del servizio stesso.

La gestione delle scritture di contabilità finanziaria secondo i principi sopra esposti ben si avvicina ai criteri della competenza economica ed evita quindi la necessità di adottare numerose rettifiche in sede di prospetto di conciliazione e di redazione del conto economico.

L'introduzione di un sistema di rilevazione "... *unitario dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale*", così come previsto dal D.Lgs.118/2011 dovrebbe ora portare al superamento di tali operazioni di rettifica operate al termine dell'esercizio finanziario, consentendo la corretta imputazione dei singoli movimenti contabili analizzati sia sotto il profilo finanziario (entrate e spese) che sotto il profilo economico (costi e ricavi).

Ciò comporta la necessità per gli enti di dotarsi di idonei strumenti informativi, tali da consentire che la singola registrazione di ogni fatto gestionale (accertamenti, riscossioni e versamenti per le entrate – impegni, liquidazioni, ordinazione e pagamento per la spesa) venga rilevata sia con imputazione alla contabilità finanziaria e quindi in relazione alle risorse ed agli interventi del bilancio di previsione, sia con imputazione alla contabilità economico/patrimoniale, in relazione ai diversi conti individuati nell'apposito piano che dovrà essere preventivamente predisposto, attraverso imputazioni con il metodo della "partita doppia".

Si tratta di un metodo di rilevazione integrato che dovrà necessariamente svilupparsi durante tutta la durata dell'esercizio attraverso lo svolgimento delle registrazioni contabili e, al termine dell'anno, delle classiche operazioni contabili di chiusura dei conti che porteranno alla rilevazione sia dei risultati del conto del bilancio, sia di quelli del conto economico e del conto del patrimonio.

2. IL CONTO FINANZIARIO

I risultati della gestione finanziaria d'esercizio vengono rappresentati attraverso il conto finanziario che gli Enti devono predisporre ed approvare entro il 30 aprile dell'anno successivo.





Tale documento, strutturato secondo il modello definito dal D.P.R. 194/1996, evidenzia:

- ▶ per la parte di competenza, lo svolgimento della gestione in relazione alle singole risorse di entrata ed ai singoli interventi di spesa definitivi risultanti dal bilancio di previsione così come assestato a seguito delle variazioni adottate nel corso dell'esercizio;
- ▶ per la parte relativa ai residui, lo svolgimento della gestione rispetto alle somme risultanti dal rendiconto finanziario approvato relativo all'anno precedente.

Per ogni risorsa di entrata e per ogni intervento di spesa, sia in conto competenza che in conto residui, partendo dagli stanziamenti previsti:

- ▶ viene riportato l'importo complessivo degli incassi e dei pagamenti così come risultanti dal conto del Tesoriere;
- ▶ vengono evidenziate le somme relative ai residui attivi per la parte entrate (differenza tra gli importi accertati e gli importi riscossi) ed ai residui passivi per la parte spesa (differenza tra gli importi impegnati e gli importi pagati);
- ▶ viene riportata la somma delle due voci precedenti, determinando pertanto gli importi complessivamente accertati per la parte entrate ed impegnati per la parte spesa;
- ▶ viene effettuato il raffronto tra le somme previste (residui accertati alla chiusura del rendiconto dell'esercizio precedente e stanziamenti definitivi di bilancio) e le somme effettivamente accertate/impegnate, determinando le maggiori o minori entrate e le minori spese. Ciò in relazione al fatto che, mentre per le entrate sono possibili nuovi e/o maggiori accertamenti rispetto agli stanziamenti previsti, il carattere autorizzatorio del Bilancio non consente l'assunzione di impegni di spesa se non nei limiti degli stanziamenti di previsione.

La parte finanziaria del Rendiconto presenta pertanto la seguente struttura:

Entrata

PREVISIONI DEFINITIVE (A)	CONTO DEL TESORIERE (B)	RESIDUI (C)	ACCERTAMENTI (D = B + C)	MAGGIORI/MINORI ENTRATE (A - D)
RESIDUI	Incassi c/residui	Residui anni prec.	Accert.c/residui	Maggiori/minori R.A.
COMPETENZA	Incassi c/competenza	Residui competenza	Accert. c/comp.	Maggiori/minori entrate
TOTALE	Totale incassi	Totale residui	Totale accertamenti	Totale maggiori /minori entrate

Spesa

PREVISIONI DEFINITIVE (A)	CONTO DEL TESORIERE (B)	RESIDUI (C)	IMPEGNI (D = B + C)	MINORI SPESE (A - D)
RESIDUI	Pagamenti c/residui	Residui anni prec.	Impegni c/residui	Minori Residui Passivi
COMPETENZA	Pagamenti c/competenza	Residui competenza	Impegni c/competenza	Minori spese c/competenza
TOTALE	Totale pagamenti	Totale residui	Totale Impegni	Totale minori spese





Il rendiconto finanziario, sopra esposto, è strutturato seguendo lo schema del bilancio preventivo suddiviso per le Entrate in titoli, categorie e risorse e per la Spesa in titoli, funzioni, servizi e interventi.

Il documento conclude con i prospetti riepilogativi, ove vengono determinati:

- ▶ il fondo cassa, quantificato sommando al fondo cassa iniziale al 1° gennaio (fondo cassa finale derivante dal rendiconto dell'esercizio precedente) il totale degli incassi risultanti dal conto del tesoriere (totale colonna B Entrate) e sottraendo il totale dei pagamenti effettuati (totale colonna B Spese);
- ▶ il risultato della gestione di competenza, determinato dalla somma algebrica tra il totale degli accertamenti in conto competenza e il totale degli impegni in conto competenza (avanzo/disavanzo di gestione);
- ▶ il risultato della gestione complessiva (avanzo/disavanzo di amministrazione) secondo il seguente prospetto:

Fondo cassa iniziale (1 gennaio)		(a)	(a)
Incassi c/residui	Incassi c/competenza	Totale Incassi (b)	(b)
Pagamenti c/residui	Pagamenti c/competenza	Totale Pagamenti (c)	(c)
Fondo cassa finale (31 dicembre)		(a + b - c)	(d)
Residui attivi c/residui	Residui attivi c/competenza	Totale Residui Attivi	(e)
Residui passivi c/residui	Residui passivi c/competenza	Totale Residui passivi	(f)
Avanzo/disavanzo di Amministrazione		(d + e - f)	

- ▶ i prospetti riepilogativi, che riportano la classificazione funzionale della spesa, sia in termini di competenza sia di cassa, rispettivamente per la parte corrente e per la parte investimenti, ove vengono evidenziati, per ogni funzione e servizio, gli importi complessivi relativi ai diversi interventi di spesa (personale, acquisto di beni, prestazioni di servizi, ecc...);
- ▶ il prospetto dei risultati differenziali, ove le entrate e le spese accertate vengono raffrontate in relazione agli equilibri di bilancio previsti (raffronto entrate correnti/spese correnti – entrate in conto capitale/spese di investimento – ricorso all'indebitamento).

3. IL PROSPETTO DI CONCILIAZIONE

Fino al termine della sperimentazione prevista dall'art. 36, D.Lgs. 23/06/2011, n. 118, che terminerà il 31/12/2013, gli Enti che utilizzano il sistema contabile semplificato per poter procedere, in sede di rendicontazione, alla ricostruzione dei valori economici e patrimoniali devono utilizzare il prospetto di conciliazione.

Il prospetto di conciliazione è definito con il modello contabile n. 18 pubblicato in allegato al D.P.R. 194/1996. Tale modello, però, così come indicato dall'Osservatorio per la Finanza e la contabilità degli Enti Locali con il Principio contabile n. 3, contiene errori di stampa e non evidenzia il percorso logico e la metodologia di rettifica dei valori finanziari.





Il modello, quindi, da utilizzare è quello allegato al Principio contabile n. 3 in cui sono stati corretti gli errori di stampa, le entrate e le spese sono distinti in base alle loro caratteristiche, gli accertamenti e gli impegni di parte corrente sono rettificati attraverso i ratei ed i risconti, in modo da ricondurre i flussi finanziari ai ricavi e costi.

Il prospetto di conciliazione è costituito da una tabella a doppia entrata riportante le singole voci del conto del bilancio finanziario e le rettifiche (ratei, risconti, altre rettifiche) necessarie per consentire il rispetto della competenza economica d'esercizio e contestualmente sono indicate le relative modificazioni alle voci del conto del patrimonio. Nel prospetto di conciliazione, grazie ad un codice alfanumerico che identifica sia le voci del conto economico con le rispettive aree funzionali, sia le voci del conto del patrimonio, gli operatori sono guidati nell'individuazione dei singoli valori del risultato economico e del conto del patrimonio.

Gli impegni rilevati dalla contabilità finanziaria rappresentano un accantonamento di somme da destinare ad un determinato scopo e costituiscono anche dei veri e propri debiti, in base alle previsioni dell'ordinamento in merito al concetto di obbligazione giuridicamente perfezionata (art. 183, TUEL). Conseguentemente gli impegni di parte corrente diventano valori rappresentativi dei costi sostenuti nello stesso periodo con le dovute rettifiche ed integrazioni di fine periodo.

Si traggono le stesse conclusioni per quel che riguarda gli accertamenti (art. 189, TUEL), in quanto la norma prevede la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, l'individuazione del debitore e la quantificazione della somma da incassare e vieta la conservazione di somme tra i residui attivi se non esiste *“un titolo giuridico che costituisca l'ente locale creditore della correlata entrata”* (artt. 179 e 189, TUEL). Conseguentemente gli accertamenti di parte corrente rappresentano dei veri e propri crediti effettivi, espressivi dei ricavi conseguiti nel medesimo periodo, dopo aver comunque apportato le necessarie rettifiche e integrazioni di fine periodo.

Le principali differenze tra il criterio finanziario e quello economico-patrimoniale sono:

a) differenze di attribuzione dell'esercizio di competenza:

- entrate e spese accertate o impegnate (in quanto incassate o pagate) nell'esercizio ma di competenza economica dell'esercizio successivo che, sotto il profilo economico-patrimoniale costituiscono, nell'esercizio in fase di chiusura, risconti passivi o attivi;
- spese legittimamente impegnate nell'esercizio in fase di chiusura ma trasformate in consumi (e quindi in costi) solo in un successivo esercizio;

b) differenze esistenti tra la classificazione determinata dalle regole della contabilità finanziaria e quelle della contabilità economico-patrimoniale;

c) differenze esistenti in quanto le seguenti rilevazioni non hanno natura finanziaria bensì esclusivamente economica:

- quote annuali di ammortamenti;
- quote annuali di ricavi pluriennali;
- accantonamento di fondi per svalutazione crediti;
- incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- variazioni della valutazione delle rimanenze.





3.1. Struttura e contenuto

Di seguito viene proposta l'analisi del modello di conciliazione contenuta nel Principio contabile n. 3 dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali.

Entrate correnti (Tit. I, II e III)

Le entrate correnti della colonna 9E devono confluire nelle specifiche voci dei ricavi della lettera A) del conto economico (proventi della gestione) se di competenza economica dell'esercizio. Devono invece confluire nella voce dei ricavi E23 (sopravvenienze attive) se relative ad entrate di carattere eccezionale come ad esempio il gettito arretrato di tributi, le entrate per eventi calamitosi o per le consultazioni elettorali, o se riferite ad anni precedenti, come ad esempio, per sentenze rese esecutive.

Ratei attivi (col. 7E-8E)

I ratei attivi sono quote di proventi o ricavi di competenza dell'esercizio che nella contabilità finanziaria vengono accertati nell'esercizio successivo e, di conseguenza, non sono comprese tra i residui attivi.

Risconti passivi (col. 5E-6E)

I risconti passivi sono quote di proventi o ricavi accertati nella contabilità finanziaria ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

Entrate a destinazione specifica e vincolata

Le entrate a destinazione specifica e vincolata, rilevate nelle entrate correnti, devono confluire nel conto economico per un importo pari ai costi della gestione finanziati nell'esercizio con tali entrate. Nel caso di discordanza l'accertamento dell'entrata deve essere riscontato.

Entrate in conto capitale (Titolo IV)

L'entrata derivante da alienazione di un bene deve essere imputata in diminuzione nel conto del patrimonio in corrispondenza della specifica immobilizzazione per la parte riferita al valore residuo (valore del bene al netto del fondo di ammortamento) del relativo bene alienato. Quando l'entrata, al netto dell'Iva, è superiore al valore residuo del bene sussiste una plusvalenza da iscrivere nella voce dei proventi E24 del conto economico, quando, al contrario, l'entrata è inferiore sussiste una minusvalenza da iscrivere nella voce degli oneri E26.

Trasferimenti di capitale

I trasferimenti di capitale accertati al Titolo IV delle entrate confluiscono nel passivo del conto del patrimonio nelle voci BI e BIV. L'iscrizione deve essere effettuata considerando la destinazione del trasferimento accertato.

L'importo relativo al finanziamento indistinto degli investimenti (contributo in conto capitale) come, ad esempio, il fondo ordinario investimenti deve essere iscritto nella voce BIV del passivo patrimoniale "altri conferimenti".

L'importo relativo al finanziamento di specifici investimenti (contributo in conto impianti) deve essere rilevato nella voce BI o B III, se relativo a proventi per concessioni edilizie e diminuito in relazione al valore dell'immobilizzazione iscritta nell'attivo utilizzando il metodo del costo netto (diminuzione del valore attivo al momento dell'entrata in funzione della immobilizzazione per un importo





pari al contributo ottenuto), oppure quello della sterilizzazione della quota di ammortamento (diminuzione del conferimento per un importo pari alla quota di ammortamento maturata annualmente sulla parte del costo finanziato con il contributo ottenuto, da rilevare nel conto economico alla voce A5, ed in calce nel prospetto di conciliazione, parte entrante, alla voce "quota annua di trasferimenti in conto capitale").

L'importo relativo al finanziamento di spese correnti, ad esempio proventi per concessioni edilizie deve essere rilevato nel conto economico voce A6.

L'importo relativo al trasferimento a terzi od al rimborso deve essere rilevato nella voce BII del conto del patrimonio o, in alternativa, nella voce CVII altri debiti.

Entrate per assunzione prestiti (Titolo V)

All'iscrizione di un accertamento, in contabilità finanziaria, relativo ad un contratto di prestito deve corrispondere, in egual misura, l'aumento del debito iscritto nella voce C I) del Conto del patrimonio.

Allo stesso modo, nel caso in cui l'ente assumesse l'onere di ammortamento di un prestito contratto da altro ente, ad esempio un consorzio, anche in assenza di accertamento finanziario, nel Tit. V dell'entrata verrà rilevato in aumento tale valore che verrà così contrapposto ad un aumento del debito iscritto al punto C I) del Conto del patrimonio.

Nella fattispecie in cui il prestito venga rimborsato da altri enti, l'accertamento, essendo nella contabilità finanziaria iscritto come un contributo in conto impianti, dovrà essere contabilizzato nel Conto del patrimonio nella voce B I) "Conferimenti".

Nel prospetto di conciliazione dovranno essere riportate le opportune rettifiche aumentando la voce "trasferimenti in conto capitale" e diminuendo la voce "accensione di prestiti".

Spese correnti (Titolo I)

Nella colonna 9S del Prospetto di conciliazione devono essere riportate le spese correnti, classificate in base alla loro natura, riferite alle specifiche voci della lettera B) del conto economico se sono di competenza economica dell'esercizio.

Invece devono essere iscritte alla voce E29 del conto economico le spese di carattere eccezionale rilevate nella parte corrente, ad esempio per eventi calamitosi, consultazioni elettorali e referendarie, e se riferite ad anni precedenti, per sentenze esecutive, per ripiano disavanzo aziende di pubblico servizio, per debiti fuori bilancio.

Impegni per "costi esercizi futuri"

Nella colonna 2S e 3S del Prospetto di conciliazione devono essere riportate le spese impegnate in contabilità finanziaria che non hanno, alla chiusura dell'esercizio, la relativa manifestazione economica in quanto non si è concretizzata l'acquisizione del fattore produttivo. In tale fattispecie rientrano, ad esempio, quelli relativi a:

- ▶ procedure di gara bandite entro la chiusura dell'esercizio;
- ▶ forniture di beni ordinate e non consegnate alla chiusura dell'esercizio;
- ▶ prestazioni di servizio ordinate e non ultimate a fine esercizio.

Nella colonna 2S del Prospetto di conciliazione devono essere indicate le spese impegnate nell'anno precedente, ma di competenza economica dell'anno in corso, mentre nella colonna 3S





del Prospetto di conciliazione devono essere indicate le spese impegnate nell'anno in corso, ma di competenza economica dell'anno successivo. Conseguentemente l'importo della colonna 2S dell'anno "n+1" deve coincidere con l'importo della colonna 3S dell'anno "n".

Nel caso in cui le spese impegnate hanno competenza economica in più esercizi dovranno essere nuovamente detratte sommandole alla colonna 3S.

L'importo delle rettifiche deve essere rilevato nei conti d'ordine del conto del patrimonio distinto per tipologia di finanziamento (non vincolato, vincolato), nelle voci E o F.

Ratei passivi

I ratei passivi sono quote di costi di competenza dell'esercizio che nella contabilità finanziaria vengono impegnati nell'esercizio successivo e, di conseguenza, non sono compresi tra i residui passivi.

Risconti attivi

I risconti attivi sono quote di costi impegnati nella contabilità finanziaria ma di competenza economica dell'esercizio successivo.

Spese in conto capitale (Titolo II)

I pagamenti iscritti nella contabilità finanziaria in conto competenza e residui effettuati per tale tipologia di spesa, che devono essere riportati nella colonna 2S del Prospetto di conciliazione, sono rettificati con la seguente modalità:

- ▶ devono essere sottratti i pagamenti effettuati nell'esercizio per i valori già inseriti nell'attivo patrimoniale dell'esercizio precedente (colonna 3S del Prospetto di conciliazione);
- ▶ devono essere sommati i valori di attività patrimoniali, già acquisite nel conto del patrimonio dell'esercizio ma non ancora pagate (colonna 4S del Prospetto di conciliazione);
- ▶ devono essere sottratti eventuali importi di trasferimenti in conto capitale che non si riferiscono a permutazioni patrimoniali e che, di conseguenza, non contribuiscono a migliorare il valore del patrimonio dell'ente. Tali valori vengono portati in aumento alla voce "trasferimenti" del Titolo I e costituiscono costi d'esercizio (colonna 5S del Prospetto di conciliazione);
- ▶ deve essere sottratto il valore dell'Iva quando questa non viene capitalizzata ma recuperata in quanto l'investimento viene effettuato nell'ambito di un servizio rilevante ai fini Iva (colonna 6S del Prospetto di conciliazione);
- ▶ devono essere sommate altre differenze derivanti da imprecisioni di imputazione finanziaria nel caso in cui i valori patrimoniali siano stati finanziati tra gli impegni di parte corrente, come ad esempio l'acquisizione di beni strumentali finanziati erroneamente nel Titolo I della spesa (colonna 7S del Prospetto di conciliazione).
In tale fattispecie l'importo dovrà essere detratto dagli impegni del Titolo I nella colonna 4S (altre rettifiche).

Gli impegni iscritti nel Titolo II nella contabilità finanziaria se riferiti a costi/debiti non di competenza dell'esercizio devono essere rilevati nei conti d'ordine.





Rimborso prestiti (Titolo III)

La somma impegnata deve coincidere con la somma realmente utilizzata per la quota capitale di ammortamento di prestiti. Nel caso in cui ci fossero delle differenze a causa di arrotondamenti e compensazioni con la quota interessi devono essere effettuate le opportune rettifiche. Il dato si compenserà nella colonna “altre rettifiche” del Titolo I (colonna 4S del Prospetto di conciliazione).

Servizi per conto terzi

Nelle entrate le somme riscosse (competenza e residui) per conto di terzi devono essere rilevate nel conto del patrimonio in aumento della voce CV del passivo “*debiti per somme anticipate da terzi*”.

Le somme riscosse (competenza e residui) per anticipazioni per conto terzi, devono essere portate in diminuzione della voce B3 e dell’attivo. Nelle spese le somme pagate (competenza e residui), per conto terzi devono essere rilevate nel conto del patrimonio in diminuzione della voce CV del passivo “*debiti per somme anticipate da terzi*”.

Le somme pagate (competenza e residui) per anticipazioni per conto terzi, devono essere portate in aumento alla voce B3e dell’attivo “*crediti per somme corrisposte conto terzi*”.

Rettifiche per IVA

Gli accertamenti e gli impegni iscritti in contabilità finanziaria riferiti ad attività rilevanti ai fini dell’IVA devono essere rettificati di detta imposta in quanto la stessa costituisce rispettivamente un debito e un credito verso l’Erario. Le rettifiche devono essere riportate nelle colonne 3E per l’entrata, 4S per la spesa corrente e 6S per la spesa in conto capitale del Prospetto di conciliazione. L’importo della rettifica deve essere rilevato nelle variazioni del conto del patrimonio in corrispondenza delle voci “Debiti per Iva” o “Crediti per Iva”. Ne consegue che:

- ▶ i ratei, i risconti ed i costi esercizi futuri devono essere rilevati al netto dell’IVA che non costituisce ricavo o costo per l’ente;
- ▶ le plusvalenze e le minusvalenze di alienazione devono essere rilevate al netto dell’IVA a debito dell’Ente;
- ▶ l’incremento delle immobilizzazioni deve essere rilevato al netto dell’IVA a credito dell’ente.

Collegamento del conto del patrimonio ex Pcel n. 3

Il prospetto di conciliazione, oltre ad evidenziare il riflesso economico degli accertamenti e degli impegni iscritti nella contabilità finanziaria con le relative poste rettificative (proventi, ricavi, costi), collega anche gli accertamenti e gli impegni riferiti a fatti gestionali che hanno un riflesso nel conto del patrimonio.

Il collegamento del conto del patrimonio con le risultanze finanziarie dell’esercizio consente di definire, in chiave patrimoniale, il contenuto degli elementi che costituiscono lo stesso risultato finanziario (avanzo di amministrazione), come segue:

- a) il fondo di cassa: corrispondente alla liquidità in deposito presso il tesoriere;
- b) i residui attivi corrispondono alle somme di:
 - crediti;





- ratei attivi (con esclusione di quelli riportati nella colonna 8E del prospetto);
 - fatture da emettere;
- c) i residui passivi corrispondono alla somma di:
- debiti;
 - ratei passivi (con esclusione di quelli riportati nella colonna 8S del prospetto);
 - fatture da ricevere;
 - impegni finanziari per investimenti da effettuare (conti d'ordine);
 - impegni finanziari per spese correnti aventi specifica destinazione (conti d'ordine);
 - eventuali impegni finanziari per spese correnti legittimamente assunti per il finanziamento di costi da sostenere nell'esercizio successivo (conti d'ordine).

Le poste sopra elencate devono essere supportate dalla possibilità di analizzare le singole parti ognuna delle quali è collegata sia alla voce finanziaria (Residuo) che al corrispondente elemento del conto del patrimonio.

Immobilizzazioni acquisite a titolo gratuito

Le opere acquisite a scapito di oneri di urbanizzazione devono essere iscritte nell'attivo del conto del patrimonio per un valore pari agli oneri non versati, contestualmente deve essere iscritto nel passivo "conferimenti" un uguale importo. Le immobilizzazioni acquisite senza esborso finanziario devono essere valutate al presumibile valore di mercato attribuibile alla data di acquisizione al netto delle spese da sostenere e sostenute, iscrivendo l'importo all'attivo del conto del patrimonio e nella voce E23 del conto economico (sopravvenienze attive).

Rettifica e correzione di dati di uno o più esercizi precedenti

Il rendiconto approvato per l'esercizio precedente è da considerarsi vincolante, per cui i valori di apertura del conto del patrimonio (consistenza iniziale), devono corrispondere sistematicamente ai valori di chiusura (consistenza finale) dell'anno precedente. In caso di rilevazione di errori o incompleta ricostruzione iniziale, la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. Nella suddetta ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari alla seguente equazione algebrica:

patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

Di seguito viene riportato il modello del prospetto di conciliazione proposto dall'Osservatorio



Proposta modello parte I - entrate correnti	PROSPETTO DI CONCILIAZIONE						ENTRATE		AL CONTO DEL PATRIMONIO		
	Accertamenti finanziari di competenza (1E)	Rettifiche contabilità finanziaria		Accertamenti rettificati (1E + 2E - 3E)	Rettifiche di natura economica		AL CONTO ECONOMICO		Riferimenti C.P. Attivo (11E)	Riferimenti C.P. Passivo (12E)	
		in più (2E)	in meno (3E)		Risconti passivi iniziali + finali - (5E)	Ratei attivi iniziali - finali + (7E)	Riferimenti (4E+5E+6E+7E+8E)	Riferimenti (10E)			
TITOLO I ENTRATE TRIBUTARIE 1) Imposte (tit. I-cat.1) 2) Tasse (tit. I-cat.2) 3) Tributi speciali (tit. I-cat.3) Totale entrate tributarie				(4E)	(5E)	(6E)	(7E)	(8E)	(9E)	(10E)	
TITOLO II ENTRATE DA TRASFERIMENTI 1) da Stato (tit. II-cat.1) 2) da regione (tit. II-cat.2) 3) da regione per funzioni delegate (tit. II-cat.3) 4) da org. comunitari e internaz. (tit. II-cat.4) 5) da altri enti settore pubblico (tit. II-cat.5) Totale entrate da trasferimenti										A2 - proventi da trasferimenti E23 - proventi arretrati	
TITOLO III ENTRATE EXTRATRIBUTARIE 1) Proventi servizi pubblici (tit. III-cat.1) 2) Proventi gestione patrimoniale (tit. III-cat.2) 3) Proventi finanziari (tit. III-cat.3) - interessi su depositi, crediti, ecc. - interessi su capitale conferito ad aziende speciali e partecipate 4) Proventi per uff. da aziende speciali e partecipate, dividendi di società (tit. III-cat.4) 5) Proventi diversi (tit. III-cat.5) Totale entrate extratributarie TOTALE ENTRATE CORRENTI										A3 - proventi da servizi pubblici A4 - proventi da gestione patrimoniale D20 - interessi attivi C17 - utili C18 - interessi su capitale di dotazione A5 - proventi diversi E23 - proventi arretrati	





PROSPETTO DI CONCILIAZIONE		ENTRATE											
		Rettifiche contabilità finanziaria		Rettifiche di natura economica		AL CONTO ECONOMICO		AL CONTO DEL PATRIMONIO					
Accertamenti finanziari di competenza	(1E)	in più (2E)	in meno (3E)	Accertamenti rettificati (1E + 2E - 3E) (4E)	In più (5E)	In meno (6E)	Totale (7E)	Importo (8E)	Riferimenti (9E)	Attivo (10E)	Passivo (11E)	Riferimenti (12E)	
ENTRATE PER ALIENAZIONE DI BENI PATRIMONIALI, TRASFERIMENTI DI CAPITALI RISCOSSIONE DI CREDITI 1) Alienazioni di beni patrimoniali (tit. IV-cat.1) 2) Trasferimenti di capitale dallo Stato (tit. IV-cat.2) 3) Trasferimenti di capitale da regione (tit. IV-cat.3) 4) Trasferimenti di capitale da altri enti del settore pubblico (tit. IV-cat.4) 5) Trasferimenti di capitale da altri soggetti (tit. IV-cat.5) Totale trasferimenti capitale (2+3+4+5) 6) Riscossione di crediti (tit. IV-cat.6) Totale entrate da alienazioni di beni patrimoniali, trasf. di capitali, ecc. ENTRATE DA ACCENSIONI DI PRESTITI 1) Anticipazioni di cassa (tit. V-cat.1) 2) Finanziamenti a breve termine (tit. V-cat.2) 3) Assunzione di mutui e prestiti (tit. V-cat.3) 4) Emissione di prestiti obbligazionari (tit. V-cat.4) Totale entrate per accensione prestiti													
	TITOLO IV												
	parte III - servizi per conto di terzi												
	SERVIZI PER CONTO TERZI												
	Totale servizi per c/terzi TOTALE GENERALE DELL'ENTRATA												
TITOLO V													
parte IV - integrazioni economiche - Insussistenza del passivo - Sopravvenienze attive - Quota annua di trasferimenti in conto capitale (ricavi pluriennali) - Incrementi di immobilizzazioni (costi capitalizzati) - Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, ecc. - Altre integrazioni													
Accertamenti finanziari di competenza (1E)													
Incassi comp. + Residui per conto terzi (2E)													
Incassi comp. + Residui per anticipaz. c/terzi (3E)													
AL CONTO DEL PATRIMONIO													
Attivo (10E)													
Passivo (11E)													
Riferimenti (12E)													
AL CONTO ECONOMICO													
Importo (8E)													
Riferimenti (9E)													
E24 - plusvalenze E26 - minusvalenze													
E22 - insussistenza del passivo E23 - sopravv. attive A5 - proventi diversi e quote annue ricavi plur. A7 - Incrementi di immobilizz. per lavori A8 - variazioni nelle rimanenze													





PROSPETTO DI CONCILIAZIONE		SPESE				A CONTO ECONOMICO		AL CONTO DEL PATRIMONIO				
		Rettifiche contabilità finanziaria		Rettifiche contabilità economica								
Impegni finanziari di competenza	Rettifiche contabilità finanziaria		Rettifiche contabilità economica		Riferimenti C.P. Attivo	Riferimenti C.P. Passivo	Riferimenti C/Economico	Riferimenti C.P. Attivo	Riferimenti C.P. Passivo			
	Impegni per costi esercizi futuri	I.V.A. e altre rettifiche	Risconti attivi	Ratei passivi								
	iniziali +	finali -	iniziali +	finali -	iniziali - finali +	(1s + 2S - 3S + /- 4S + 5S - 6S - 7S +	(10S)	(11S)	(12S)			
<p>Titolo I</p> <p>parte I - spese correnti</p> <p>SPESE CORRENTI</p> <p>1) personale</p> <p>2) acquisti di beni di consumo e/o di materie prime</p> <p>3) prestazioni di servizi</p> <p>4) utilizzo di beni di terzi</p> <p>5) trasferimenti di cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Stato - regione - province e città metropolitane - comuni ed unioni di comuni - comunità montane - aziende speciali e partecipate - altri <p>6) interessi passivi ed oneri finanziari diversi</p> <p>7) imposte e tasse</p> <p>8) oneri straordinari della gestione corrente</p> <p>Totale spese correnti</p>	(1S)	(2S)	(3S)	(4S)	(5S)	(6S)	(7S)	(8S)	(9S)	(10S)	(11S)	(12S)
<p>Titolo II</p> <p>parte II - spese in conto capitale</p> <p>SPESE IN CONTO CAPITALE</p> <p>1) acquisizione di beni immobili</p> <p>2) espropri e servizi onerose</p> <p>3) acquisto di beni specifici per realizzazioni in economia</p> <p>4) utilizzo di beni di terzi per realizzazioni in economia</p> <p>5) acquisizione di beni mobili, macchine ed attrezzature tecnico-scientifiche</p> <p>6) incarichi professionali esterni</p> <p>7) trasferimenti di capitale</p> <p>8) partecipazioni azionarie</p> <p>9) conferimenti di capitale</p> <p>10) concessione di crediti e anticipazioni</p> <p>Totale Tit. II</p>	(1S)	(2S)	(3S)	(4S)	(5S)	(6S)	(7S)	(8S)	(9S)	(10S)	(11S)	(12S)





4. IL CONTO ECONOMICO

Il conto economico è redatto secondo i criteri di competenza economica ed è formato dai componenti positivi e negativi della gestione che hanno determinato il risultato economico dell'esercizio.

Lo schema del conto economico, approvato con il D.P.R. 194/1996, si presenta in forma scalare in cui i componenti positivi e negativi sono raggruppati in modo da fornire significativi risultati intermedi.

4.1. Struttura e contenuto

Di seguito viene proposta l'analisi dello schema del conto economico contenuta nel Principio contabile n. 3 dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali.

Proventi della gestione

Tale voce comprende tutti i proventi della gestione di competenza economica dell'esercizio raggruppati secondo la loro natura.

I proventi di competenza economica di esercizi precedenti devono essere iscritti nei componenti straordinari della gestione nella voce E 23.

Proventi tributari

La voce è composta dai proventi di natura tributaria (imposte, tasse, tributi speciali ed altre entrate di natura tributaria) allocati, nel conto finanziario, al titolo I dell'entrata categorie 1, 2 e 3.

Gli importi devono essere iscritti al lordo di eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o addetta al controllo delle dichiarazioni e versamenti; tali costi devono essere iscritti nei costi della gestione, alla voce "Prestazione di servizi" al fine di rispettare il divieto posto per la compensazione delle partite.

Proventi da trasferimenti

La voce è composta dai proventi relativi ai trasferimenti correnti concessi all'ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari e internazionali e da altri enti del settore pubblico.

Proventi da servizi pubblici

La voce è composta dai proventi relativi l'erogazione del servizio pubblico, sia di natura istituzionale, a domanda individuale o produttivo allocati, nel conto finanziario, al Titolo III dell'entrata nella categoria 1.

Proventi da gestione patrimoniale

La voce è composta dai proventi derivanti dall'attività di gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni del conto del patrimonio, quali locazioni e concessioni, allocati, nel conto finanziario, al Titolo III dell'entrata nella categoria 2.

In presenza di concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali è necessario procedere alla rilevazione del risconto passivo imputando per ogni esercizio la relativa competenza.





Proventi diversi

La voce è composta dai proventi non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Detti proventi sono allocati, nel conto finanziario, al Titolo III dell'entrata nella categoria 5.

Rientra in tale voce la quota annuale di ricavi pluriennali per l'importo corrispondente alla diminuzione dei risconti passivi ed in particolare l'utilizzo di conferimenti (contributi in conto impianti) per l'importo corrispondente alla quota di ammortamento del bene con essi finanziato.

Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

La voce è composta dai costi della gestione (classe B del conto economico relativi al personale, all'acquisto di beni, servizi, ecc...) che hanno prodotto un incremento di valore delle immobilizzazioni iscritte nel conto del patrimonio.

Sono compresi in detta voce anche eventuali oneri finanziari capitalizzati che, conseguentemente, non devono essere detratti dalla voce D 21.

Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione

La voce è composta dalla variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle iniziali relative a prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. La valutazione delle rimanenze dei prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426, n. 9, c.c..

Costi della gestione

Tale voce comprende tutti i costi della gestione di competenza economica dell'esercizio raggruppati secondo la loro natura.

Personale

La voce è composta dai costi sostenuti per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali ed assicurativi, trattamento di fine rapporto e simili), allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 1.

Acquisti di materie prime e/o beni di consumo

La voce è composta dai costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 2.

I costi riferiti alle attività rilevanti ai fini Iva devono essere depurati dall'importo di detta imposta in quanto costituisce un credito verso l'Erario. Eventuali altre tipologie di imposte devono, invece, essere sommate al relativo costo del bene.

Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo

La voce è composta dalla variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio.

Generalmente le rimanenze devono essere valutate al minore tra costo storico ed il valore di mercato. Il costo storico è costituito dai costi sostenuti per ottenere la proprietà delle rimanenze nella loro attuale condizione. Per i beni fungibili la valutazione può essere fatta sulla base del costo medio ponderato, Fifo o Lifo. Il metodo prescelto deve essere disciplinato nel regolamento di contabilità.





Prestazioni di servizi

La voce è composta dai costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 3.

Sono compresi i costi per prestazioni di servizi riguardanti il personale (mensa, corsi di aggiornamento, vitto ed alloggio ai dipendenti in trasferta, ecc...).

Utilizzo di beni di terzi

La voce è composta dai corrispettivi per l'utilizzo di beni di terzi materiali ed immateriali, quali i canoni di locazione ed oneri accessori, canoni per l'utilizzo di software, concessioni, canoni per la locazione finanziaria, ecc..., allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 4.

Trasferimenti

La voce è composta dagli oneri per i trasferimenti correnti concessi dall'ente, allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 5.

Tali trasferimenti devono essere riferiti a movimentazioni finanziarie senza alcuna controprestazione quali i contributi a fondo perduto o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio.

I trasferimenti (contributi in conto esercizio) concessi ad aziende speciali, consorzi, istituzioni ed a società partecipate devono essere iscritti nella voce C 19.

Imposte e tasse

La voce è composta dalle imposte e tasse corrisposte dall'ente durante l'esercizio allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 6.

In tale voce è compresa l'IRAP calcolata sui costi del personale.

Quote di ammortamento dell'esercizio

La voce è composta dagli ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscrivibili nel conto del patrimonio. È iscritta in detta voce la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi.

Proventi ed oneri da aziende speciali e partecipate

Utili

La voce è composta dai dividendi deliberati nell'esercizio delle aziende speciali, consorzi e società partecipate dall'ente allocati, nel conto finanziario, al Titolo III dell'entrata nella categoria 4.

Interessi su capitale di dotazione

La voce è composta dagli interessi attivi che l'azienda speciale versa all'ente come corrispettivo per la disponibilità del fondo di dotazione allocati, nel conto finanziario, al Titolo III dell'entrata nella categoria 3.

Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate

La voce è composta dal costo annuo delle erogazioni concesse dall'ente alle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società partecipate per contributi in conto esercizio allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 5.





I trasferimenti derivanti dal ripiano delle perdite devono essere classificati nella voce E 28.

Proventi ed oneri finanziari

Interessi attivi

La voce è composta dai proventi relativi all'area finanziaria della gestione dell'ente allocati, nel conto finanziario, al Titolo III dell'entrata nella categoria 3.

Interessi passivi

La voce è composta dagli oneri finanziari, allocati, nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 6.

Gli interessi passivi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti, interessi su obbligazioni, interessi su anticipazioni, interessi per altre cause quali interessi passivi per ritardato pagamento, interessi passivi in operazioni di titoli, e simili.

Proventi ed oneri straordinari

Vi rientrano i componenti positivi e negativi di reddito non ricorrenti. Si tratta quindi di insussistenze, accantonamenti e sopravvenienze tutte le plusvalenze e le minusvalenze, anche di quelle che hanno natura "ordinaria" secondo l'impostazione civilistica.

Insussistenze del passivo

La voce è composta dagli importi relativi alla riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. Dette riduzioni sono effettuate attraverso l'atto di riaccertamento dei residui passivi. Non devono essere considerate insussistenza del passivo le variazioni dei residui passivi di anni precedenti iscritti nei conti d'ordine, in quanto determinano una variazione in diminuzione dei conti d'ordine.

Sopravvenienze attive

La voce è composta dai proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che determinano incrementi dell'attivo. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio quali donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

Plusvalenze patrimoniali

La voce è determinata dalla differenza positiva tra il valore di realizzo ed il residuo da ammortizzare dei beni in relazione alle operazioni di cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni, di permuta di immobilizzazioni e di risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

Insussistenze dell'attivo

La voce è costituita dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. Dette riduzioni sono effettuate attraverso l'atto di riaccertamento dei residui attivi. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, dismissione o danneggiamento di beni, da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.





Minusvalenze patrimoniali

La voce è determinata dalla differenza negativa tra il valore di realizzo ed il residuo da ammortizzare dei beni in relazione alle operazioni di cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni, di permuta di immobilizzazioni e di risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

Accantonamento per svalutazione crediti

La voce è composta dalle quote di accantonamento per inesigibilità che devono essere imputate nell'esercizio in cui le stesse si possono ragionevolmente prevedere. L'importo accantonato per svalutazione crediti deve coincidere con la variazione in diminuzione dell'attivo nella voce "Immobilizzazioni finanziarie - crediti di dubbia esigibilità" nel conto del patrimonio.

I crediti di dubbia esigibilità devono essere stralciati dal conto del bilancio, salvo che non sussista un avanzo vincolato tale da consentire la copertura della relativa perdita. I proventi della gestione sono rilevati al netto dei crediti di dubbia esigibilità se quest'ultimi sono stralciati dal conto del bilancio. Se i proventi della gestione sono rilevati al lordo dei crediti di dubbia esigibilità, in questa voce deve essere rilevato l'accantonamento per svalutazione il cui ammontare corrisponde all'avanzo vincolato.

Oneri straordinari

La voce è composta dagli altri costi di carattere straordinario, allocati nel conto finanziario, al Titolo I della spesa nell'intervento 8 riferiti ad eventi straordinari (non ripetitivi) ed ai trasferimenti in conto capitale concessi a terzi e finanziati con mezzi propri.

La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria.

Risultato economico dell'esercizio

Accoglie il risultato dell'esercizio e rappresenta la differenza positiva o negativa tra i proventi e gli oneri.

La variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo errori nella ricostruzione iniziale della consistenza patrimoniale. Nel caso di errori nella ricostruzione iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione al rendiconto della gestione, il cui saldo costituisce una rettifica del patrimonio netto. In tale ipotesi il patrimonio netto finale risulterà pari a: patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.





CONTO ECONOMICO	IMPORTI PARZIALI	IMPORTI TOTALI	IMPORTI COMPLESSIVI
A) PROVENTI DELLA GESTIONE			
1) Proventi tributari			
2) Proventi da trasferimenti			
3) Proventi da servizi pubblici			
4) Proventi da gestione patrimoniale			
5) Proventi diversi e quota annua ricavi pluriennali			
6) Proventi da concessioni di edificare			
7) Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni			
8) Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)			
totale proventi della gestione A)			
B) COSTI DELLA GESTIONE			
9) Personale			
10) Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			
11) Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)			
12) Prestazioni di servizi			
13) Utilizzo beni di terzi			
14) Trasferimenti			
15) Imposte e tasse			
16) Quote di ammortamento d'esercizio			
totale costi della gestione B)			
RISULTATO DELLA GESTIONE (A-B)			
C) PROVENTI ED ONERI DA AZIENDE SPECIALI E PARTECIPATE			
17) Utili			
18) Interessi su capitale di dotazione			
19) Trasferimenti ad aziende speciali e partecipate			
totale (C) (17+18-19)			
RISULTATO DELLA GESTIONE OPERATIVA (A-B+/-C)			
D) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
20) Interessi attivi			
21) Interessi passivi:			
- su mutui e prestiti			
- su obbligazioni			
- su anticipazioni			
- su per altre cause			
totale (D) (20-21)			
E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI			
Proventi			
22) Insussistenze del passivo			
23) Sopravvenienze attive			
24) Plusvalenze patrimoniali			
totale proventi (e.1) (22+23+24)			
Oneri			
25) Insussistenze dell'attivo			
26) Minusvalenze patrimoniali			
27) Accantonamento per svalutazione crediti			
28) Oneri straordinari			
totale oneri (e.2) (25+26+27+28)			
totale (E) (e.1-e.2)			
RISULTATO ECONOMICO D'ESERCIZIO (A-B+/-C+/-D+/-E)			





5. IL CONTO DEL PATRIMONIO

Il conto del patrimonio deve rappresentare la situazione patrimoniale e finanziaria dell'ente, in conformità ai corretti principi contabili.

5.1. Struttura e contenuto

Di seguito viene proposta l'analisi dello schema del conto del patrimonio contenuta nel Principio contabile n. 3 dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali.

Lo schema è a sezioni contrapposte, l'Attivo ed il Passivo. La classificazione dei valori attivi si fonda su una logica di destinazione, mentre quella del Passivo rispetta la natura delle fonti di finanziamento. Lo schema presenta tre macroclassi nell'attivo (Immobilizzazioni, Attivo Circolante, Ratei e Risconti Attivi) e quattro nel passivo (Patrimonio Netto, Conferimenti, Debiti, Ratei e Risconti Passivi). In calce al conto del Patrimonio sono presenti i conti d'ordine suddivisi in: Impegni per opere da realizzare, Conferimenti in aziende speciali, Beni di terzi.

Attivo

Immobilizzazioni

Questa macroclasse è composta dalle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie in cui sono iscritti i beni destinati ad un utilizzo durevole da parte dell'ente. Tali voci sono esposte al netto dei fondi di ammortamento.

Immobilizzazioni immateriali

Sono costi ad utilità pluriennali e talvolta correlati a ricavi e proventi futuri pertanto, in quest'ultima fattispecie, si dovrà applicare, nel processo di ammortamento, la stessa competenza economica. Vi rientrano gli oneri pluriennali ed i costi per diritti e beni immateriali. La tipologia è la seguente:

- a) spese straordinarie su beni di terzi;
- b) spese finanziarie, oneri per emissione di prestiti obbligazionari;
- c) spese per P.R.G.;
- d) spese per elezioni amministrative;
- e) software applicativo;
- f) spese di pubblicità;
- g) spese di ricerca (studi di fattibilità, ecc...).

Dette immobilizzazioni devono essere iscritte al costo sostenuto o di acquisizione, comprensivo degli oneri accessori o di produzione, comprendente tutti i costi direttamente imputabili. Tale valore non può eccedere il valore recuperabile, inteso come il maggiore tra il presumibile valore di realizzo tramite cessione ed il suo valore in uso. Il valore iscritto è rettificato dagli ammortamenti, le cui quote sono rapportate al periodo di effettivo utilizzo. Qualora si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, questa è rilevata nel conto economico, a rettifica del costo relativo, tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo".





Immobilizzazioni materiali

In questa classe sono iscritti i beni materiali destinati ad un uso durevole negli anni all'interno dell'ente locale. La suddivisione presente nel conto del patrimonio distingue i beni demaniali e quelli facenti parte del patrimonio indisponibile (terreni e fabbricati) da quelli, classificati secondo la loro natura.

Sono soggetti ad ammortamento tutti i beni suscettibili di usura fisica o economica. I terreni non sono assoggettabili ad ammortamento ad eccezione dei terreni adibiti a cave e quelli sui quali è stato costruito un fabbricato il cui valore va a costruire l'importo complessivo da ammortizzare.

Le immobilizzazioni in corso sono classificate in modo distinto ed al termine della loro costruzione devono essere stornate ed iscritte alla voce a cui sono riferite per natura.

Il valore di iscrizione è pari al costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione; nel caso in cui il bene venga impiegato in un servizio non rilevante ai fini dell'Iva, quest'ultima costituisce costo capitalizzabile, mentre in caso contrario, non costituendo un elemento di costo ma un credito verso l'erario, non è capitalizzata. È necessario verificare che l'eventuale capitalizzazione dell'IVA non determini un valore del bene che ecceda il valore recuperabile tramite il suo utilizzo. Il valore di iscrizione è incrementato esclusivamente delle manutenzioni straordinarie effettuate sul bene stesso, nel limite del valore recuperabile tramite l'uso. Sono considerate manutenzioni straordinarie quelle che accrescono la vita utile del bene o che ne incrementano la capacità, la produttività o la sicurezza.

Il costo storico del bene è rettificato in ogni esercizio attraverso le quote di ammortamento che sono determinate da espresse previsioni di legge. L'ammortamento decorre dall'esercizio effettivo di utilizzo del bene.

Il valore del bene costruito in economia dovrà comprendere tutti i costi diretti che l'ente ha sostenuto per la realizzazione del bene. Se il bene realizzato in economia è disponibile sul mercato, la valutazione è effettuata al minore tra il costo e il prezzo di mercato. L'eventuale eccedenza di costo, iscritta tra le immobilizzazioni in corso, deve essere svalutata nello stesso esercizio tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo".

Nel caso di acquisto tramite permuta, l'iscrizione deve tener conto dei valori dei due beni.

Quando si verifica una perdita durevole del valore del bene lo stesso deve essere svalutato scrivendo detta svalutazione tra gli oneri straordinari alla voce "Insussistenze dell'attivo".

Lo stesso trattamento contabile deve essere adottato per i beni destinati all'alienazione, quelli obsoleti e quelli non utilizzabili, i quali vanno valutati al minore tra il valore netto contabile ed il valore netto di realizzo.

Immobilizzazioni finanziarie

In questa classe sono iscritti gli investimenti finanziari destinati a permanere in modo durevole nel patrimonio dell'ente quali le partecipazioni, i crediti e gli investimenti finanziari a medio e lungo termine ed in generale tutti i crediti dell'ente diversi da quelli risultanti nei residui attivi (ad eccezione dei depositi cauzionali e dei crediti di dubbia esigibilità conservati nel conto del bilancio).

In base al D.P.R. n. 194/1996, si considerano immobilizzazioni finanziarie:

- a) le partecipazioni in imprese controllate e collegate e quelle che costituiscono investimento durevole. Tali partecipazioni devono a fine anno essere valutate secondo uno dei due criteri previsti dall'art. 2426, c.c.: il metodo del costo di acquisto, eventualmente svalutato, tra le insussistenze dell'attivo, se il valore è durevolmente inferiore al costo; il metodo del patrimonio netto valutandole in ragione del valore del patrimonio netto che esse rappresentano;





- b) i crediti che per condizioni contrattuali sono caratterizzati dalla destinazione durevole nel patrimonio dell'ente, con evidenziazione di quelli verso imprese controllate, collegate ed altre;
- c) i titoli che l'ente prevede di tenere nel proprio portafoglio per periodi superiori ai 12 mesi dove consentito da norme di legge. I titoli qui allocati vanno valutati al prezzo di acquisto eventualmente rettificato da perdite durevoli di valore;
- d) i crediti per depositi cauzionali relativi alle somme depositate a garanzia di obbligazioni giuridiche stipulate con terzi. Tali crediti sono valutati al valore nominale.

Appartengono a tale categoria anche i crediti di dubbia esigibilità ed i crediti inesigibili. Sono crediti di dubbia esigibilità quelli per i quali vi siano elementi che facciano presupporre un difficile realizzo degli stessi. Per tale categoria, in base agli elementi in possesso, l'ente deve o stralciarli dal conto del bilancio, trattandoli alla stregua dei crediti inesigibili, o tenerli nel conto del bilancio, presentando però il relativo fondo svalutazione crediti a detrazione.

Sono crediti di dubbia esigibilità i crediti per i quali contestualmente si verificano le seguenti circostanze: incapacità di riscuotere e mancata scadenza dei termini di prescrizione.

Attivo circolante

In questa macroclasse sono compresi i beni non destinati ad un utilizzo durevole da parte dell'ente locale e sono distinti in rimanenze, crediti, attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi e disponibilità liquide.

Rimanenze

Sono prodotti finiti, materie prime, semilavorati e prodotti in corso di lavorazione che a fine esercizio risultano presenti nell'ente dalle rilevazioni inventariali di fine esercizio.

Crediti

Vengono iscritti i crediti di natura commerciale e quelli derivanti dalla gestione ordinaria dell'ente. Tali crediti sono iscritti al valore nominale.

Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi

Sono iscritte le attività non destinate ad essere utilizzate durevolmente dall'ente, eventualità alquanto remota. Tale classe può essere movimentata nel caso in cui l'ente locale decide di cedere una partecipazione.

Disponibilità liquide

Vi rientrano il fondo cassa, comprensivo dell'importo complessivo depositato presso il tesoriere, ed i depositi bancari e postali.

Ratei e risconti attivi

I ratei e risconti sono quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei attivi sono quote di proventi che verranno liquidati in un successivo esercizio, ma di competenza economica, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti attivi sono quote di costi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.





Passivo

Patrimonio netto

Il Patrimonio netto è la differenza tra le attività e le passività di bilancio e rappresenta l'entità monetaria dei mezzi a disposizione dell'ente locale, indistintamente investita, insieme ai mezzi di terzi, nelle attività patrimoniali.

Nello schema previsto dal D.P.R. 194/1996 il Patrimonio netto è distinto in due classi: il Netto patrimoniale ed il Netto da beni demaniali in coerenza con la distinta classificazione dei beni che però difficilmente si concilia con un corretto approccio contabile.

Conferimenti

Questa classe, suddivisa in conferimenti da trasferimenti in c/capitale e in conferimenti da concessioni di edificare, è composta dalle somme di denaro accertate dall'ente che hanno natura di contribuzione al finanziamento dell'acquisizione e/o realizzazione di beni patrimoniali. In pratica sono i contributi in conto capitale che l'ente riceve da enti pubblici o da privati e devono essere imputati nel conto economico dell'esercizio in cui i relativi costi sono economicamente sostenuti, in base al principio di correlazione.

Debiti

Questa classe, suddivisa in base alla propria natura, è composta dai debiti che altro non sono che obbligazioni a pagare una somma certa a scadenze prestabilite.

L'iscrizione è effettuata al valore nominale residuo.

In merito alla corretta classificazione dei debiti verso imprese controllate, collegate ad altre è necessario far riferimento all'art. 2359, c.c..

Ratei e risconti passivi

I ratei e risconti sono quote di costi o di proventi comuni a due o più esercizi. In particolare, i ratei passivi sono quote di costi che varranno liquidati in un successivo esercizio, ma di competenza economica, per la parte da essi misurata, dell'esercizio a cui si riferisce il bilancio. I risconti passivi sono quote di ricavi rilevati integralmente nell'esercizio in corso o in precedenti esercizi e rappresentano la quota parte rinviata ad uno o più esercizi successivi.

Conti d'ordine

I conti d'ordine sono delle annotazioni di memoria che forniscono delle annotazioni di corredo della situazione patrimoniale-finanziaria esposta dallo stato patrimoniale ma non costituiscono attività e passività in senso stretto.

In questa macroclasse sono compresi tutti gli elementi di gestione che alla chiusura dell'esercizio non hanno generato economicamente e finanziariamente effetti immediati e diretti sulla struttura patrimoniale quali le Opere da realizzare, i Beni conferiti in aziende speciali e i Beni di terzi.

Le Opere da realizzare

La classe è composta dagli impegni di spesa, relativi ad investimenti, che ancora non hanno dato luogo alla fase di liquidazione della spesa.

I Beni conferiti in aziende speciali

La classe è composta dai beni conferiti in aziende speciali e dai beni lasciati a personalità giuridiche terze in comodato gratuito.





B) Attivo circolante					
I) Rimanenze					
Totale					
III) Crediti					
1) Verso contribuenti					
2) Verso enti del sett. Pubblico allargato					
a) Stato - correnti					
- capitale					
b) Regione					
- capitale					
3) Crediti diversi					
a) verso utenti di servizi pubblici					
b) verso utenti di beni patrimoniali					
c) verso altri - correnti					
- capitale					
d) da alienazioni patrimoniali					
e) per somme corrisposte c/terzi					
4) Crediti per IVA					
5) Per depositi					
a) banche					
b) Cassa Depositi e Prestiti					
Totale					
III) ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI					
1) Titoli					
Totale					
IV) DISPONIBILITÀ LIQUIDE					
1) Fondo di cassa					
2) Depositi bancari					
Totale					
TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE					
C) RATEI E RISCONTI					
I) Ratei attivi					
II) Risconti attivi					
TOTALE RATEI E RISCONTI					
TOTALE DELL'ATTIVO					
CONTI D'ORDINE					
TOTALE CONTI D'ORDINE					





MOD. 20 DPR 194/96

CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)

	Importi parziali	Consistenza iniziale	Variazioni		Consistenza finale
			+	-	
A) PATRIMONIO NETTO					
1) Netto patrimoniale					
TOTALE PATRIMONIO NETTO					
B) CONFERIMENTI					
I) Conferimenti per trasferimenti in conto impianti					
II) Conferimenti in c/capitale da trasferire a terzi					
III) Conferimenti da concessioni di edificare					
IV) Altri conferimenti					
TOTALE CONFERIMENTI					
C) DEBITI					
I) Debiti di finanziamento					
1) per finanziamenti a breve termine					
2) per mutui e prestiti					
3) per prestiti obbligazionari					
4) per debiti pluriennali					
II) Debiti di funzionamento					
III) Debiti per IVA					
IV) Debiti per anticipazioni di cassa					
V) Debiti per somme anticipate da terzi					
VI) Debiti verso					
1) imprese controllate					
2) imprese collegate					
3) altri (aziende speciali, consorzi, istituzioni)					
VII) Altri debiti					
TOTALE DEBITI					
D) RATEI E RISCONTI					
I) Ratei passivi					
II) Risconti passivi					
TOTALE RATEI E RISCONTI					
TOTALE DEL PASSIVO					
CONTI D'ORDINE					
E) Impegni finanziari per costi anno futuro					
F) Impegni finanziari per fondi vincolati di parte corrente					
G) Opere da realizzare					
H) Beni strumentali da acquistare					
I) Trasferimenti in c/capitale da effettuare					
L) Altri investimenti da effettuare					
M) BENI CONFERITI IN AZIENDE SPECIALI					
N) BENI DI TERZI					
TOTALE CONTI D'ORDINE					





CAPITOLO 5

IL GRUPPO PUBBLICO LOCALE

di Marco Castellani, Davide Di Russo, Gabriella Nardelli, Antonio Miele e Andrea Ziruolo

1. DEFINIZIONE DI GRUPPO PUBBLICO LOCALE E SUE POSSIBILI CONFIGURAZIONI, LA SUA DIMENSIONE E LA SUA PRESENZA/DIFFERENZA SUI TERRITORI

1.1. L'affermarsi del concetto di gruppo pubblico locale e i diversi profili di *governance* locale

Negli ultimi anni il progressivo processo di liberalizzazione e privatizzazione dei servizi pubblici e le esigenze di finanza pubblica hanno dato impulso alla moltiplicazione degli organismi esterni attraverso i quali gli enti locali esplicano la loro attività. Per questo motivo la **dottrina economico aziendale**¹ ha delineato il concetto di gruppo comunale che si inserisce nell'ambito della più ampia categoria dei gruppi aziendali. Quest'ultimi pur essendo formati da aziende diverse tra loro, possono essere visti come un'azienda unica che opera secondo una propria strategia unitaria, senza per questo far venire meno l'autonomia giuridica dei soggetti che li compongono.

La presenza di diverse aziende, che fanno capo ad un soggetto economico unitario, quindi, è condizione necessaria ma non sufficiente, in quanto elemento fondamentale per poter parlare di gruppo è la presenza di un disegno strategico comune. Tale impostazione, è sicuramente in linea con gli orientamenti dei principi contabili internazionali (IFRS/IPSAS) in tema di controllo che individuano la presenza di un gruppo laddove un'azienda sia in grado di determinare le politiche gestionali di un'altra, indipendentemente dalla presenza di un legame partecipativo tra di esse.

La presenza di un unitario soggetto economico, quindi, non elimina l'autonomia giuridica delle singole aziende, pur andando inevitabilmente ad incidere sull'autonomia gestionale delle stesse.

Declinando la definizione generale dalla dottrina sui gruppi aziendali², la dicitura "**gruppo pubblico locale**" si giustifica, in prima battuta, per la natura eminentemente pubblicistica del soggetto economico che ne coordina l'attività (Comune o Provincia). Il concetto di "locale" è invece legato alla dimensione prevalente dell'attività svolta dal gruppo pubblico che insiste sull'area territoriale di riferimento del soggetto economico.

In definitiva si individua un gruppo pubblico locale quando sussistono tre elementi fondamentali:

1. un soggetto economico ente pubblico locale;
2. una direzione economica e strategica unitaria, aspetto che, pur essendo tipico di qualsiasi gruppo aziendale, nel caso in questione è affiancato dalla peculiarità delle scelte economiche e strategiche connesse alla funzione pubblica propria dell'ente locale;
3. più soggetti giuridici di diversa natura, atteso che la specificità del gruppo pubblico è proprio quella di essere composto sia da aziende di natura privatistica che da enti di natura pubblicistica.

¹ Cfr: L. Puddu e R. Mora, "Il gruppo pubblico locale", Giapichelli, Torino, 2010, G. Grossi, "Il bilancio consolidato negli enti locali", Cedam 2004; S. Pozzoli, "Guida pratica bilancio consolidato degli enti locali", Il Sole 24 ore, 2010.

² Cfr: G. Ferrero, "Istituzioni di economia d'azienda", Giuffrè, Milano, 1968; L. Azzini, "I gruppi aziendali", Giuffrè, Milano, 1975.





Il primo elemento, viste le disposizioni della L. 78/2010, si ritiene possa essere costituito da un singolo ente locale o da un'“alleanza” di enti locali (*holding* sovracomunale) che, per caratteristiche territoriali o politiche, si trovano a condividere gli apparati di produzione dei servizi o attività di pubblica utilità.

Il secondo elemento sarà approfondito nella parte del testo dove si affronterà il concetto di controllo mentre sul terzo elemento si accoglie l'interpretazione della Corte dei conti per la quale la platea dei cosiddetti organismi partecipati dall'ente locale, che definiscono il perimetro e l'ambito del gruppo locale, devono essere soggettivamente diversi dallo stesso e dotati, quantomeno, di autonomia contabile e gestionale tale da generare possibili ricadute sul bilancio dell'ente stesso. Non assumono rilevanza, invece, le situazioni di mera contribuzione e/o di sovvenzione che l'ente locale eroga, anche ordinariamente, a favore di soggetti terzi. La locuzione “partecipazione” assume quindi uno specifico e ampio significato, che non si riferisce esclusivamente alle sole varie tipologie dei modelli gestionali finalizzati all'esercizio di un servizio pubblico locale o servizio strumentale mediante una società di capitali.

In quest'ottica rilevano innanzi tutto le strutture gestionali previste ai vari fini dall'ordinamento degli enti locali (es. società di capitali, ivi comprese quelle di trasformazione urbana, aziende speciali, anche consortili, consorzi, istituzioni e ASP); in secondo luogo rilevano anche ulteriori o più specifici modelli gestionali che rinviengono la propria fonte direttamente nel codice civile (società consortili, fondazioni, ivi comprese le fondazioni di partecipazione).

Volendo schematizzare gli organismi esterni che possono comporre il gruppo comunale sono:

- ▶ Società di capitali;
- ▶ Società consortili;
- ▶ Società cooperative;
- ▶ Istituzioni;
- ▶ Aziende Speciali;
- ▶ Consorzi;
- ▶ Fondazioni;
- ▶ Associazioni;
- ▶ Asp;
- ▶ Enti pubblici.

Le diverse esigenze e situazioni esistenti alla base della formazione di un gruppo pubblico locale determinano diverse configurazioni sia organizzative che gestionali che possono essere schematizzate e ricondotte sostanzialmente a due modelli:

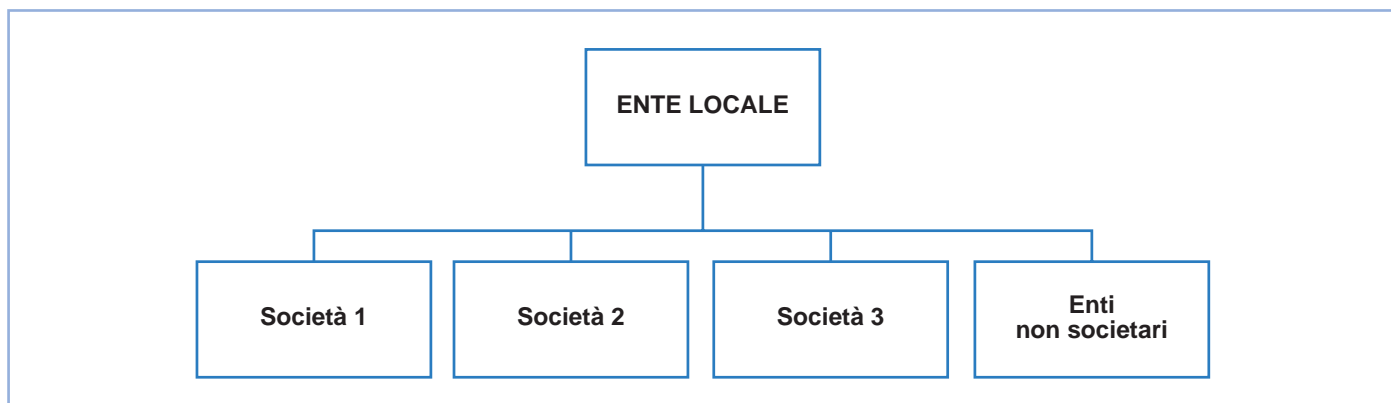
1. gruppo “tradizionale”;
2. gruppo “holding”.





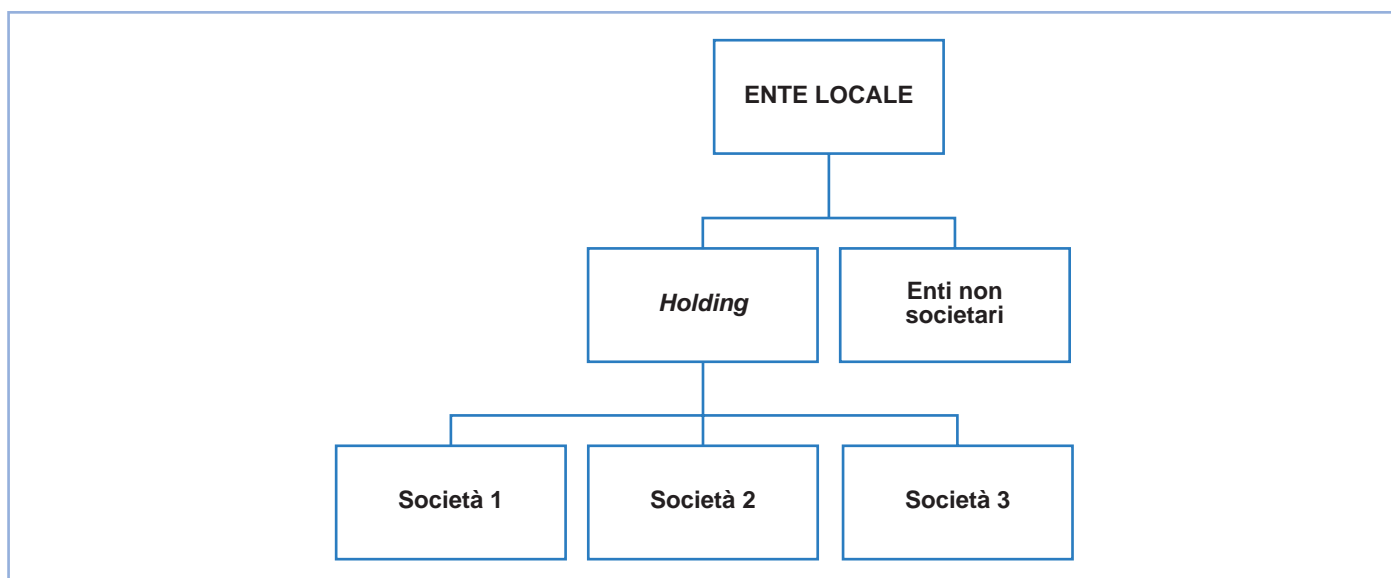
Il modello più diffuso è il primo, nel quale l'ente locale opera direttamente come capogruppo, controllando in diverso modo gli organismi partecipati. Si tratta di una configurazione che si forma progressivamente, via via che l'ente locale scorpora ed esternalizza i servizi e/o le attività³.

Figura 1 - Il gruppo tradizionale



Rispetto al modello tradizionale, la più significativa innovazione è la costituzione da parte del Comune, di una società capogruppo (*holding*) alla quale vengono conferite tutte le partecipazioni in società di capitali possedute. In questo modello, definibile misto, il Comune si riserva l'esercizio delle mere funzioni di proprietario, mentre la *holding* assume compiti di coordinamento e di guida delle società controllate, approccio, tuttavia, applicabile solo alle società di capitali, poiché gli organismi non societari rimangono sotto il diretto controllo dell'ente locale.

Figura 2 - Il gruppo "holding"



³ Cfr. AA.VV., "Il sistema di programmazione e controllo dell'ente locale sugli organismi partecipati", Maggioli, 2009; AA.VV., "Governare, controllo e valutazione delle società partecipate dagli enti locali", MAP 2009.





Il modello *holding* che sino ad oggi è stato utilizzato dagli enti di grande dimensione, si presta anche per la costituzione di gruppi sovracomunali con l'accortezza che le partecipazioni conferite alla *holding* devono riguardare le medesime società partecipate dagli enti locali soci della *holding* (con particolare riferimento alle società strumentali e a quelle in *house providing*). In quest'ottica è probabile che, qualora si costituisca un *holding* sovracomunale, non sia possibile conferire alla stessa le partecipazioni di ente a sua volta non partecipate dagli altri enti soci della *holding*. In questo caso si delineerebbe un modello misto rispetto a quelli descritti.

Di fronte a questo contesto in forte espansione, la Corte dei conti ha già monitorato due volte il fenomeno sul territorio nazionale degli organismi partecipati (Aut. Delibera 13/2008 Delibera 14/2010). La sintesi delle considerazioni espresse sarà riportata nel paragrafo successivo.

In ogni caso la principale raccomandazione che emerge è quella di porre in essere degli strumenti idonei per indirizzare e controllare gli organismi partecipati.

Muovendosi nella medesima direzione il Legislatore, nel percorso di introduzione dell'obbligatorietà del bilancio consolidato e dei controlli sugli organismi esterni (Codice delle Autonomie e L. 42/2009) non ha fatto altro che normare quello che la migliore prassi ha già definito e, in alcuni casi applicato come nel caso del Comune di Torino.

Infatti la netta distinzione tra la titolarità della funzione pubblica (responsabilità politica) e la gestione dei servizi (responsabilità manageriale) ha declinato una nuova *mission* per l'ente locale che operando in un complesso sistema economico-sociale ed ambientale deve essere in grado, in base al principio di **accountability**, di dimostrare la rispondenza delle politiche e delle azioni amministrative alle esigenze dei portatori di interesse (i cd. *stakeholders*) a prescindere dall'assetto organizzativo scelto.

Tradizionalmente, per guidare la propria attività verso la creazione di valore per la collettività nel rispetto di condizioni di economicità, l'ente locale si affida agli strumenti del processo di programmazione e controllo ed al conseguente sistema informativo di supporto, così come concepiti dal legislatore a partire dalla L. 142/1990, sino a giungere al D.Lgs. 267/2000 (TUEL) che, all'art. 147, accoglie quanto previsto in tema di controlli interni dal D.Lgs. 286/1999 che definiscono il quadro della **governance interna** all'ente.

Tuttavia, l'ente locale, in seguito al rapido cambiamento dello scenario legislativo e socio-economico che ne ha modificato il ruolo e le competenze, deve dotarsi di nuovi strumenti, che integrino i precedenti, affinché possa verificare l'attuazione dei propri indirizzi e strategie in un contesto ambientale nel quale deve relazionarsi con un numero sempre crescente di soggetti esterni cui è demandata la gestione dei servizi pubblici che vanno a beneficio della collettività di riferimento.

La necessità di definire un modello di controllo complessivo degli organismi partecipati ha trovato nel processo di liberalizzazione e privatizzazione dei servizi pubblici la chiave di volta per procedere ad una riorganizzazione interna in funzione delle nuove esigenze informative, delle nuove competenze professionali e strumentali indispensabili per verificare che il comportamento degli organismi partecipati sia orientato alla tutela degli enti locali di riferimento e indirettamente dei cittadini - utenti.

Si delinea così il profilo di **governance esterna** all'ente locale che, nell'ambito del processo di programmazione e controllo, deve definire un sistema di governo e di controllo che gli consenta di verificare che i risultati conseguiti dagli organismi esterni siano coerenti con la propria *mission* strategica.

In generale con il termine *governance* si individuano pertanto le forme di governo e controllo sui soggetti demandati alla gestione in esterno dei servizi e/o delle attività dell'ente che, ovviamente, variano in relazione alla tipologia del gestore.



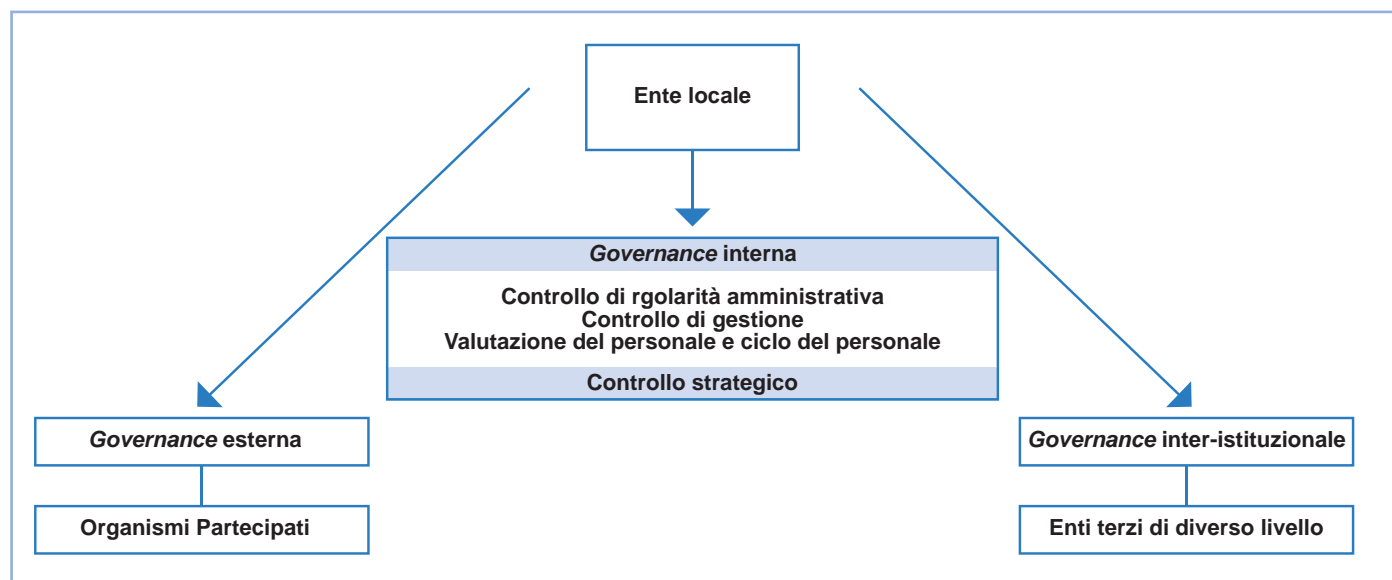
Tra gli strumenti della *governance* esterna il bilancio consolidato assume una rilevanza indispensabile per la rappresentazione contabile di un gruppo di aziende. Brevemente, il bilancio consolidato può essere definito come quel documento di sintesi contabile che mette in evidenza la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica di un gruppo aziendale, superando i confini giuridici delle singole unità che costituiscono il gruppo.

Del resto poiché gli enti locali, come si è visto, operano come gruppo, la non implementazione degli strumenti di *governance* esterna con particolare riferimento al bilancio consolidato svuoterebbe i principi di *accountability* e trasparenza e più in generale di gran parte dei postulati del sistema di bilancio degli enti locali, penalizzando i cittadini e tutti i portatori di interesse che non sarebbero correttamente informati sugli esiti dell'azione amministrativa.

Infine, a completamento del quadro dei profili di *governance*, va precisato che con l'affermarsi del principio di sussidiarietà orizzontale unitamente a quella verticale, si può individuare nella *governance* inter-istituzionale un terzo profilo legato alla necessità di un coordinamento tra i diversi livelli delle istituzioni coinvolte nella determinazione dell'assetto locale.

La figura seguente evidenzia come il controllo strategico costituisca l'ambito di interscambio tra i diversi profili di *governance*.

Figura 3 - I livelli di *governance* dell'ente locale



1.2. Le configurazioni di gruppo pubblico locale nell'ordinamento e secondo l'interpretazione della Corte dei conti e del MEF

Nel paragrafo precedente abbiamo visto come l'evoluzione normativa, spinta dall'affermarsi del fenomeno gruppo pubblico locale, stia imponendo il bilancio consolidato come principale strumento di *governance* esterna. Appare utile però sottolineare che già nella legislazione vigente vi sono dei riferimenti interessanti in merito all'opportunità di produrre un'informazione di tipo consolidato.



Infatti il TUEL, che prima del D.L. 174/2012 (convertito in L. 07/12/2012, n. 213), non ne richiedeva la redazione obbligatoria, prevede che (art. 152, co. 2) il regolamento di contabilità dell'ente debba assicurare la conoscenza consolidata dei risultati globali della gestione relativi ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi. Inoltre, limitatamente al conto del patrimonio, l'art 230, co. 6, stabilisce che il regolamento di contabilità può prevedere la redazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività interne ed esterne.

Come è noto le disposizioni giuridiche del TUEL sono interpretate ed integrate dai principi contabili emanati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali. In particolare, nel documento recante le finalità e i postulati dei principi in oggetto, (punto 43) si può leggere che *"rispetta il principio di universalità, anche se non è un obbligo di legge, la redazione di un rendiconto consolidato dell'ente locale"*. Sempre i principi contabili riconoscono che l'obbligo di allegare al bilancio di previsione le risultanze dei conti consolidati delle aziende costituite per l'esercizio dei servizi pubblici stabilito dall'art. 172, co. 1 del TUEL non è sufficiente a fornire una rappresentazione veritiera e corretta dell'andamento e di conseguenza l'Osservatorio ha elaborato il principio n. 4 proprio sul bilancio consolidato, tuttavia approvato solo in bozza.

Ad oggi con l'approvazione dei DPCM ex D.Lgs. 118/2011 e relativi allegati, si può fare riferimento all'allegato n. 4 "Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato" che, con l'entrata a regime del nuovo ordinamento a partire dal 1° gennaio 2014, diventerà obbligatorio per gli enti locali. Per un approfondimento sulla portata della norma ed i suoi contenuti di rinvia alle parti del testo ad essa dedicate.

In questa sede è opportuno evidenziare che le novità introdotte dal D.L. 174/2012 (convertito in L. 07/12/2012, n. 213) mal si sovrappongono alle disposizioni del D.Lgs 118/2011. Infatti l'armonizzazione contabile prevede l'obbligo del bilancio consolidato per gli enti con popolazione superiore ai 5.000 abitanti mentre il D.L. 174/2012, nel testo della Legge di conversione approvato alla Camera, lo impone agli enti con popolazione superiore ai 15.000 abitanti.

Inoltre il nuovo art. 147-*quater*, TUEL, è immediatamente operativo imponendo (comma 4) che i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, mentre la sperimentazione del nuovo ordinamento contabile lo prevede solo per il secondo anno di sperimentazione e, a regime per tutti gli enti, solo con decorrenza 2014.

Tenuto conto poi che la novella normativa non dice né come né quando redigerlo sarà necessario un repentino coordinamento delle due norme.

Questa situazione nazionale, comunque in via di evoluzione, stride con il contesto internazionale dove il bilancio consolidato della pubblica amministrazione è una prassi da tempo praticata trovando riscontro nell'IPSAS n. 6. La Corte dei conti sin dalla deliberazione n. 13/2008 della sezione Autonomie sostiene che in presenza di una crescente perdita di significatività delle poste contabili iscritte nei bilanci degli enti territoriali (ormai svuotati dei principali servizi), ed in considerazione dell'eccessiva influenza delle spese esternalizzate, sia imprescindibile un'analisi di bilancio che abbia ad oggetto i risultati consolidati della gestione relativa ad enti ed organismi partecipati, tale da rappresentare in modo veritiero ed esaustivo l'effettiva situazione economico-patrimoniale e finanziaria dell'ente locale inteso come gruppo pubblico locale.

La prospettiva dell'ente locale (così come quella delle Regioni) come gruppo, come più volte rimarcato da numerosi pareri delle diverse sezioni regionali della corte dei Conti⁴, risolve anche l'evidente problema di consolidamento dei conti per il sistema di finanza pubblica nazionale. Come

⁴ Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per il Piemonte, Delibera n. 14/2010; Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia 771/2010.





è noto, infatti, molte operazioni poste in essere dagli enti locali nei confronti dei propri organismi sono riconducibili ad un fine elusivo rispetto a vincoli del patto di stabilità o della possibilità di indebitamento e inoltre i dissesti finanziari più clamorosi degli ultimi anni sono stati caratterizzati dai *deficit* celati nelle unità del gruppo locale che “improvvisamente” sfociano nei bilanci degli enti locali in equilibrio solo apparente.

In questo contesto vanno interpretate le numerose domande e i numerosi dati che la Corte dei conti richiede agli organi di revisione nei questionari ex art. 1, commi 166 e 167, della L. 23/12/2005, n. 266 che a partire dal questionario sul bilancio di previsione 2011 saranno tutti ricondotti nel sistema informatico SIQUEL dove viene alimentata una vera e propria banca dati degli organismi partecipati dagli enti locali.

E se la Corte dei conti da almeno 5 anni sta approfondendo questo tema, anche il MEF nell’ambito del progetto Il rendiconto patrimoniale a valori di mercato (art. 2, co. 222, L. 101 del 23/12/2009/ LF 2010 - D.M. MEF 30/07/2010 - G.U. 10/09/2010 - Circolare MEF 17/12/2010) ha avviato il censimento degli organismi partecipati da tutta la pubblica amministrazione (non solo dagli enti locali) puntando l’attenzione sul concetto di valore corrente della partecipazione⁵ (controllo del valore) cercando di risolvere gli evidenti problemi operativi distribuendo delle linee guida per il caricamento dei dati nell’apposito portale web. La prima scadenza è stata il 31/03/2011, successivamente entro il 31/01 di ogni anno gli enti dovranno aggiornare i propri dati⁶.

1.3. Le analisi della Corte dei conti sul fenomeno delle partecipate

Come detto la Sezione Autonomie ha prodotto due deliberazioni del fenomeno delle partecipazioni degli organismi partecipati (13/2008 - 14/2010).

Inoltre alcune sezioni regionali hanno condotto analisi specifiche: Lombardia (n. 270/2008, n. 1088/2009); Provincia Autonoma di Bolzano n. 2/2009; Molise n. 32/2009; Veneto n. 16/2010.

Da tutte queste analisi il dato univoco che emerge è che, paradossalmente, nonostante la normativa di questi ultimi anni abbia cercato di imporre vincoli alla detenzione delle partecipazioni e/o alla costituzione di nuovi organismi il fenomeno è cresciuto. A chiosa di questo ragionamento sarebbe interessante conoscere il numero di società dismesse a fronte della disposizione di cui all’art. 3, co. 27 che imponeva come data limite del riconoscimento dei requisiti di legge per il mantenimento delle partecipazioni, il 31/12/2010.

In particolare dai dati pubblicati dalla Corte nella delibera n. 14/2010, con riferimento all’arco temporale 2005/2008, emerge l’esistenza di 5.860 organismi⁷ partecipati da 5.928 enti (Comuni e Province), costituiti da 3.787 società e 2.073 organismi diversi. Appare utile riportare i dati di sintesi dell’indagine: “Il 64,62% (3.787) è rappresentato da organismi aventi forma giuridica societaria. Di essi, il 43,17% (1.635) è formato da società per azioni, il 37,02% (1.402) da società a responsabilità limitata, il 14,68% (556) da società consortili ed il 5,12% (194) da società cooperative. Il 35,38% (2.073) dei 5860 organismi partecipati ha forma giuridica diversa dalla societaria. Di essi il 61,55% (1.276) è consorzio, il 14,18% è fondazione, il resto è rappresentato da altri organismi (istituzioni, aziende speciali, aziende servizi alla persona, ecc...).

⁵ Concetto riconducibile al 4° controllo della governance interna: Il controllo del valore.

⁶ Il progetto affianca e in certi modi supera il progetto CONSOC della Funzione Pubblica operativo con la L. 27/12/2006, n. 296, artt. 587, 591/ LF 2007.

⁷ Il questionario istruttorio, dalle cui risposte è stato poi condotto lo studio della Corte, è stato inviato a 6576 enti locali (95 Province e 6481 Comuni) pari all’80,12% del totale degli enti ed all’83,65% della popolazione nazionale. Il numero degli enti che hanno fornito risposte al questionario istruttorio è di 5296, composta dal 78,50% delle Province e dal 64,34% dei Comuni ed è pari al 79,25 % del totale degli enti cui è stato inviato il questionario. Il numero degli enti oggetto della presente indagine è stato di 5928, pari al 72,22% del totale di Comuni e Province ed al 77,41% della popolazione complessiva comunale.





Il 34,67% degli organismi partecipati si occupa di servizi pubblici locali, dato composto da una percentuale del 10,26% che si occupa di ambiente-rifiuti, del 9,46% che si occupa di servizio idrico, dell'8,24% che si occupa di trasporti, del 6,71% che si occupa di energia e gas. Degli organismi partecipati che si occupano di servizi pubblici locali, il 44,39% riveste la forma di società per azioni, il 23,91% di s.r.l., il 17% di consorzio, il 3,33% di società consortile. Il 65,33% degli organismi partecipati svolge attività riconducibili ad altri servizi. Nei vari settori individuati, la concentrazione maggiore si riscontra nel settore delle attività culturali sportive e sviluppo turistico, seguito dai servizi di supporto alle imprese, attività professionali scientifiche e tecniche, agricoltura silvicoltura e pesca, sanità e assistenza sociale, farmacie. Degli organismi che si occupano di altri servizi, il 18,59% è rappresentato da s.p.a., il 23,82% da s.r.l. il 22,07% da consorzi, il 12,82% da società consortili. Il 7% degli organismi che si occupano di altri servizi è rappresentato da fondazioni (comprese le atipiche fondazioni di partecipazione).

Riguardo alla varietà delle attività esercitate, si può affermare che complessivamente, l'opzione verso l'organismo multiservizio si va riducendo nel tempo. Con riferimento agli organismi societari, se si introduce nell'analisi il risultato d'esercizio, si rileva che l'opzione per il multiservizio premia in termini di performance, almeno in alcune aree territoriali (al Nord ed, in qualche caso, al Centro).

Considerando il numero delle partecipazioni, nei Comuni al di sotto dei 5000 abitanti si concentra mediamente il 60% del totale delle partecipazioni, mentre il 36% è nella fascia 5000-100.000 abitanti ed il solo 2,8% nei Comuni con più di 100.000 abitanti. Integrando questa rilevazione, che risente ovviamente della maggiore concentrazione dei Comuni nelle fasce demografiche più basse, con la considerazione del numero dei Comuni all'interno di ogni classe demografica, si acquisiscono elementi significativi sotto il profilo dell'effettiva propensione dei Comuni verso il fenomeno delle partecipazioni. Dalla rilevazione del valore medio delle partecipazioni per singolo Comune, emerge che in quelli sotto i 5.000 abitanti il numero medio delle partecipazioni è di 4, che sale a 5/6 nei Comuni da 5.000 a 100.000 abitanti ed a 21/22 sopra i 100.000 abitanti.”

La Corte nella sua analisi può disporre di dati completi solo per il triennio 2005/2007. Relativamente a questi si può apprezzare la distribuzione territoriale del fenomeno dalla seguente tabella.

Figura 4 - Distribuzione Territoriale degli organismi partecipati
(Fonte Deli Sez. Aut. N. 14/2010)

Regione	Numero Organismi Partecipati			Variazione %	
	2005	2006	2007	2006/05	2007/06
Piemonte	553	587	597	6,15%	1,70%
Lombardia	538	538	538	0,00%	0,00%
Liguria	190	203	209	6,84%	2,96%
Trentino Alto Adige	413	428	459	3,63%	7,24%
Veneto	444	479	503	7,88%	5,01%
Friuli Venezia Giulia	162	196	214	20,99%	9,18%
Emilia Romagna	497	536	561	7,85%	4,66%
Toscana	572	603	635	5,42%	5,31%
Umbria	97	103	105	6,19%	1,94%
Marche	244	267	277	9,43%	3,75%
Lazio	163	175	186	7,36%	6,29%
Abruzzo	133	141	149	6,02%	5,67%
Molise	43	44	45	2,33%	2,27%





Regione	Numero Organismi Partecipati			Variazione %	
Campania	253	261	277	3,16%	6,13%
Puglia	180	178	192	-1,11%	7,87%
Basilicata	51	52	55	1,96%	5,77%
Calabria	66	69	75	4,55%	8,70%
Sicilia	342	339	348	-0,88%	2,65%
Sardegna	155	165	174	6,45%	5,45%

Il fenomeno è particolarmente accentuato con trend in aumento in tutte le regioni del Nord seguite da alcune regioni del Centro (Lazio e Marche) mentre al Sud le variazioni di rilievo sono solo in Calabria e Sardegna. Per comprendere la dimensione del fenomeno in termini finanziari appare utile riportare i dati che la Corte dei conti ha pubblicato desumendoli dal sistema SIOPE che obbliga i singoli enti a codificare correttamente e tempestivamente ogni incasso e pagamento in maniera uniforme sul territorio nazionale e pertanto consente la configurazione di un quadro informativo della finanza pubblica sufficientemente disaggregato, oltre che omogeneo, trasparente e comparabile.

Dall'analisi dei dati del 2009 risulta che i flussi in entrata, al netto del titolo VI, sfiorano i 78 miliardi di euro mentre quelli di spesa sono di poco inferiori ai 70 miliardi di euro per i comuni, mentre per le province il dato di entrata (titolo II, III e IV) si attesta sui 7 miliardi di euro mentre quello delle spese supera i 12 miliardi.

Figura 5 - Flussi SIOPE Organismi Partecipati 2009
- (Nostra rielaborazione da Deli. Sez. Aut. n. 14/2010)

Comuni	Entrata		Spese Titolo 1		Spese Titolo 2	
		%		%		%
Nord ovest	€ 20.587.208.803,00	26%	€ 13.369.411.667,00	27%	€ 5.608.325.734,00	29%
Nord Est	€ 15.153.786.043,00	19%	€ 9.785.689.028,00	20%	€ 4.242.612.197,00	22%
Centro	€ 16.353.974.952,00	21%	€ 11.109.126.678,00	22%	€ 3.940.098.212,00	20%
Sud	€ 16.494.986.212,00	21%	€ 9.899.872.579,00	20%	€ 3.860.560.758,00	20%
Isole	€ 9.385.471.121,00	12%	€ 5.996.290.840,00	12%	€ 1.618.048.388,00	8%
tot.	€ 77.975.427.131,00	100%	€ 50.160.390.792,00	100%	€ 19.269.645.289,00	100%
Province						
	Entrata		Spese Titolo 1		Spese Titolo 2	
		%		%		%
Nord ovest	€ 1.600.109.589,00	23%	€ 2.400.356.265,00	28%	€ 826.908.223,00	23%
Nord Est	€ 1.674.213.849,00	24%	€ 1.539.885.566,00	18%	€ 1.005.406.564,00	28%
Centro	€ 1.462.264.691,00	21%	€ 1.935.144.067,00	22%	€ 703.766.823	20%
Sud	€ 1.675.710.100,00	24%	€ 1.986.721.145,00	23%	€ 826.668.494,00	23%
Isole	€ 662.577.733,00	9%	€ 806.054.253,00	9%	€ 190.331.241,00	5%
tot.	€ 7.074.875.962,00	100%	€ 8.668.161.296,00	100%	€ 3.553.081.345,00	100%

Relativamente ai codici SIOPE la Corte ha esaminato i seguenti:

Entrata

- ▶ titolo II trasferimenti correnti da aziende di pubblici servizi (trasferimenti correnti da aziende speciali cod. 2541, e trasferimenti correnti da altre imprese di pubblici servizi cod. 2542);





- ▶ titolo III utili delle aziende speciali e partecipate e dividendi di società cod. 3400;
- ▶ titolo IV trasferimenti di capitale da aziende di pubblici servizi (trasferimenti di capitale da aziende speciali cod. 4441, trasferimenti di capitale da altre imprese di pubblici servizi cod. 4442);
- ▶ riscossione di crediti da aziende di pubblici servizi (riscossione crediti da aziende speciali cod. 4641, riscossione crediti da altre imprese di pubblici servizi 4642).

Titolo I spesa corrente

- ▶ prestazioni di servizi (contratti di servizio per trasporto cod. 1302, per smaltimento rifiuti cod. 1303, per riscossione tributi cod.1304, altri contratti di servizio cod. 1305);
- ▶ trasferimenti correnti ad aziende di pubblici servizi (trasferimenti correnti ad aziende speciali cod. 1551, ad altre imprese di pubblici servizi cod. 1552, a imprese pubbliche cod. 1571, a imprese private cod. 1572);
- ▶ oneri straordinari di gestione (ripiano perdite in aziende di pubblici servizi cod. 1801).

Titolo II spesa in conto capitale

- ▶ trasferimenti in conto capitale ad aziende di pubblici servizi (trasferimenti in conto capitale ad aziende speciali cod. 2751, trasferimenti in conto capitale ad altre imprese di pubblici servizi cod.2752, trasferimenti in conto capitale a imprese pubbliche cod. 2781, trasferimenti in conto capitale a imprese private cod. 2782);
- ▶ partecipazioni azionarie (partecipazioni azionarie in imprese di pubblici servizi, cod. 2801 in altre imprese cod. 2802);
- ▶ conferimenti di capitale (conferimenti di capitale in aziende di pubblici servizi cod. 2901, in altre imprese cod. 2902);
- ▶ concessione di crediti ad aziende di pubblici servizi (concessione di crediti ad aziende di pubblici servizi cod. 2041, concessione di crediti a altre imprese di pubblici servizi cod. 2042);
- ▶ concessione di crediti ad altre imprese (concessione di crediti a imprese pubbliche cod. 2071, a imprese private cod. 2081).





Figura 6 - Comuni Entrata 2009 - codici SIOPE ed incidenza sui titoli⁸

REGIONE	cod. 2541	cod. 2542	cod. 3400	cod. 4441	cod. 4442	cod. 4641	cod. 4642	% non codificato	% (2541, 2542) su titolo II	% codice 3400 su titolo III	% (4441, 4442, 4641, 4642) su titolo IV
PIEMONTE	112.714	4.009.341	30.078.241	189.295	2.534.885	0	15.566	2,69	0,30	3,34	0,26
VALLE D'AOSTA	25.499	8.182	615.227	0	0	0	0	0,55	0,03	1,59	0,00
LOMBARDIA	2.901.406	3.891.843	193.043.996	130.738	1.612.645	429.829	15.193.839	1,12	0,24	8,82	0,57
LIGURIA	154.058	285.128	17.408.761	22.038	341.507	0	86.581	1,33	0,07	4,54	0,13
TOTALE NORD OCC.	3.193.677	8.194.495	241.146.224	342.072	4.489.037	429.829	15.295.986	1,56	0,23	6,87	0,45
TRENTINO-A.A.	0	93.957	34.727.704	0	245.083	1.128.974	97.084	0,97	0,01	7,61	0,19
VENETO	522.158	4.090.916	40.450.172	204.412	598.639	152.024	4.415.329	0,40	0,36	5,02	0,61
FRIULI-V.G.	149.629	686.003	11.170.729	115.860	34.877	29.776	5.960	0,03	0,10	3,70	0,05
EMILIA-ROMAGNA	197.880	1.949.251	84.550.584	386.861	415.570	1.500.000	2.667.719	0,11	0,17	7,98	0,47
TOTALE NORD ORIENT.	869.667	6.820.128	170.899.190	743.133	1.294.169	2.810.774	7.186.093	0,33	0,19	6,51	0,39
TOSCANA	64.908	3.743.960	28.176.982	189.500	377.380	33.333	3.801.697	0,81	0,34	2,94	0,46
UMBRIA	11.000	310.319	1.365.586	0	109.411	0	0	0,04	0,10	0,93	0,03
MARCHE	98.658	1.008.216	5.029.226	5.061	706.437	0	106.949	0,24	0,22	1,66	0,28
LAZIO	194.260	1.056.405	77.860.417	98.665	0	0	336.207.406	11,38	0,04	8,78	26,78
TOTALE CENTRO	368.826	6.118.900	112.432.211	293.226	1.193.228	33.333	340.116.052	6,03	0,13	4,90	11,96
ABRUZZO	135.107	2.160.440	1.278.540	5.765	59.856	0	0	3,66	0,52	0,77	0,02
MOLISE	1.033	683.030	0	0	0	0	0	2,03	0,50	0,00	0,00
CAMPANIA	93.182	826.012	871.987	150.000	375.972	0	1.153.179	6,52	0,04	0,15	0,13
PUGLIA	92.141	579.404	502.357	0	227.362	0	0	5,02	0,05	0,19	0,04
BASILICATA	26.769	714.562	282.474	12.319	62.229	0	0	0,15	0,30	0,40	0,03
CALABRIA	5.000	124.502	136.780	208.670	54.187	0	0	11,22	0,02	0,07	0,07
TOTALE SUD	353.232	5.087.950	3.072.138	376.753	779.606	0	1.153.179	6,14	0,11	0,23	0,08
SICILIA	152.920	1.145.815	5.655.022	1.186.866	403.209	0	0	5,04	0,04	1,40	0,30
SARDEGNA	11.000	127.677	41.497	17.043	259.167	0	61.538	0,09	0,01	0,02	0,05
TOTALE INSUL.	163.920	1.273.492	5.696.518	1.203.910	662.375	0	61.538	3,70	0,03	0,91	0,17
TOTALE NAZIONALE	4.949.322	27.494.964	533.246.281	2.959.094	8.418.416	3.273.936	363.812.847	3,50	0,14	5,13	2,59

⁸ Fonte Deli. Sez. Aut. n. 14/2010.





Figura 7 - Comuni Spesa 2009 - codici SIOPE ed incidenza sul titolo 1⁹

REGIONE	TITOLO I	cod. 1302	cod. 1303	cod. 1304	cod. 1305	cod. 1551	cod. 1552	cod. 1571	cod. 1572	cod. 1801	% 1302 su Tit. I	% 1303 su Tit. I	% 1304 su Tit. I	% 1305 su Tit. I	% (1551, 1552, 1571, 1572) su Tit. I	% 1801 su Tit. I	% totale codici su Tit. I
LIGURIA	1.696.001.075	13.290.927	127.376.325	5.581.756	1.017.469	616.942	83.793.254	51.084.534	2.261.825	1.997.074	7,51	0,33	0,06	8,68	8,12	0,12	16,92
LOMBARDIA	7.886.671.287	150.284.361	701.384.837	28.342.626	7.982.680	16.175.090	22.610.751	7.404.868	20.940.723	2.627.229	8,89	0,36	0,10	11,26	0,85	0,03	12,14
PIEMONTE	3.585.566.886	47.971.578	334.954.751	9.366.034	3.224.655	12.447.095	23.841.766	5.301.259	5.736.796	4.565.192	9,34	0,26	0,09	11,03	1,32	0,13	12,48
VALLE D'AOSTA	201.172.419	367.658	6.719.377	383.542	406.242	14.421	503.349	1.219.180	237.223	19.339	3,34	0,19	0,20	3,92	0,98	0,01	4,91
Tot. NORD- OCC.	13.369.411.667	211.914.524	1.170.435.290	43.673.959	12.631.047	29.253.548	130.749.120	65.009.842	29.203.567	9.208.835	8,75	0,33	0,09	10,76	1,90	0,07	12,73
EMILIA- ROMAGNA	3.822.760.840	37.857.782	179.124.716	19.324.311	4.561.111	11.058.817	10.719.502	9.356.189	19.062.301	199.510	4,69	0,51	0,12	6,30	1,31	0,01	7,62
FRUII-V.G.	1.288.320.975	6.075.457	102.165.741	3.367.926	2.690.728	143.942	3.680.045	2.167.165	4.135.470	658.964	7,93	0,26	0,21	8,87	0,79	0,05	9,71
TRENTINO -A.A.	1.242.567.269	2.836.822	15.033.174	2.097.836	476.536	55.069.964	24.670.204	3.034.240	6.245.930	509.276	1,21	0,17	0,04	1,65	7,16	0,04	8,85
VENETO	3.432.039.944	140.912.843	137.356.819	6.283.696	4.307.731	2.143.797	28.043.110	7.696.993	13.807.252	188.435	4,00	0,18	0,13	8,42	1,51	0,01	9,93
Tot. N. ORIENT.	9.785.689.028	187.682.904	433.680.451	31.073.770	12.036.106	68.416.521	67.112.860	22.254.586	43.250.954	1.556.185	4,43	0,32	0,12	6,79	2,05	0,02	8,86
LAZIO	5.850.575.596	383.424.816	248.373.455	10.282.456	5.625.629	8.207.152	9.853.533	7.589.838	8.779.511	2.518.020	4,25	0,18	0,10	11,07	0,59	0,04	11,70
MARCHE	1.260.167.239	31.697.592	109.026.850	4.900.423	840.212	3.684.059	1.767.572	587.738	4.231.109	653.047	8,65	0,39	0,07	11,62	0,82	0,05	12,49
TOSCANA	3.265.222.975	72.094.953	201.032.765	21.560.733	4.145.215	3.546.818	15.230.525	29.288.519	8.860.216	1.435.689	6,16	0,66	0,13	9,15	1,74	0,04	10,94
UMBRIA	733.160.867	47.791.412	50.121.174	2.401.632	760.299	42.023	4.924.848	106.748	2.195.257	366.187	6,84	0,33	0,10	13,79	0,99	0,05	14,83
Tot. CENTRALE	11.109.126.678	535.008.774	608.554.244	39.145.244	11.371.355	15.480.051	31.776.478	37.570.844	24.066.093	4.972.943	5,48	0,35	0,10	10,75	0,98	0,04	11,77
ABRUZZO	997.819.211	10.098.389	117.616.453	3.369.779	2.716.461	2.718.213	1.236.540	275.331	1.489.849	1.613.597	11,79	0,34	0,27	13,41	0,57	0,16	14,14
BASILICATA	428.254.256	15.700.918	45.535.224	595.970	1.150.985	35.517	815.914	128.978	6.859.399	23.620	10,63	0,14	0,27	14,71	1,83	0,01	16,54
CALABRIA	1.409.229.379	9.199.702	136.573.354	4.513.063	2.117.202	656.402	2.617.765	387.127	2.939.998	4.103.214	9,69	0,32	0,15	10,81	0,47	0,29	11,57
CAMPANIA	4.280.831.710	109.491.225	746.120.728	10.165.041	3.295.232	13.738.202	7.384.251	8.133.454	10.784.425	5.377.363	17,43	0,24	0,08	20,30	0,94	0,13	21,36
MOLISE	264.629.778	4.595.334	22.984.639	573.661	297.901	29.836	3.635.502	80.698	329.498	5.043	8,69	0,22	0,11	10,75	1,54	0,00	12,29
PUGLIA	2.519.108.245	75.411.718	457.341.538	17.134.787	2.128.878	8.523.423	8.346.191	6.957.690	10.523.114	4.938.833	18,15	0,68	0,08	21,91	1,36	0,20	23,47
Tot. MERI- DIONALE	9.899.872.579	224.527.286	1.526.171.935	36.352.300	11.706.658	25.701.592	24.036.163	15.963.277	32.926.284	16.061.669	15,42	0,37	0,12	18,17	1,00	0,16	19,33
SARDEGNA	1.677.017.831	14.586.480	219.792.950	6.325.661	4.953.774	438.932	1.138.036	919.770	5.101.376	2.231.094	13,11	0,38	0,30	14,65	0,45	0,13	15,23
SICILIA	4.319.273.009	114.902.962	334.874.418	38.096.223	6.876.144	29.669.319	62.115.363	8.191.200	6.948.451	6.553.352	7,75	0,88	0,16	11,45	2,48	0,15	14,48
Tot. INSULARE	5.996.290.840	129.489.442	554.667.367	44.421.884	11.829.918	30.108.251	63.253.398	9.110.970	12.049.828	8.784.446	9,25	0,74	0,20	12,35	1,91	0,15	14,40
Tot. complessivo	50.160.390.791	1.288.622.930	4.293.509.287	194.667.157	59.575.084	168.959.963	316.928.021	149.909.520	141.496.726	40.584.079	8,56	0,39	0,12	11,64	1,55	0,08	13,27

⁹ Fonte Deli. Sez. Aut. n. 14/2010.





Figura 8 - Comuni Spesa 2009 - codici SIOPE ed incidenza sul titolo 2¹⁰

REGIONE	TITOLO II	cod. 2041	cod. 2042	cod. 2071	cod. 2081	cod. 2751	cod. 2752	cod. 2781	cod. 2782	cod. 2801	cod. 2802	cod. 2901	cod. 2902	% (2751, 2752, 2781, 2782) su Tit. II	% (2801, 2802, 2901, 2902) su Tit. II	% (2041, 2042, 2081, 2082) su Tit. II	% to- tale codi- ci su Tit. II
LIGURIA	1.390.545.930	600.000	2.634.137	70.206	167.000	40.673.635	6.473.395	9.314.095	2.961.221	15.184.835	1.010.204	6.058.083	27.131.796	4,27	3,55	0,25	8,07
LOMBARDIA	145.018.695	0	0	0	0	0	56.525	25.020	404.990	464.749	1.759.091	200.000	80.270	0,34	1,73	0,00	2,06
PIEMONTE	3.551.223.239	4.964.015	40.870.926	2.247.332	1.408.361	4.624.036	21.495.633	6.692.877	18.986.179	86.640.083	7.900.375	16.194.376	6.518.061	1,46	3,30	1,39	6,15
VALLE D'AOSTA	521.537.869	0	9.514.220	55.557	9.491.417	95.923	4.433.129	6.400.547	3.832.023	1.622.199	120.364	824.940	285.382	2,83	0,55	3,65	7,03
Tot. NORD-OCC.	5.608.325.734	5.564.015	53.019.283	2.373.095	11.066.778	45.393.594	32.458.682	22.432.539	26.184.412	103.911.876	10.790.034	23.277.399	34.015.509	2,26	3,07	1,28	6,61
EMILIA- ROMAGNA	998.152.532	0	285.567	11.927	10.375.433	665.543	4.284.901	1.860.200	7.421.009	268.273	8.911.402	1.650.734	8.563.756	1,43	1,94	1,07	4,44
FRIULI-V.G.	1.286.410.277	0	874.929	2.022.088	285.586	3.985.090	9.206.286	2.112.377	7.853.240	2.237.179	612.602	995.347	3.608.017	1,80	0,58	0,25	2,63
TRENT-A.A.	613.677.678	0	0	1.006.160	1.343.417	504.149	1.315.885	155.684	2.364.323	143.436	864.906	19.315	313.996	0,71	0,22	0,38	1,31
VENETO	1.344.371.709	3.000.000	4.872.497	3.500.000	22.016.220	1.718.095	14.617.100	5.962.659	12.070.948	5.670.431	985.862	3.382.415	3.598.859	2,56	1,01	2,48	6,05
Tot. N. ORIENT.	4.242.612.197	3.000.000	6.032.993	6.540.174	34.020.656	6.872.878	29.424.172	10.090.920	29.709.520	8.319.319	11.374.773	6.051.811	16.084.629	1,79	0,99	1,17	3,95
LAZIO	1.138.081.349	0	154.220	200.000	0	699.459	42.105.019	7.841.971	6.430.045	17.815.470	16.588.467	13.291.028	3.624.192	5,02	4,51	0,03	9,55
MARCHE	418.880.222	0	0	0	25.000	0	316.590	64.286	1.643.448	2.605.597	10.311	251.328	115.883	0,48	0,71	0,01	1,20
TOSCANA	410.648.658	0	0	0	4.827.886	9.346	77.473	48.108	1.731.775	845.342	56.790	1.096.208	637.912	0,45	0,64	1,18	2,27
UMBRIA	1.972.487.984	0	241.174.920	74	54.117	490.535	54.362.117	249.876	3.322.609	16.350.649	29.376	67.073.423	1.152.341	2,96	4,29	12,23	19,48
Tot. CENTRALE	3.940.098.212	0	241.329.140	200.074	4.907.004	1.199.340	96.861.199	8.204.241	13.127.877	37.617.058	16.664.945	81.711.987	5.530.328	3,03	3,59	6,25	12,88
ABRUZZO	360.935.509	0	600.000	59.561	58.214	0	0	138.932	2.650.876	113.103	61.382	18.142	130.630	0,77	0,09	0,20	1,06
BASILICATA	164.850.014	0	0	3.000	125.104	9.946	0	78.149	2.379.203	0	23.717	300	13.020.307	1,50	7,91	0,08	9,49
CALABRIA	1.707.878.333	0	400.000	7.344	115.207	634.990	9.155.174	843.452	34.580.929	457.546	190.534	14.623.341	8.419.813	2,65	1,39	0,03	4,07
CAMPANIA	859.843.351	0	175.600	1.134	812.598	0	22.581	388.870	25.539.989	6.901	809.818	305.331	3.699.214	3,02	0,56	0,12	3,69
MOLISE	256.703.762	0	0	0	1.170	56.863	103.030	12.000	593.129	2.774	101.966	500	457.598	0,30	0,22	0,00	0,52
PUGLIA	510.349.790	0	0	18.045	562.662	28.202	103.852	1.555.240	8.617.669	900.511	107.349	1.278.844	4.084.077	2,02	1,25	0,11	3,38
Tot. MERI- DIONALE	3.860.560.758	0	1.175.600	89.084	1.674.955	730.000	9.384.637	3.016.643	74.361.795	1.480.836	1.294.767	16.226.458	29.811.640	2,27	1,26	0,08	3,61
SARDEGNA	819.172.478	0	931.725	14.312.601	132.885	649.491	168.031	26.979	3.145.633	6.731.848	2.462.947	50.286.634	711.048	0,49	7,35	1,88	9,71
SICILIA	798.875.910	0	0	0	0	196.000	309.989	663.415	9.217.046	229.484	28.038	539.115	2.086.690	1,30	0,36	0,00	1,66
Tot. INSULARE	1.618.048.388	0	931.725	14.312.601	132.885	845.491	478.020	690.394	12.632.679	6.961.333	2.490.985	50.825.750	2.797.738	0,89	3,90	0,95	5,74
Tot. complessivo	19.269.645.290	8.564.015	302.488.742	23.515.029	51.802.278	55.041.303	168.606.710	44.434.737	155.746.284	158.290.422	42.615.504	178.093.404	88.239.844	2,20	2,42	2,01	6,63

¹⁰ Fonte Deli. Sez. Aut. N. 14/2010.





Oltre alla Corte dei conti si segnalano anche i seguenti studi che generalmente vengono condotti con cadenza annuale:

- ▶ I rapporti di Confservizi
- ▶ I rapporti di Unioncamere
- ▶ Le pubblicazioni dell'Ufficio Studi di Mediobanca
- ▶ Banca dati Aida pa (strumento della società Bureau van Dijk).

2. LE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE DELL'AZIENDA PUBBLICA LOCALE¹¹

2.1. La società pubblica

Tra i modelli di organismi partecipati a disposizione della Pubblica Amministrazione per l'esternalizzazione della gestione dei servizi spicca quello della società di capitali, pressoché esclusivamente nelle forme della società per azioni e della società a responsabilità limitata¹².

Il concetto di società pubblica (intesa come società partecipata da Enti pubblici) rimanda alla figura di un ente societario (dunque, rivestito di forma privata) a partecipazione pubblica: il carattere pubblico, pertanto, afferisce al capitale della società (ossia ai soggetti che la partecipano) e non alla società medesima¹³.

L'istituto si è affermato nel settore dei servizi pubblici locali, interessato da un deciso stimolo legislativo all'adozione del modello organizzativo societario per la realizzazione delle finalità di esternalizzazione di alcuni segmenti dell'attività della pubblica amministrazione¹⁴.

L'amministrazione pubblica, infatti, per il conseguimento dei propri scopi istituzionali, può esercitare attività economica per la produzione di beni e servizi non solo direttamente ma anche attraverso apposita società assoggettata al suo controllo.

Vale ricordare, in tale contesto, che la Relazione al codice civile del 1942, a proposito della società a partecipazione pubblica chiarisce che "è lo Stato medesimo che si assoggetta alla legge della società per azioni per assicurare alla propria gestione maggiore snellezza di forme nuove e possibilità realizzatrici": l'accesso allo strumento societario da parte della pubblica amministrazione, dunque, dovrebbe sempre essere improntato a una migliore realizzazione degli obiettivi di interesse generale, posto che, in tanto si giustifica l'utilizzo di una cornice privatistica da parte dei pubblici poteri¹⁵, in quanto tale contesto sia funzionale alla realizzazione degli interessi della comunità.

¹¹ Di Davide Di Russo, Gabriella Nardelli, Antonio Miele.

¹² Essendo rimasto pressoché inutilizzata, in concreto, la forma della società in accomandita per azioni, pur disponibile in astratto.

¹³ La definizione è rinvenibile in Ibba, "Società pubbliche e riforma del diritto societario", in *Rivista delle società*, 2005, 1 e ss., ove si puntualizza che nel concetto di società pubblica possono essere ricomprese, oltre a quelle a partecipazione totalitaria, maggioritaria o minoritaria di un ente pubblico, anche quelle società che, pur non partecipate da uno o più enti pubblici, ne subiscono l'influenza.

¹⁴ Si veda, al riguardo, Guerrero, "La società di capitali come formula organizzativa dei servizi pubblici locali dopo la riforma del diritto societario", in *Società*, 2005, pag. 681.

¹⁵ La società partecipata dall'Ente pubblico è soggetta alla disciplina comune nella sua integrità, salvo le eccezioni espressamente previste da leggi speciali.





Il modulo della società di capitali rappresenta l'unica forma organizzativa deputata alla gestione di servizi pubblici locali a rilevanza economica, per effetto dell'art. 35, L. 28/12/2001, n. 448 (Finanziaria 2002), il quale, al comma 8, ha stabilito l'obbligo di gestire i servizi pubblici a rilevanza economica di cui all'art. 113, co. 1, D.Lgs. 18/08/2000, n. 267 (Testo Unico Enti Locali, di seguito "TUEL"), nella forma di società di capitali, obbligando le aziende speciali aventi in carico la gestione di servizi pubblici a rilevanza economica (come sino ad allora consentito dall'art. 115, TUEL) a trasformarsi, appunto, in società di capitali¹⁶; il citato art. 35, co. 8, ha modificato, nel contempo, l'ultimo comma dell'art. 31 TUEL, che contemplava il modello del consorzio "*che gestisc[e] attività aventi rilevanza economica e imprenditoriale*", disponendo semplicemente che ai consorzi che gestiscono attività di cui all'art. 113-bis TUEL (ovvero servizi pubblici locali privi di rilevanza economica) si applicano le norme previste per le aziende speciali, così da doversi concludere che "*l'istituto del consorzio fra enti locali non è più disponibile per l'esercizio di attività di rilevanza economica e imprenditoriale*".

Tali principi – e, dunque, l'esclusività del modulo della società di capitali per la gestione di servizi pubblici locali – non è stato intaccato neppure a seguito dell'art. 23-bis, L. 112/2008 e successive modificazioni (norma innovante la disciplina dell'affidamento della gestione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica), né dall'esito positivo della consultazione referendaria del 12-13 giugno 2011, che ha determinato l'abrogazione di tale ultima disposizione¹⁷; né, infine, dall'art. 4, D.L. 13/08/2011, n. 138, chiamato a colmare la carenza (proprio a seguito del *referendum*) di una disciplina di settore di fonte statale.

Nel campo dei servizi pubblici privi di rilevanza economica, all'opposto, l'opzione societaria è solo una (e, a parere di chi scrive, la meno adeguata) tra le diverse scelte a disposizione dell'Ente pubblico: dopo che l'art. 113-bis, TUEL – il quale stabiliva, per tali servizi, la regola della gestione mediante affidamento diretto, a istituzioni, ad aziende speciali, a società *in house*, ad associazioni o fondazioni (queste ultime due solo per servizi culturali o del tempo libero), ovvero in economia (quando reso opportuno dalla modeste dimensioni o caratteristiche del servizio) – è stato espunto dall'ordinamento per effetto di un intervento dalla Consulta¹⁸, i servizi privi di rilevanza economica disciplinati da leggi statali o regionali di settore continuano ad essere regolati da tali disposizioni speciali; di modo che, in assenza di una disciplina di settore (statale o regionale), e qualora la Regione non abbia adottato una disciplina generale in materia, gli Enti locali (venuto meno il limite al loro potere organizzativo introdotto con l'art. 113-bis) sono liberi e legittimati a gestire il servizio ricorrendo alla forma organizzativa che ritengano più idonea: quindi, a costituire un'istituzione o un'azienda speciale (entrambe disciplinate ex art. 114, TUEL), ovvero un consorzio (ai sensi dell'art. 31, TUEL), o a gestire il servizio in economia o, ancora, ricorrendo al modello della fondazione, dell'associazione o a quello societario; in ogni caso purché la causa giuridica del modello in

¹⁶ In tal senso, Rizzo, "Servizi pubblici locali e affidamento in house", cit. 10: "si è ritenuto che obiettivo del legislatore fosse conferire uniformità alla disciplina dei servizi a rilevanza economica, tramite l'utilizzo del modulo societario della s.p.a. (comma 8 dell'art. 35 e art. 115 TUEL), spazzando il campo da ogni possibile equivoco interpretativo"; nonché, Guerrera, "La società di capitali come formula organizzativa dei servizi pubblici locali dopo la riforma del diritto societario", in *Società*, 2005, 681: "l'esame della nuova disciplina dei servizi pubblici locali a rilevanza economica, nella versione risultante dagli artt. 112-120 TUEL, come modificata dagli artt. 35, L. 448/2001 e 14 D.L. n. 269/2003, ingenera la sensazione che il disegno legislativo di liberalizzazione del settore si sia realizzato attraverso una complessa "promozione" della formula organizzativa societaria e, in particolare, che dei tipi societari capitalistici [...] siano assurti a modello organizzativo di elezione delle singole fasi in cui è segmentato, almeno tendenzialmente, l'esercizio del servizio pubblico".

¹⁷ Pozzoli, "Manovra finanziaria (DL 98/11) e società partecipate", in www.reform.it: "Venute oggi meno le "forme obbligatorie di gestione" previste dall'art. 23 bis, è però possibile la gestione in economia e, con essa, diventa applicabile il vincolo previsto dal DL 78/2010 [...] la strada della trasformazione eterogenea in aziende speciali è ad oggi preclusa per legge. Infatti, resta a tutti gli effetti in vigore il c. 8 dell'art. 35 della legge finanziaria per il 2002 (l. 448/2001) che istituisce l'obbligo di gestire i servizi pubblici esternalizzati, di cui al c. 1 dell'art. 113 del Tuel (anch'esso sopravvissuto alla mannaia del 23 bis), solo nella forma di società di capitali, obbligando alla trasformazione le società di capitali ancora esistenti".

¹⁸ In quanto ritenuto espressione di un intervento del legislatore statale illegittimo, perché diretto a regolare un settore non caratterizzato da un mercato concorrenziale, così da risultare invasivo della competenza regionale; cfr. Corte Cost., 13-27 luglio 2004, n. 272.





concreto prescelto sia congrua rispetto alla logica del servizio gestito e, quindi, in ultima analisi, ai bisogni perseguiti dall'Ente¹⁹.

Nel settore dei servizi strumentali, tradizionalmente distinti dai servizi pubblici locali per natura²⁰ e per quadro normativo di riferimento²¹, il ricorso allo schema societario si è negli ultimi anni imposto con una prepotente *escalation*, rimanendo comunque affiancato anche da altre forme che, per la loro natura strumentale (*in primis*, l'azienda speciale) meglio si prestano a rendere un servizio ontologicamente destinato, in via esclusiva, all'Ente partecipante.

Il diffuso (e senz'altro eccessivo) ricorso alla forma societaria ha determinato, nel legislatore, una inversione di tendenza, indotto dalla raggiunta consapevolezza che le società di capitali, caratterizzate, per definizione, dallo scopo di lucro e dal perseguimento di un utile, non rappresentano la declinazione più conciliabile alla realizzazione di uno "*specifico interesse pubblico*"²².

Per tale motivo, la disciplina in materia di società pubblica – intesa come società partecipata dallo Stato e/o da Enti pubblici – costituisce un sistema composito, frutto, dapprima, dell'incentivazione al ricorso a tale formula organizzativa (a scapito, come detto, di strumenti più affini all'Ente, quali aziende speciali e consorzi di servizi), e, poi, della repentina e decisa retromarcia del legislatore, caratterizzata da una successione di interventi disordinati, volti a restringere il campo di operatività della società partecipata da Enti pubblici, nell'intento di tutelare la libera concorrenza, contenere la spesa pubblica e ridurre gli spazi elusivi (consentiti proprio dalla disponibilità del modello societario) di norme pubblicistiche di finanza pubblica²³.

2.2. La società per azioni

Si tratta di un tipo societario caratterizzato da autonomia patrimoniale perfetta (nel senso che per le obbligazioni sociali risponde solo la società con il suo patrimonio, senza alcuna responsabilità, neppure sussidiaria, dei soci), derogata nel caso di società con azionista unico, il quale risponde illimitatamente per le obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui abbia appunto posseduto l'intero capitale, e sempreché lo stesso socio unico non abbia provveduto al versamento integrale del conferimento o non sia stata attuata la pubblicità prevista dall'art. 2362, c.c..

¹⁹ Caroselli, "Gli effetti della sentenza della Corte Costituzionale 27/07/2004, n. 272 sul sistema normativo in materia di gestione di servizi pubblici locali", in www.dirittodeiservizipubblici.it.

²⁰ La differenza tra servizi pubblici locali e attività rese alla pubblica amministrazione locale può assumere, talvolta, connotati assai sfumati; in ogni caso, in via di approssimazione, si verte nel campo del servizio pubblico locale in presenza di un'utenza diffusa sul territorio e pagatrice di un prezzo; mentre l'attività è strumentale se la prestazione resa va a beneficio dell'Ente locale e non dei cittadini, con l'Ente unico pagatore del corrispettivo; cfr. TAR Lombardia, sez. Brescia, 27/12/2007, n. 1373, in *Foro amm.-Tar*, 2007, 3706: "la distinzione tra mero servizio (attività alla pubblica amministrazione) e servizio pubblico va ricercata nel beneficio diretto dello stesso: ricorre l'ipotesi del servizio pubblico se la prestazione resa dall'appaltatore viene fornita per soddisfare in via immediata le esigenze della collettività o del singolo utente; costituisce, al contrario, mero servizio strumentale quello le cui prestazioni vengono effettuate direttamente a favore della stazione appaltante".

²¹ Corte dei conti, sez. controllo reg. Lombardia, 17/10/2011, pag. 517; nonché Corte dei conti, sez. controllo reg. Lombardia, 12/12/2011, pag. 653, ha rilevato che la gestione di servizi pubblici locali è incompatibile con la gestione di servizi strumentali, di modo che deve considerarsi preclusa alla società partecipata da Enti locali la contemporanea gestione degli uni e degli altri.

²² Di Russo, Falduto, Puddu, "Governo, controllo e valutazione delle società partecipate dagli enti locali", MAP, Torino 2009, pag. 27.

²³ Cfr. Corte dei conti, sez. contr. reg. Lombardia, 8 luglio 2008 n. 48, in *Giurisdiz. amm.*, 2008, III, 679: lo "strumento societario è per l. correlato ai fini dell'Ente pubblico ed è inerente allo svolgimento di attività di competenza dell'Ente medesimo", e deve essere utilizzato per "effettive necessità istituzionali degli enti territoriali" e non come "veicolo per eludere le normative pubblicistiche in tema di controlli sulla finanza pubblica ed in materia di patto di stabilità interno, nonché strumento abusivo per evitare le procedure ad evidenza pubblica che presiedono all'attività contrattuale delle amministrazioni locali".





L'elemento tipico è dato dal fatto che la partecipazione societaria è rappresentata da azioni: il capitale sottoscritto è diviso in un numero predeterminato di parti di identico ammontare, ciascuna delle quali rappresenta un'azione e attribuisce identici diritti²⁴ nella società e verso la società.

La società si caratterizza pure per il fatto che il sistema di amministrazione e controllo può assumere le diverse forme del sistema "tradizionale", di quello "dualistico" e di quello "monistico"; la scelta deve essere indicata nell'atto costitutivo e, nel silenzio, trova applicazione il sistema tradizionale.

Secondo tale ultimo paradigma organizzativo, la gestione dell'impresa spetta esclusivamente agli amministratori, i quali – investiti di un potere di rappresentanza generale – sono chiamati al compimento di tutte le operazioni necessarie per l'attuazione dell'oggetto sociale.

Vale il principio generale per cui il numero degli amministratori è stabilito dallo statuto; e che la loro nomina è riservata all'assemblea.

Occorre però tener conto, in prima battuta, dell'art. 50, co. 8, TUEL, a mente del quale, la nomina e la revoca degli amministratori espressione dell'Ente locale nelle società partecipate da Comuni e Province compete, rispettivamente, al Sindaco e al Presidente della Provincia, in quali devono provvedere in conseguenza degli indirizzi stabiliti dal Consiglio.

A tale disposizione occorre aggiungere quelle di cui all'articolato della Finanziaria 2007 e del D.L. 78/2010, che, nel complesso, hanno introdotto una serie di rigide limitazioni in ordine al numero dei componenti dell'organo gestorio e ai relativi compensi, introducendo altresì cause di incompatibilità ulteriori rispetto a quelle previste dal codice civile²⁵.

Ulteriori disposizioni hanno poi introdotto una serie di obblighi pubblicitari in relazione agli amministratori e relativi compensi.

La funzione di controllo è invece attribuita al collegio sindacale; tale controllo può essere oggi limitato alla gestione sociale (si traduce cioè nella vigilanza in merito all'osservanza della legge, dello statuto e dei principi di corretta amministrazione, nonché sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo, contabile adottato dalla società), posto che la revisione legale dei conti è rimessa, in presenza di determinati presupposti, a un apposito organo di revisione.

Pure per i collegi sindacali vale l'art. 2449, c.c., che ammette, nelle società partecipate dallo Stato o da Enti pubblici, la previsione statutaria che riserva al socio pubblico il diritto di nominare uno o più sindaci (o, in caso di adozione del sistema dualistico, componenti del consiglio di sorveglianza), in misura proporzionale alla partecipazione al capitale (i sindaci di nomina pubblica hanno comunque i diritti e gli obblighi dei componenti di nomina assembleare); così come le norme che circoscrivono il potere assembleare di nomina stabilendo, nel massimo, limiti al numero dei membri dei collegi sindacali.

Il sistema dualistico è invece caratterizzato dal fatto che la *governance* è ripartita tra:

- ▶ consiglio di gestione, organo cui sono sostanzialmente demandate le funzioni di amministrazione svolte, nel sistema tradizionale, dall'organo amministrativo e al quale, di conseguenza, in quanto compatibili, le norme stabilite per il consiglio di amministrazione nel modello tradizionale;

²⁴ Diritto di voto e intervento in assemblea, diritto di impugnativa delle delibere assembleari, diritto di esaminare libri sociali, diritto a una parte proporzionale degli utili netti e del patrimonio netto in sede di liquidazione, diritto di opzione, di assegnazione di azioni gratuite, di recesso.

²⁵ Per le sole società pubbliche aventi a oggetto la gestione dei servizi pubblici locali, si veda l'art. 4, co. 19, 20 e 21, del D.L. 13/08/2011, n. 138, convertito dalla L. 14/09/2011, n. 148; si veda inoltre, in materia di prorogatio dei componenti dell'organo amministrativo delle società a prevalente partecipazione pubblica, quando alla nomina concorrono lo Stato o gli Enti pubblici, l'art. 3, L. 15/07/1994, n. 444 dall'art. 3, L. 15/07/1994, n. 444, per i componenti dell'organo amministrativo delle società a prevalente partecipazione pubblica, quando alla nomina dei componenti concorrono lo Stato o gli Enti pubblici.





- ▶ il consiglio di sorveglianza, collocato in una posizione intermedia tra gestione e controllo, e che cumula, da un lato, le più significative competenze che, nel sistema tradizionale, sono proprie dell'assemblea, e dall'altro, le funzioni di vigilanza e le responsabilità del collegio sindacale, non previsto nel sistema dualistico.

L'assemblea ordinaria dei soci conserva funzioni meramente deliberative.

Tutte le società che adottano il sistema dualistico sono assoggettate al controllo di un soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti.

Il sistema monistico, infine, si caratterizza per la coesistenza, nell'ambito del consiglio di amministrazione, di un organo di gestione ed uno di controllo – il comitato per il controllo sulla gestione – composto da amministratori non esecutivi indipendenti (in quanto in possesso dei requisiti di indipendenza stabiliti per i sindaci, oltre a quelli ulteriormente previsti dallo statuto, da codici di comportamento predisposti da associazioni di categoria, o dal codice di autodisciplina per le società quotate), e che eredita le funzioni proprie, nel sistema tradizionale, del collegio sindacale.

Resta ferma, in ogni caso, la soggezione al controllo di un soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti (persona fisica o società di revisione) iscritto nell'apposito registro.

Anche nel sistema monistico, l'assemblea, infine, conserva funzioni deliberative interne.

2.3. La società a responsabilità limitata

Si tratta di tipo societario che, in quanto ascrivibile al *genus* della società di capitali, è caratterizzato da autonomia patrimoniale perfetta: delle obbligazioni sociali risponde la società con il suo patrimonio, e i creditori particolari dei soci non possono, per soddisfare i propri crediti, aggredire il patrimonio della società.

Anche per la società a responsabilità limitata unipersonale, però, vale il principio per cui il socio unico risponde illimitatamente delle obbligazioni sociali sorte nel periodo in cui è stato titolare dell'intero capitale, se non siano stati integralmente eseguiti i conferimenti o non si sia provveduto all'iscrizione presso il registro delle imprese di una dichiarazione contenente le generalità dell'unico socio.

La disciplina di tale tipo societario ricalca quella della società per azioni limitatamente alle norme dettate materia di costituzione e di bilancio.

Per il resto, si tratta di una disciplina dispositiva, chiamata a operare in assenza di diversa disposizione dello statuto; al quale ultimo, quindi è rimesso, in prima battuta, di disegnare, in concreto, l'aspetto della società.

Il capitale sociale minimo è fissato in € 10.000, ed è diviso in quote; il numero iniziale delle quote corrisponde al numero dei soci che partecipano alla costituzione della società e, correlativamente, ciascun socio è titolare di un'unica partecipazione.

Il valore complessivo delle quote non può essere superiore all'ammontare del capitale sottoscritto.

Ciascuna quota rappresenta in modo unitario la posizione e le prerogative (diritti, poteri, obblighi e facoltà) di ciascun socio all'interno della società.

La misura della partecipazione del socio alla società è proporzionale all'entità del conferimento e i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla misura della partecipazione da ciascuno posseduta; regole, peraltro, derogabili dall'autonomia statutaria, la quale può quindi prevedere sia la possibilità di "conferimenti asimmetrici", sia l'attribuzione ai singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili.





Rimangono però stabiliti due ordini di limiti: per un verso, i diritti dei soci non possono essere modificati se non all'unanimità, salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo (e se consentita a maggioranza, la modifica è causa inderogabile di recesso); per altro, è inderogabile il divieto di patto leonino (art. 2265, c.c.), con conseguente nullità del meccanismo per cui uno o più soci siano esclusi da ogni partecipazione agli utili o alle perdite.

La s.r.l. si distingue dalla s.p.a. anche perché, a differenza di quest'ultima, ammette il conferimento di opere e servizi.

L'ampio margine di operatività attribuito all'autonomia privata si esprime in relazione alle norme del codice civile relative al sistema di gestione e controllo, le quali trovano applicazione "*salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo*".

La scelta degli amministratori (tra i soci o non soci) e il modello di amministrazione, sono dunque rimessi alla discrezione dell'autonomia contrattuale, che può arrivare a investire i soci di tutte le altre funzioni tradizionalmente rimesse all'organo amministrativo (posto che manca una norma che riservi a quest'ultimo la gestione dell'impresa all'organo amministrativo).

Resta escluso un nucleo inderogabile di competenze dell'organo amministrativo, cui è sempre riservata la redazione del progetto di bilancio e dei progetti di scissione e fusione, e le decisioni di aumento del capitale ex art. 2481, c.c., nonché la decisione di ridurre il capitale sociale ai sensi dell'art. 2446, ultimo comma, c.c..

Collegato alla responsabilità degli amministratori è il potere di controllo sugli atti di gestione riconosciuto ai "*soci che non partecipano all'amministrazione*", i quali hanno "*diritto di ottenere notizie dagli amministratori sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali e dei documenti relativi l'amministrazione della società*". Il controllo, pertanto, compete al singolo socio individualmente, anche nelle società a responsabilità limitata in cui esiste il collegio sindacale (la nomina di quest'ultimo organo è solo eventuale).

2.4. L'esternalizzazione a favore della società partecipata: l'esigenza di un modello organizzativo di controllo e coordinamento²⁶

L'esternalizzazione della gestione di un servizio – a mezzo di organismo societario, ovvero di altri enti cd. non lucrativi – a un soggetto formalmente autonomo ma sostanzialmente legato all'Ente pubblico, comporta per l'Ente medesimo l'esigenza di dotarsi di modalità organizzative e di strumenti operativi funzionali all'azione di monitoraggio e controllo.

A tal fine, i modelli organizzativi sono sostanzialmente tre: tradizionale, dipartimentale e quello della *holding*.

Il modello tradizionale si avvale di diverse strutture/unità organizzative con specifica competenza già presenti all'interno dell'Ente locale in relazione alle varie attività che coinvolgono i diversi organismi partecipati.

Il modello dipartimentale è incentrato su un'unica unità organizzativa di controllo degli organismi partecipati, preposta ad assicurare un collegamento stabile tra l'Ente e le proprie aziende.

Nel modello *holding*, la gestione delle partecipazioni dell'Ente locale, delle relazioni istituzionali e di indirizzo sono affidate ad una società esterna, di cui l'Ente è azionista unico.

Si tratta di una *holding* di natura finanziaria che partecipa e governa tutte le società partecipate dall'Ente.

²⁶ Il presente paragrafo costituisce rielaborazione e aggiornamento di Di Russo, "Il modello organizzativo ed integrato per la governante", in Di Russo - Falduto (a cura di), "Governare, controllo e valutazione delle società partecipate dagli Enti locali", Torino 2009, pag. 31 e ss..





Tale organismo è specializzato nel coadiuvare gli organi politici nella definizione degli obiettivi strategici riguardanti le società controllate, e, in prospettiva, nel fornire servizi trasversali e specialistici a favore di tutte le società del gruppo.

Tale modello presenta il vantaggio di un'elevata specializzazione nella gestione dei rapporti societari, istituzionali e delle funzioni di controllo dell'Ente.

Infatti, l'Ente locale, attraverso il governo di un'unica società (di natura strumentale), esercita il coordinamento dell'intero gruppo pubblico, così favorendo la creazione di sinergie, di economie di scala e di comunicazione, e una gestione di gruppo sia sotto gli aspetti organizzativi sia in termini di consolidato.

Occorre tener presente peraltro che il modello holding deve essere costruito in modo da risultare compatibile con i limiti di ammissibilità evidenziati in materia dalla magistratura contabile.

3. GLI ENTI NON LUCRATIVI PARTECIPATI DALL'AZIENDA PUBBLICA LOCALE²⁷

3.1. Le aziende speciali

3.1.1. La previsione: il bilancio di previsione delle aziende speciali

L'azienda speciale, oltre alla costituzione di società per azioni o a responsabilità limitata, è l'istituto giuridico al quale le *province* ed i *comuni* negli anni precedenti al 2001 sono ricorsi per l'espletamento dei servizi pubblici aventi rilevanza economico-imprenditoriale, così come disciplinato dagli artt. 113 e 114, D.Lgs. 267/2000, anche in forma consortile (artt. 31 e 114, TUEL). Dopo il 2001 (a seguito dell'art. 35, co. 8, L. 448/2001, che ha imposto il modello della società di capitali quale schema organizzativo esclusivo per la gestione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica), gli enti locali hanno fatto sempre meno ricorso all'istituto in analisi, il quale – strumentale alle *province* ed ai *comuni* – dispone di piena autonomia giuridica e patrimoniale²⁸.

Sebbene svolgente un'attività di tipo imprenditoriale, le aziende speciali possono iscriversi tra le aziende *non lucrative* in quanto proprio il bilancio di previsione deve essere chiuso in pareggio economico, sottolineando come non possano generare ricavi in misura superiore ai costi necessari per il loro conseguimento. Alla pari degli altri istituti aziendali pubblici, qualora a consuntivo si determini un risultato economico positivo, il *surplus* generato è la conseguenza del minor impiego dei fattori economici a disposizione, piuttosto che di una mirata politica orientata al profitto. Comunque, anche se poi l'utile realizzato, salvo diversa disposizione dello statuto, può essere acquisito dall'ente proprietario o ripartito tra gli enti partecipanti in caso di consorzio-azienda²⁹, non cambia la natura non lucrativa dell'istituto indagato.

Il bilancio di previsione delle aziende speciali è redatto per competenza economica e può essere riferito ad un arco temporale sia annuale che pluriennale (tre anni)³⁰ in relazione alle previsioni statutarie.

²⁷ Di Andrea Ziruolo.

²⁸ L'azienda speciale è sorta con il fine di sostituire le aziende municipalizzate con istituti economici che, formalmente liberati dalle ingerenze politiche nella gestione, potessero rispondere alle sempre maggiori richieste di efficienza, di efficacia e di economicità provenienti dai mercati, dalla società civile e dall'Unione Europea.

²⁹ L'azienda speciale, infatti, può essere costituita anche sotto forma di consorzio, al riguardo si veda: C. Malavasi, G. Vezzani, "Manuale per la gestione dei consorzi fra enti locali. Regime contabile e fiscale", Maggioli, Rimini, 2001.

³⁰ Sul bilancio delle aziende speciali il rinvio è a: M. Calzoni, "Il bilancio nelle aziende dei servizi pubblici", Giuffrè, Milano, 2000.





I bilanci economici di previsione, insieme al piano-programma, al conto consuntivo ed al bilancio d'esercizio, costituiscono gli atti fondamentali in assenza dei quali l'ente locale, proprietario totalitario o *pro-quota* (consorzi) dell'azienda speciale, non può determinare le finalità e gli indirizzi aziendali, esercitare la vigilanza, verificare i risultati della gestione e provvedere alla copertura degli eventuali costi sociali. Tale influenza, comunque, è rinvenibile nella duplice forma di controllo (e/o di collegamento in caso di partecipazione non esclusiva di un unico ente locale) prevista all'art. 2359, c.c., relativamente all'entità delle quote di partecipazione possedute ed ai rapporti contrattuali in essere. Infatti, circa quest'ultimo punto, poiché le aziende speciali non possono oltrepassare i confini territoriali degli enti che partecipano al fondo di dotazione o, comunque, che hanno costituito l'istituto economico in esame³¹, inoltre avendo nelle amministrazioni pubbliche i propri "clienti", ne consegue che gli enti partecipanti costituiscono anche l'intero "parco" commerciale dell'azienda.

I documenti di programmazione contabile sono redatti dal *consiglio di amministrazione* o *commissione amministratrice* dell'azienda e sottoposti all'approvazione dell'ente proprietario o dell'assemblea dei *sindaci* degli enti partecipanti. Deliberato il bilancio, gli indirizzi in esso presenti sono trasferiti al *direttore* al quale compete la responsabilità gestionale. Oltre al *consiglio* di amministrazione ed al direttore, altro organo dell'azienda speciale è il *presidente* al quale competono le funzioni di rappresentanza legale.

Il bilancio di previsione, relativamente alla sua impostazione ed al suo funzionamento, è analogo a quello delle aziende sanitarie, presentando rispetto a questo, però, le ovvie differenze relativamente al quadro contabile, alla norma di riferimento (decreto del ministero del tesoro 26/04/1995) ed alle specificità tipiche della fattispecie aziendale. Diversamente dagli altri bilanci di previsione esaminati, quello delle aziende speciali deve essere deliberato dalla commissione amministratrice dell'azienda entro il 15 ottobre dell'anno precedente, in conformità allo schema tipo di bilancio approvato con il Decreto Ministeriale su richiamato.

La necessità di un termine precedente al 31 dicembre, così come invece è stato normato per le altre tipologie aziendali, è da ricercarsi nelle esigenze conoscitive che devono guidare la redazione del bilancio di previsione dell'ente o degli enti proprietari dell'azienda speciale. Infatti, le tariffe, gli eventuali contributi in conto esercizio o in conto capitale, il riconoscimento dei costi sociali ed altro che ricade direttamente sulla sezione spesa del bilancio degli enti locali, deve essere valorizzato precedentemente alla presentazione della proposta di bilancio della *provincia* o del *comune*.

³¹ La puntualizzazione si è resa necessaria poiché numerose aziende speciali sono sorte a seguito di trasformazione di precedenti istituti economici, quali le aziende municipalizzate, oppure costituite per gestire servizi adoperando i beni strumentali appartenenti ad enti sovraordinati, quali le reti idriche ex-Cassa del Mezzogiorno. Ne consegue che in talune circostanze gli enti partecipanti all'azienda speciale non conferiscono capitale, ma contributi in conto esercizio per finanziare il funzionamento dell'azienda. Pertanto, in quest'ultima circostanza, il peso dell'ente locale nell'assunzione delle decisioni dell'azienda speciale è stabilito nell'atto di convenzione e nello statuto.





Peculiarità del bilancio di previsione delle aziende speciali è la presenza di *entrate per la copertura dei costi sociali*³², quale forma eventuale di *provento tipico* da iscrivere nel valore della produzione. Tali entrate, infatti, misurano la presunta distruzione di valore economico per la gestione futura, della quale sono prevedibili costi maggiori dei relativi ricavi. In fase di previsione, il ricorso alle entrate per la copertura dei costi sociali è riferibile ai casi nei quali la differenza negativa tra i ricavi ed i costi di gestione presunti futuri non può essere compensata attraverso un adeguamento dei prezzi praticati agli utilizzatori del servizio, stante i vincoli stabiliti dalle *authority* competenti (ad esempio il CIPE) sulla fissazione delle tariffe (ad esempio, in alcune Regioni il servizio idrico è ancora assolto attraverso aziende speciali consortili). Ne consegue che l'azienda, non potendo chiudere in *deficit* il proprio bilancio di previsione, è costretta a chiedere all'ente o agli enti proprietari un contributo, *per copertura di costi sociali*, necessario alla chiusura in pareggio del proprio documento di previsione contabile. Ai costi sociali si applica lo stesso regime IVA aziendale in quanto corrispettivi del servizio prodotto.

Altra particolarità sono i *proventi da partecipazioni*. Questi erano particolarmente frequenti nelle aziende speciali fino all'emanazione dell'art. 35-bis, L. 448/2001 che ha portato alla loro trasformazione in società di capitali. Comunque, laddove siano ancora presenti dei casi di partecipazione da parte di aziende speciali non essendo possibile superare il divieto di operare al di fuori dell'ambito territoriale dell'ente locale o degli enti partecipanti, non è possibile conservare, e dunque costituire, società di capitali alle quali trasferiscono risorse ed il proprio *know-how* con il fine di operare oltre i confini su scritti e, dunque, garantirsi migliori condizioni prospettiche di economicità³³ in violazione del principio di competitività.

3.1.2. La rendicontazione: il bilancio d'esercizio delle aziende speciali

Il bilancio d'esercizio delle *aziende speciali* risponde fedelmente al dettato civilistico, sia nella struttura che relativamente ai principi ed ai criteri che ne regolano il funzionamento, salvo gli opportuni adeguamenti delle voci di conto alle specificità gestionali.

Nel D.M. 26/04/1995, d'introduzione della documentazione contabile dell'azienda indagata, è riportata anche la disciplina della *nota integrativa*, oltre a quella dello *stato patrimoniale* e del *conto economico*. Ai sensi del richiamato decreto ministeriale, il bilancio d'esercizio deve essere presentato al *consiglio d'amministrazione* dal *direttore* entro il 15 marzo di ogni anno. Entro il 15 aprile il consiglio di amministrazione lo approva e lo trasmette nei cinque giorni successivi all'*organo di revisione*, in modo che lo stesso possa provvedere alla stesura della relazione da allegare al bilancio da sottoporre all'approvazione dell'*assemblea dei sindaci*, in caso di azienda-consorzio, o dell'ente locale proprietario entro la fine del mese.

Con riferimento al conto sulla *situazione patrimoniale*, non incluso tra i documenti della programmazione per le motivazioni già espresse, a differenza degli altri prospetti patrimoniali commentati, in quello delle "aziende speciali" sono presenti i *crediti verso enti pubblici di riferimento*. Infatti, la costituzione dell'istituto aziendale in esame sorge nei modi previsti per le società commerciali ed in cui i soggetti partecipanti all'attività di impresa sono soltanto enti pubblici.

Tra le altre poste dell'*attivo*, elemento di forte caratterizzazione dell'azienda indagata sono le *immobilizzazioni materiali*. Esse, difatti, a seconda del settore di operatività possono o meno assumere valori rilevanti poiché svolgenti processi tecnici nei quali la dimensione degli impianti (reti idriche, inceneritori, ...) ricopre un ruolo fondamentale. Naturalmente, maggiore è l'area territoriale da servire, più numerosa è l'utenza, più elevato è il valore delle poste dell'attivo patrimoniale.

³² Nel modello del conto economico nella classe A. Valore della produzione, nella sottoclasse 1. Ricavi, è prevista la specifica posta b) da copertura di costi sociali.

³³ Oltre alle finalità riportate, il legislatore affida al processo di privatizzazione dei servizi pubblici in atto il sostanziale recupero di efficienza ed efficacia e la conservazione delle condizioni di economicità delle aziende operanti nel settore dei servizi pubblici.





Ma l'incremento della loro consistenza è da ricercare anche nel ruolo che le *economie di scala* rivestono nella produzione dei beni e dei servizi di questa fattispecie aziendale. La trasformazione richiesta in società per azioni – anche se non completamente realizzata – delle aziende speciali di natura commerciale, le ha sottratte alla protezione delle condizioni di favore consentite dalla normativa vigente. Pertanto, le aziende speciali ancora da trasformare, nella speranza di essere competitive nel momento in cui entreranno nel mercato *non protetto*, stanno attualmente procedendo nell'accrescimento dei propri patrimoni.

Altro elemento di particolare interesse dell'attivo patrimoniale sono le *partecipazioni in società controllate e/o collegate*. Sulla motivazione dell'investimento finanziario è già stata data spiegazione nella sezione dedicata ai documenti della programmazione. Pertanto, tale voce di conto, non indicando un investimento meramente finanziario ma un modo per operare al di là dei confini territoriali degli enti partecipanti, attraverso l'entità e la forma di partecipazione consente di determinare le reali potenzialità operative dell'azienda speciale.

Passando, invece, all'esame del *passivo*, poste di particolare rilevanza sono quelle del *patrimonio netto*. Infatti, sebbene previsto nello schema di legge, il *capitale di dotazione* in molte aziende speciali è di valore zero. Questa peculiarità è originata dalla possibilità, non vietata dalla norma, di costituire questa fattispecie aziendale senza versare alcun capitale. Pertanto, gli enti partecipanti in questi casi non hanno inteso vincolare le proprie disponibilità finanziarie nel conferimento del capitale di proprietà, anche perché l'azienda speciale, oltre ai casi in cui sorge acquisendo un patrimonio già esistente ed in quelli in cui gestisce beni di proprietà degli enti partecipanti, nelle altre ipotesi operative diviene titolare dei beni attraverso l'impiego dei contributi in conto esercizio versati in ogni periodo amministrativo dagli enti partecipanti. Pertanto, questi ultimi preferiscono contribuire sistematicamente al funzionamento dell'azienda piuttosto che dotarla immediatamente di un proprio "corredo" finanziario e patrimoniale che le consentirebbe di essere da subito pienamente autonoma.

Sempre nel patrimonio netto sono presenti *fondi di riserva* i quali possono essere costituiti attraverso l'accantonamento dell'utile o di sue quote nel *fondo di riserva* o nelle *riserve statutarie e regolamentari* in relazione a quanto stabilito nello statuto e nel regolamento di contabilità dell'istituto economico. Comunque, è possibile rinvenire tra le *altre riserve*, accantonamenti di incrementi a titolo gratuito dell'attivo patrimoniale relativi a beni *demaniali* o *patrimoniali indisponibili*. In questa circostanza la riserva venutasi a formare è di tipo *indisponibile*. Infatti, le riserve sono formate in funzione di specifiche finalità rinvenibili nella *tutela del capitale di funzionamento* e nella *salvaguardia dei terzi*³⁴. Pertanto, relativamente a quest'ultimo punto, gli eventuali maggiori debiti misuratori delle più elevate variazioni economiche negative rispetto a quelle positive, sono compensati con il denaro presente in azienda. Però, se l'attivo circolante è inferiore alle passività correnti registrate in un dato momento della vita aziendale, dovrebbe essere possibile coprirle ricorrendo all'impiego delle "riserve" e, in ultime battute, del "fondo di dotazione". Ma se queste poste, sorte in contropartita ad un elemento dell'attivo patrimoniale, non hanno in quest'ultimo un valore monetizzabile attraverso la sua dismissione, in quanto *demaniale* o comunque *indisponibile*, ecco che non rendono possibile la copertura delle perdite gestionali. Ai fini del consolidamento di queste poste occorre tenere debita annotazione nella nota integrativa affinché nello stato patrimoniale del bilancio consolidato siano distintamente indicate le attività demaniali da quelli del patrimonio disponibile ed indisponibile, così come analoga distinzione deve essere effettuata sulla disponibilità delle riserve iscritte nel patrimonio netto.

³⁴ Al riguardo, anche se con riferimento alle imprese private, G. Zappa, "Le produzioni nell'economia delle imprese", Tomo II, Giuffrè, Milano, 1956, pag. 690, scrive: "... si può dunque credere che tutte le riserve, per qualsiasi scopo costituite, adempiono la funzione di proteggere l'integrità del capitale sociale, ossia che tutte le riserve sono unite da un indissolubile vincolo di interdipendenza".





Le altre voci patrimoniali non presentano particolari aspetti rendendone superfluo il commento.

Il *conto economico* come già anticipato è redatto in *forma scalare* presentando i limiti informativi presenti nel modello civilistico. Infatti, nel *valore della produzione* e tra i *costi della produzione* sono confusi i componenti reddituali della gestione caratteristica e di quella accessoria non consentendo una valorizzazione del contributo delle diverse aree gestionali al risultato d'esercizio. Altre tipicità non sono presenti nel conto economico delle aziende speciali se non quella della possibilità di rilevare un *risultato economico negativo* solamente qualora ricorrano circostanze eccezionali³⁵. In questi casi, comunque, l'organo di revisione deve darne comunicazione alla Corte dei conti affinché individui le responsabilità del danno patrimoniale recato all'istituto aziendale attraverso il maggiore utilizzo delle risorse economiche, rispetto a quelle autorizzate con il bilancio di previsione, da parte degli amministratori e di quant'altri si sono resi responsabili attraverso il non esercizio delle proprie funzioni³⁶.

3.2. Le istituzioni

Le *istituzioni*, disciplinate dallo stesso articolo delle aziende speciali, sono istituti esclusivi di diritto amministrativo.

L'art. 114, D.Lgs. 267/2000, co. 2, recita che "*l'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale*" ma non di *autonomia patrimoniale*, facendone conseguire che dei debiti contratti dall'istituzione risponde direttamente l'ente locale proprietario. Infatti, nell'ambito della legge, laddove l'ordinamento ed il funzionamento delle aziende speciali sono disciplinati dal proprio statuto e dai regolamenti, quelli delle istituzioni sono disciplinati dallo statuto e dai regolamenti dell'ente locale da cui dipendono.

In merito alla natura dell'attività esercitabile dalle istituzioni, nella prassi si rileva l'esistenza di istituzioni che gestiscono attività quali scuole di musica, teatri, musei e pinacoteche e non solo servizi sociali come invece previsto nella norma istitutiva, evidenziando come non sia riscontrabile un'unitaria applicazione della disposizioni di legge. Per le attività richiamate, infatti, le istituzioni esistenti non sono state adeguate all'evoluzione normativa affidata all'art. 35, L. 448/2001 che, nel modificare i contenuti iniziali dell'art. 113, TUEL, ed introducendo il già richiamato art. 113-*bis*, ha sostituito i principi previsti all'art. 22, L. 142/1990 integralmente accolti nella prima stesura del TUEL. Ne è conseguito che delle istituzioni, attraverso cui le province ed i comuni gestivano i servizi privi di rilevanza imprenditoriale (oggi definiti "privi di rilevanza economica" coerentemente a quanto previsto nel libro verde della UE) quali quelli relativi alla cultura ed allo sport oltre che sociali, ne è stato ribadito lo scopo solamente a favore di questi ultimi. Poiché questa circostanza ha determinato la trasformazione in aziende speciali ed in società di molte delle istituzioni che fino a quel momento gestivano altri servizi oltre a quelli sociali, l'aumento dei costi dei servizi a seguito dell'applicazione dell'IVA ed il sorgere delle criticità operative conseguenti all'obbligo normativo dell'adozione della contabilità generale, hanno spinto molti enti locali a continuare ad operare attraverso le istituzioni nell'indifferenza degli organi di controllo. Pertanto, con il fine di non importare le improprietà richiamate, nel consolidamento dei bilanci delle istituzioni e nell'impiego dei benefici fiscali delle aziende appartenenti al gruppo sicuramente deve essere prestata particolare attenzione.

³⁵ Per un approfondimento dell'argomento si veda: M. Calzoni, "Il bilancio nelle aziende di servizi pubblici", cit., pp. 507 - 510; e C. Malvasi, G. Mezzani, "Manuale per la gestione dei consorzi fra enti locali. Regime contabile e fiscale", cit., pp. 125 - 127.

³⁶ La Corte dei conti, sez. II, 16/11/1995, n. 36/95/A, ha stabilito che "sono responsabili non soltanto quegli amministratori che hanno approvato il bilancio, ma anche quelli che si sono astenuti senza motivazione, e quelli che sono restati ripetutamente assenti dai lavori dell'organo collegiale di amministrazione e sono, quindi, rimasti inerti dinanzi al malgoverno dell'ente da parte degli amministratori".





Le istituzioni sono di proprietà di un unico ente, tant'è che il ruolo di organo di controllo viene coperto dall'Organo di revisione contabile del Comune o della Provincia di appartenenza. Gli altri organi dell'istituzione sono il *consiglio di amministrazione*, il *presidente* ed il *direttore*, a quest'ultimo compete la responsabilità gestionale.

L'attività dell'istituzione deve essere informata a criteri di efficacia, efficienza ed economicità e, avendo l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi (compresi i trasferimenti), si ritiene opportuno che i prospetti contabili siano informati al principio della competenza economica. Nella maggior parte dei casi osservati, però, le autonomie territoriali hanno regolamentato le proprie istituzioni al rispetto delle regole della contabilità finanziaria valide per gli enti locali. Pertanto, solo in fase di rendicontazione si procede alla redazione del bilancio in competenza economica e non in fase di programmazione, facendone conseguire che gli obiettivi sono solitamente formalizzati in competenza finanziaria e di cassa consentendo la tenuta della contabilità con il metodo della partita semplice, ricorrendo allo strumento del prospetto di conciliazione per le scritture di assestamento preliminari alla determinazione del risultato economico e del capitale.

Tale circostanza genera ovvi riflessi sul consolidamento dei dati dell'istituzione sia in merito all'armonizzazione dei criteri di valutazione utilizzati, che del contenuto dei prospetti contabili. Infatti, la possibilità di riferirsi al regolamento di contabilità dell'ente fa sì che le istituzioni potrebbero informare i propri criteri di valutazione all'art. 230, TUEL e non all'art. 2426, c.c., così come le aziende speciali e gli istituti societari. Per quanto concerne il contenuto dei prospetti contabili, invece, l'autonomia regolamentare in numerosi casi tra quelli visionati ha dato luogo alla costruzione di schemi contabili ad hoc, in cui la denominazione delle poste di bilancio e dei relativi aggregati, così come la loro riclassificazione, potrebbe non corrispondere a quanto previsto agli artt. 2424 e 2425, c.c..

Parimenti alle aziende speciali, è l'ente locale a conferire il capitale di dotazione alle istituzioni. Quest'ultimo, a seconda della natura dei beni conferiti ed alle finalità ed agli indirizzi deliberati dal Consiglio comunale o provinciale, può assumere la natura di patrimonio disponibile o indisponibile di cui occorre tenere conto in sede di riclassificazione nel bilancio dell'istituzione e nel successivo consolidamento. L'istituzione acquisisce patrimonio anche attraverso propri fondi e per tale attività deve essere preventivamente autorizzata dall'Organo consiliare. Il patrimonio così acquisito deve essere iscritto nell'inventario del Comune o della Provincia di appartenenza.

Infine, è il Consiglio dell'ente ad approvare gli atti fondamentali quali il bilancio di previsione ed il rendiconto. È sempre il Consiglio ad esercitare la vigilanza ed a verificare i risultati della gestione, provvedendo in caso di perdita d'esercizio alla deliberazione della copertura degli eventuali costi sociali.

3.3. Le Fondazioni

3.3.1. Caratteri generali

L'istituto della *fondazione* presenta tratti caratteristici che lo differenziano in modo sostanziale rispetto agli altri modelli di ente non lucrativo, in special modo nell'accostamento comparativo agli enti associativi³⁷ ancorché, similmente, manifestazione dell'iniziativa negoziale privata. Così come l'associazione, la fondazione rientra nella categoria delle *organizzazioni collettive*³⁸, l'opera

³⁷ Per una esaustiva rassegna sulla distinzione tra fondazioni ed associazioni si consulti utilmente, tra gli altri: G. Iorio, "Le trasformazioni eterogenee e le fondazioni", Giuffrè, 2010; F. Loffredo, "Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica", Giuffrè, 2010; S. Di Diego, "Onlus e imprese sociali", 2008; P. Rescigno (a cura di), "Trattato di diritto privato", 2° ed., Utet, 1999.

³⁸ Cfr. D. Guzzi, "Le fondazioni. Nascita e gestione", FAG, Milano, 2007.





dell'uomo infatti risulta imprescindibile anche se è il patrimonio ad assumere rilevanza giuridica; la fondazione è infatti definita quale “*stabile organizzazione privata senza scopo di lucro, dotata di patrimonio vincolato al perseguimento dei suoi scopi statuari*”³⁹.

L'esigenza di sintesi imposta al presente contributo non consente di soffermarsi sulla distinzione delle diverse tipologie di fondazioni secondo i criteri funzionali⁴⁰ o a seconda della disciplina e dei settori di riferimento⁴¹, per cui si focalizzerà l'attenzione sulle caratteristiche essenziali della fondazione per poi passare, con maggiore dettaglio, all'istituto della *fondazione di partecipazione* al fine di trattare la tipologia che oltre ad essere adottata diffusamente, presenta delle specificità non rinvenibili nell'istituto generale.

La tipica configurazione di fondazione distingue i soggetti fondatori (coloro che hanno costituito la società) dai soggetti amministratori che determinano le modalità (gestione) di perseguimento degli scopi indicati nello statuto. Gli amministratori della fondazione, a differenza di quanto accade nelle associazioni, detengono un'autonomia negoziale limitata non potendo modificare lo scopo della fondazione o decretarne lo scioglimento.

La fondazione deve essere necessariamente costituita per atto pubblico. Non è necessario che la denominazione riporti la dicitura “fondazione”⁴² identificativa della natura giuridica dell'istituto. Il fondatore può essere una persona fisica o un ente. In genere la nascita di una fondazione, specie quando il fondatore è una persona fisica, è mossa da scopi filantropici. Le imprese generalmente⁴³ perseguono l'obiettivo di rafforzare l'immagine favorendo legami associativi idonei ad attribuirle connotazioni positive. Gli enti pubblici, invece, tendono a dotarsi di uno strumento che consenta sia di attrarre capitali pubblici e/o privati, sia di essere assoggettato a delle agevolazioni (di carattere fiscale o comunque forme di incentivazione) per realizzare fini di interesse pubblico.

Lo scopo, che deve essere necessariamente indicato nel negozio di fondazione, può riguardare finalità ben specifiche (quali ad esempio il sostegno di una determinata ricerca medica, l'attività culturale attraverso il teatro comunale) o più ampie (per esempio la promozione del benessere di una determinata comunità). Come già accennato, gli amministratori non possono modificare lo scopo per il quale la fondazione è stata costituita.

3.3.2. Le Fondazioni di partecipazione

Dal modello tradizionale di fondazione sono sorte le *fondazioni di partecipazione*⁴⁴, enti che, accanto agli elementi che caratterizzano le fondazioni del primo tipo, presentano ulteriori elementi tipici dei fenomeni associativi. Il modello di fondazione di partecipazione, sotto il profilo giuridico, non ha ricevuto autonoma disciplina; la graduale tendenza all'introduzione di atipiche tipologie di fondazione, invero, ha progressivamente differenziato alcune delle caratteristiche delle fondazioni così come regolate nel Libro Primo del Codice civile.

Appare evidente, pertanto, l'impossibilità di qualificare la *fondazione di partecipazione* quale “nuova” tipologia di negozio associativo, piuttosto è possibile difenderne, non soltanto la “validità giuridica” ma la stessa essenza costitutiva, attraverso l'interpretazione degli artt. 12⁴⁵ e 1332 del Codice Civile combinati con l'art. 45 della Costituzione, così come è stato fatto da diversi giuristi.

³⁹ Cit. D. Guzzi, *Op.cit.*, pag. 34.

⁴⁰ Ad esempio: le fondazioni di gestione (*operating foundation*), le fondazioni di erogazione (*grant-making foundation*), ecc....

⁴¹ Ad esempio le fondazioni bancarie, le fondazioni scolastiche, le fondazioni enti lirici, ecc....

⁴² Al riguardo si segnala in alcune associazioni compare la dicitura “fondazione”.

⁴³ Ad onore del vero non sono rari i casi in cui un imprenditore sia mosso unicamente da ragioni filantropiche.

⁴⁴ Altri Autori utilizzano come sinonimo il termine “fondazioni associative”. Sul punto Cfr. A. Santuari, “Le ONLUS. Profili civili, amministrativi e fiscali”, Wolters Kluwer Italia, 2007 pag. 131.

⁴⁵ L'abrogato art. 12, c.c., è stato recepito nell'art. 1, D.P.R. 361/2000.





È evidente, per quanto affermato, come il riconoscimento dell'autonomia negoziale abbia consentito l'affermazione di modelli organizzativi diversi da quelli tipizzati ma concepiti e plasmati in funzione degli obiettivi perseguiti nel rispetto dei principi cardine del nostro ordinamento.

Nell'esaminare le peculiarità della *fondazione di partecipazione*, lo stesso sintagma "di partecipazione" suggerisce una caratteristica aggiuntiva rispetto al modello classico, ossia la possibilità di partecipazione⁴⁶ assicurata a diversi soggetti; il patrimonio di destinazione, che rappresenta l'elemento essenziale per la costituzione della fondazione, presenta una struttura "aperta", adatta cioè a raccogliere adesioni di altre parti rispetto agli originari fondatori anche in tempi successivi rispetto alla costituzione stessa. La configurazione del patrimonio della fondazione, dunque, ricomprende la dotazione iniziale oltre ai conferimenti successivi.

La *fondazione di partecipazione*, alla stregua dell'istituto classico della fondazione, si presta al perseguimento di finalità non lucrative; ancor più nel dettaglio, le tipiche configurazioni organizzative osservabili in capo alle stesse, appaiono opportunamente calibrate in funzione degli interessi collettivi.

Le ragioni di tale affermazione sono giustificate principalmente dalla possibilità di congiunta partecipazione di soggetti privati ed enti pubblici. Ciò permette, specie quando si tratti di finalità associabili al territorio⁴⁷, di contemperare il principio di sussidiarietà con gli obiettivi di miglioramento dell'efficacia degli ambiti di intervento.

È importante segnalare che nella fondazione di partecipazione non si rinviene quella netta separazione tra i soggetti che ne favoriscono la costituzione identificandone lo scopo (fondatori) ed i soggetti che si occupano di realizzare gli obiettivi prefigurati (amministratori); infatti, le diverse categorie di soggetti partecipanti possono designare propri rappresentanti al consiglio di amministrazione. Tali aspetti sono ulteriormente rafforzati dalla presenza, con un proprio organo (il consiglio generale) degli stessi fondatori; il consiglio generale delibera sugli atti essenziali della fondazione. È infine previsto un organo di sorveglianza interna che, generalmente, si avvale unicamente della componente pubblica.

3.3.3. Gli Enti Locali e le Fondazioni di Partecipazione

Ciò premesso, si sottolinea come l'istituto giuridico della fondazione di partecipazione ed il suo utilizzo per l'erogazione di una molteplice categoria di servizi, ancorché spesso inquadrabili nella macro-area dei servizi culturali e socio-assistenziale, non si sottraggono alle logiche di controllo relazionale e di controllo partecipato dell'ente locale; si evidenzia, infatti, che i rappresentanti degli enti locali, sono altresì presenti, oltre che nei consigli di gestione, anche all'interno dell'*organo di sorveglianza* delle fondazioni.

La diffusione del modello di fondazione di partecipazione, specie con riferimento all'attività di erogazione dei servizi culturali, è stata ulteriormente incoraggiata da nuovi "supporti" legislativi, tra questi ricordiamo la *legge 28 dicembre 2001 n. 448* (cd. legge Finanziaria 2002) la quale, all'art. 35, co. 3, ha previsto che "*gli enti locali possono procedere all'affidamento diretto dei servizi culturali e del tempo libero anche a associazioni e fondazioni da loro costituite o partecipate*"⁴⁸. Articolo, quest'ultimo, introduttivo del già commentato art. 113-bis, TUEL.

⁴⁶ Si avrà modo di comprendere con maggiore chiarezza (infra § 2) il concetto di "partecipazione".

⁴⁷ Ad esempio i servizi di pubblica utilità per i cittadini di un comune.

⁴⁸ Cfr. art. 35, co. 15, sub 3, L. 28/12/2001, n. 448.





I cambiamenti che hanno riguardato le modalità di intervento dell'ente locale nell'ambito dell'offerta dei pubblici servizi (sia essi a rilevanza economica che privi della stessa) hanno determinato profondi mutamenti non soltanto rispetto alle relazioni con i soggetti esterni ma riferibili, al contempo, alla stessa struttura organizzativa interna. Le evidenze più significative al riguardo concernono una maggiore "snellezza" della struttura dell'ente che abbisogna di un più esiguo *man power*⁴⁹ e, al contempo, la nascita di nuovi organi (e/o figure manageriali) deputati alla regolamentazione, all'indirizzo ed al controllo sulle unità partecipate; gli enti locali, invero, hanno la necessità di designare i propri rappresentanti presso enti, aziende ed istituzioni.

Merita di essere segnalato tuttavia che la crescente diffusione del modello della fondazione di partecipazione non risponde unicamente al *favor legis* gradatamente conquistato, ma soprattutto alla rispondenza del modello all'offerta di alcune tipologie di servizi, tra i quali, si è già accennato ai servizi culturali e a quelli socio-assistenziali⁵⁰.

3.3.4. Contabilità e Bilancio delle Fondazioni

Prima di introdurre gli aspetti riguardanti la procedura di consolidamento contabile è opportuno richiamare sinteticamente i tratti più comuni riferibili all'impianto contabile e ai processi di rendicontazione delle fondazioni. Così come per le imprese con finalità lucrative, anche per le fondazioni l'obiettivo principale della contabilità generale risiede nella redazione del bilancio di esercizio, o meglio del rendiconto di gestione.

L'assenza dello scopo di lucro non potrebbe, come intuibile, difendere la mancata previsione di documenti di rendicontazione poiché la consistenza patrimoniale delle fondazioni subisce condizionamenti, così come avviene per le imprese lucrative, dalle dinamiche che intercorrono fra proventi, oneri e grandezze finanziarie.

In assenza di una specifica normativa di riferimento, viene lasciata all'autonomia statutaria⁵¹ la scelta dei principi da applicare nella redazione del bilancio⁵². In tutti i casi, gli statuti⁵³ analizzati per il presente lavoro, prevedono l'utilizzo degli stessi schemi di rendicontazione impiegati dalle imprese lucrative⁵⁴. Allo stesso modo, l'iter di formazione e pubblicazione si esplica, generalmente⁵⁵, negli stessi termini e con le medesime modalità che il codice civile impone alle imprese lucrative.

Si osserva, dunque, l'articolazione del bilancio nei documenti civilistici di *stato patrimoniale* (art. 2424), *conto economico* (art. 2425) e *nota integrativa* (art. 2427) con i dovuti adattamenti consentiti all'art. 2423-ter, c.c.. Anche la valutazione delle voci di bilancio rispetta i criteri previsti dal libro V del codice civile (art. 2426, c.c.).

⁴⁹ Cfr. S. Pozzoli (a cura di), *op. cit.*.

⁵⁰ "Il modello di fondazione di partecipazione sembra essere il modello che il legislatore delegato del 2001 aveva in mente quando ha previsto che i consigli di amministrazione delle IPAB trasformate in fondazioni di diritto privato possono, oltre alle persone indicate nelle originarie tavole di fondazione [...] essere integrati da componenti designati da enti pubblici e privati che aderiscano alla fondazione con il conferimento di rilevanti risorse patrimoniali o finanziarie" *op. cit.* A. Santuari, "Le Onlus. Profili civili, amministrativi e fiscali", Wolter Kluwer Italia, 2007.

⁵¹ L'osservanza degli stessi principi e degli stessi schemi previsti per la rendicontazione delle attività delle imprese commerciali incontra anche il favore delle raccomandazioni approvate dal Consiglio nazionale dei dottori Commercialisti (CNDC) riviste e aggiornate dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

⁵² Ci si riferisce al documento consuntivo annuale utilizzato per la rappresentazione della gestione agli stakeholders.

⁵³ La circostanza è, inoltre, confermata dall'analisi dei documenti di rendicontazione. All'uopo si segnala che è stato analizzato un campione di circa 42 fondazioni di partecipazione.

⁵⁴ Si rinvia utilmente a quanto previsto dagli artt. 2423 e ss., c.c..

⁵⁵ In alcuni casi si è osservata che, pur in presenza di esercizio di durata annuale, come lo stesso non coincidesse con l'anno solare. Si ricorda, tuttavia, che anche per gli enti commerciali l'esercizio può non coincidere con l'anno solare con proporzionale traslazione dei termini di approvazione e pubblicazione.





In alcuni casi, come si evidenzierà nel prosieguo della trattazione, possono essere utilizzati criteri specifici per la rappresentazione di proventi e oneri. Le ragioni, come si avrà modo di osservare, risiedono sostanzialmente⁵⁶ nella duplice condizione di *ente non profit* e di ente che assolve funzioni generalmente demandate agli enti pubblici. In generale gli statuti prevedono la redazione di documenti di previsione. In questi casi è demandato al *consiglio d'indirizzo*⁵⁷ delle fondazioni il compito di approvare il *bilancio di programmazione* e previsione per l'esercizio successivo. Gli stanziamenti approvati assieme al bilancio di programmazione e previsione rappresentano un vincolo quantitativo in ordine alla capacità di instradare ulteriori impegni finanziari. Lo statuto può inoltre prevedere, in ossequio alla *Raccomandazione n. 2* emanata dal CNDC⁵⁸, la redazione di una specifica rappresentazione contabile dei contributi e delle liberalità ricevute.

Come anticipato, alcune delle particolarità che risiedono nel modello della fondazione di partecipazione sono suscettibili di determinare riflessi nelle attività di rilevazione quantitativa e di rappresentazione di alcune voci, in modo differenziale rispetto a quanto osservabile per gli enti commerciali. Basti pensare alle determinazioni legate alle transazioni patrimoniali tra impresa e soci che, nelle imprese lucrative, sono individuabili già nel momento "genetico", con l'apertura dei conti accesi al *capitale sociale* e si ripropongono, con il divenire delle movimentazioni del *capitale netto* (distribuzione degli utili, aumenti del capitale sociale, ecc...).

Per contro, le dinamiche di "*conferimento*"⁵⁹ tra i soggetti (fondatori e partecipanti) e la fondazione non costituiscono vincoli di proprietà su detti valori e negando l'esigenza di un trattamento contabile analogo a quello delle imprese a finalità lucrativa.

In generale⁶⁰, i fondatori e i partecipanti all'attività degli *enti non profit* (e tra questi le fondazioni di partecipazione) non vantano alcun diritto patrimoniale sui fondi conferiti alla fondazione. In definitiva lo stesso termine "conferimento" deve svuotarsi di quelle significanti logiche che lo accompagnano nell'ambito delle società commerciali e deve essere sostituito dal termine "*contributo*" inteso, per delimitare ancor di più la materia del contendere, nell'accezione di "*liberalità*"⁶¹.

Proprio sugli aspetti legati ai *contributi delle fondazioni* si ritiene la necessità di una sintetico *focus*, ancorché sia possibile ancora *attestare*, con le dovute cautele, una generale identità nei modi di contabilizzazione, in capo a fondazioni ed imprese lucrative, degli ulteriori fatti di gestione.

Non vi è dubbio che le liberalità erogate alle fondazioni rappresentano una delle fonti di finanziamento, forse la più importante. Tali somme, che possono essere erogate dai soggetti fondatori, dai soggetti partecipanti o da altri soggetti, vengono identificate, così come segnalato in precedenza, dal termine "contributo" ulteriormente discernibile in "*contributi in conto esercizio*" e "*contributi al patrimonio*". La prima categoria qualifica i contributi non gravati da vincolo⁶² che hanno il fine di ripristinare le condizioni di equilibrio reddituale, i secondi invece sono gravati da un vincolo (temporaneo o permanente) che ne determina l'iscrizione tra le poste del *patrimonio netto* (quali il fondo di dotazione).

⁵⁶ Ovviamente la caratteristica tale "duplicità" si individua per quelle fondazioni partecipate dagli enti pubblici: infatti, se la quasi totalità dei casi contempla la presenza della partecipazione pubblica accanto a quella dei soggetti privati, nulla vieta che l'ente possa essere partecipato unicamente da entità private.

⁵⁷ Nei casi di fondazione partecipate dagli enti locali l'organo ricomprende, come intuibile, anche la compagine pubblica.

⁵⁸ Raccomandazione n. 2 della Commissione aziende non profit del consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti.

⁵⁹ Il termine "conferimento" è chiaramente inadatto alla tipologia di ente esaminato ed è utilizzato unicamente a scopo comparativo.

⁶⁰ Per quanto previsto dalle indicazioni e dagli schemi per la redazione del bilancio degli enti non profit forniti dall'Agenzia per le Onlus.

⁶¹ Per approfondimenti si segnala, tra gli altri, E. Finessi, "L'economia delle fondazioni liriche", Giuffrè, 2010.

⁶² Cfr. E. Finessi, op. cit. pag.161.





In conclusione, i documenti previsionali e consuntivi delle fondazioni derivano da rilevazioni contabili che accolgono i principi di competenza economica⁶³ determinando una maggiore complessità nelle operazioni di consolidamento contabile di cui si dirà al paragrafo successivo.

Come si avuto modo di osservare, l'evoluzione normativa contribuendo ad una rilevante riforma nella disciplina dei servizi pubblici che, condizionata da logiche di sussidiarietà orizzontale, ha favorito i processi di privatizzazione ed esternalizzazione dei servizi stessi⁶⁴.

L'azione riformatrice ha tuttavia distinto, a livello di enti locali, i servizi pubblici "a rilevanza economica" rispetto ai servizi "privi di rilevanza economica"⁶⁵.

All'uopo si ricorda il dettato di cui all'art. 113, co. 5, TUEL che riconduce la gestione dei servizi con rilevanza economica unicamente nelle forme del conferimento della titolarità del servizio a società di capitali individuate mediante procedure ad evidenza pubblica oppure a società a capitale misto pubblico/privato (nelle quali il socio privato venga individuato con gare ad evidenza pubblica) oppure, infine, da società a capitale interamente pubblico a condizione che queste realizzino *la parte più importante della propria attività* con l'ente e che lo stesso ente locale eserciti un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi.

È interessante osservare come il solco giurisprudenziale rafforzatosi sotto la spinta di diverse sentenze⁶⁶ ha assegnato "*rilevanza economica*" a quelle attività astrattamente suscettibili di essere gestite in forma remunerativa e per le quali è possibile, pertanto, individuare un mercato concorrenziale. Per quanto attiene ai servizi "*privi di rilevanza economica*"⁶⁷ gli stessi, prima della Sentenza della Corte Costituzionale n. 272 del 27/07/2004⁶⁸ erano disciplinati dall'art. 113-*bis*, TUEL.

Se da un lato i processi di privatizzazione hanno riguardato maggiormente le attività ed i servizi a "rilevanza economica", dall'altro si è potuto osservare un processo di privatizzazione che, seppur con enfasi minore, ha riguardato anche le aziende di servizi privi di rilevanza economica. Il settore che maggiormente ha osservato tale processo è stato quello dei servizi culturali⁶⁹ ed è proprio nel settore dei servizi culturali che si è diffuso l'utilizzo della fondazione di partecipazione.

Così come sinteticamente anticipato al precedente paragrafo, le fondazioni di partecipazione sono enti non profit che permettono, alla stregua delle associazioni, la partecipazione di più soggetti anche nelle attività di indirizzo e gestione (amministrazione). In effetti l'evidenza empirica dimostra, con moltissimi esempi, la presenza di enti pubblici territoriali tra gli stessi fondatori, con ruoli nell'attività di gestione per tramite di propri rappresentanti presenti nei consigli di gestione.

L'evoluzione normativa ha determinato un differente approccio dell'ente territoriale rispetto ai servizi affidati al proprio esterno. Ne consegue che a seconda che ci si trovi di fronte ad un "*ente holding*" o ad un "*ente regolatore*" sono rilevanti le differenze dei riflessi sul governo degli indirizzi strategici a livello di "gruppo". È del tutto evidente come le logiche del primo tipo esaltino gli aspetti di controllo "di gruppo" e la posizione dell'ente nel ruolo di tutela e garanzia del territorio amministrato.

⁶³ Tuttavia non mancano casi di fondazioni che ancora oggi utilizzano il sistema della contabilità finanziaria. Sul punto si consulti utilmente D. Guzzi, "Le fondazioni. Nascita e gestione", Edizioni Fag, 2007, pagg. 155 e ss..

⁶⁴ L'avvio dell'evoluzione in parola, accelerato dal passaggio a strutture di tipo societario può essere individuato nella legge n.142 dell'8 giugno 1990 che favorì la trasformazione delle aziende speciali in società per azioni a capitale interamente pubblico.

⁶⁵ Cfr. F. Donato, "Le amministrazioni pubbliche verso logiche di governo partecipativo", Giuffrè, 2010.

⁶⁶ Cfr. Consiglio di Stato, sez. V, n. 5072 del 30/08/2006.

⁶⁷ Tra gli altri, si consulti utilmente, S. Fontani, "Le società partecipate dagli enti pubblici", Uniservice Editrice, 2011.

⁶⁸ La Corte Costituzionale dichiara l'illegittimità dell'art. 113-*bis* poiché "configura una compressione dell'autonomia regionale e locale, in quanto il titolo di legittimazione per gli interventi del legislatore statale, in tema di riforma dei servizi pubblici, è costituito dalla tutela della concorrenza che non è applicabile ai servizi privi di rilevanza economica, in quanto per essi non esiste un mercato concorrenziale" cfr. Borghi A., Farneti G., Criso P., "Modulo Enti locali 2010. Bilanci, Gestione, Controllo, Servizi", Wolters Kluwer Italia, 2011.

⁶⁹ Cfr. F. Donato, *op.cit.*, pag. 99.





Nelle logiche di un “ente regolatore” assumono importanza le dimensioni dei controlli *relazionali* e *partecipati*; i primi sono strettamente connessi alla centralità dell’ente nelle relazioni con gli altri soggetti che erogano i servizi pubblici, e dunque al ruolo privilegiato di raccordo delle diverse istanze e di individuazione di aree interstiziali eventualmente non servite, il controllo partecipato, infine, attiene alla attività di riscontro in ordine ai contratti, alle convenzioni che regolano l’offerta dei servizi pubblici da parte delle aziende/enti affidatarie/i.





CAPITOLO 6

IL QUADRO NORMATIVO E DI RIFERIMENTO¹

di Christian Rainero

1. INTRODUZIONE

Il tema del consolidamento dei conti per il controllo della finanza pubblica è uno degli aspetti principali affrontato dal recente processo di riforma della pubblica amministrazione che è in corso dall'anno 2009. In particolare questo tema è stato toccato dalla legge di riforma della contabilità pubblica (L. 196/2009) e dalla legge di attuazione del federalismo fiscale (L. 42/2009):

- ▶ la L. 196/2009 introduce l'armonizzazione contabile e il bilancio consolidato per le aziende pubbliche cosiddette "amministrazioni pubbliche"²;
- ▶ la L. 42/2009 introduce l'armonizzazione contabile e il bilancio consolidato per le aziende pubbliche regioni, province autonome ed enti locali, che nel proseguo del lavoro chiameremo "autonomie locali".

Entrambi i testi normativi hanno previsto l'emanazione di successivi decreti, attuativi e di sperimentazione³. I decreti attuativi sono:

- ▶ D.Lgs. 91/2001 in attuazione dell'armonizzazione contabile e del bilancio consolidato per le "amministrazioni pubbliche";
- ▶ D.Lgs. 118/2001 in attuazione dell'armonizzazione contabile e del bilancio consolidato per le "autonomie locali";
- ▶ DPCM di sperimentazione del 28/12/2011, con l'introduzione del principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (Allegato 4 del DPCM);
- ▶ D.L. n. 174, 10/10/2012, convertito con L. 07/12/2012, n. 213.

Il processo di armonizzazione sopra richiamato, pur lavorando su "binari" separati, ha numerosi punti comuni. Essi sono:

- ▶ principi contabili generali e applicati;
- ▶ piano dei conti integrato e sistema integrato di scritturazione contabile;
- ▶ consolidamento dei conti;
- ▶ classificazione delle entrate e delle spese per aggregati omogenei;

¹ Di Christian Rainero, Ricercatore Confermato di Economia Aziendale nella Facoltà di Economia dell'Università degli Studi di Torino.

² Le Amministrazioni Pubbliche sono definite ogni anno dall'ISTAT; il settore, in estrema sintesi, si compone di tutte le "unità istituzionali che agiscono da produttori di beni e servizi non destinabili alla vendita, al cui finanziamento si provvede prevalentemente mediante versamenti obbligatori effettuati da unità comprese in altri settori, ovvero tutte le unità istituzionali la cui funzione principale consiste nella redistribuzione del reddito e della ricchezza del Paese" ("La riforma di contabilità e finanza pubblica – Novità, riflessioni, prospettive", Sito web della Ragioneria Generale dello Stato, Roma, 2010, pag. 4 – <http://www.rgs.mef.gov.it>).

³ Per quanto concerne la sperimentazione, il 1° gennaio 2012 è stata avviata tale fase per le sole "autonomie locali" (DPCM 28/12/2011). La sperimentazione per le "amministrazioni pubbliche", ex L. 196/2009, è stata rinviata al 2013 (D.L. 216/2011).





- ▶ sistema di indicatori di bilancio.

I testi di legge e i regolamenti (sotto la norma legislativa) che, prima ancora del processo di riforma avviato nel 2009, avevano in qualche modo posto un richiamo ai temi del consolidamento dei conti e del bilancio consolidato sono i seguenti:

- ▶ il “Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli Enti Locali” (D.Lgs. 267/2000) agli artt. 152, co. 2, e 230, co. 6;
- ▶ i Principi contabili nazionali emanati dall’Organismi Italiano di Contabilità: OIC 17;
- ▶ i Principi contabili internazionali (IAS/IFRS) per il settore privato: IAS 27;
- ▶ i Principi contabili nazionali per gli Enti locali emanati dall’Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali: Principio contabile 4;
- ▶ i principi contabili internazionali per il settore pubblico: IPSAS 6, IPSAS 7, IPSAS 8.

Con particolare riferimento al “Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli Enti Locali”, si cita per completezza il processo di riforma collegato al Disegno di Legge cosiddetto “Carta Autonomie” che interviene in tema di bilancio consolidato con particolare riferimento ai controlli “interni” e sulle “aziende partecipate”.

Nei successivi paragrafi verrà presentato tale quadro normativo di riferimento per gli aspetti del bilancio consolidato interpretandolo alla luce dei principi della ragioneria pubblica.

2. IL “TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL’ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI” (D.LGS. 267/2000)

Il D.Lgs. 267/2000 “*Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali*” presenta un “timido” cenno al consolidamento dei conti all’art. 152, co. 2 (Rubricato “*Regolamento di contabilità*”). Il regolamento di contabilità, infatti, deve assicurare la “*conoscenza consolidata*” dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l’esercizio di funzioni e servizi. Un riferimento più “marcato” al bilancio consolidato, invece, si ha nel successivo art. 230, co. 6 (Rubricato “*Conto del patrimonio e conti patrimoniali speciali*”). Esso recita, infatti, che il regolamento di contabilità “*può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne*”.

3. LA LEGGE DELEGA SUL FEDERALISMO FISCALE (L. 42/2009) E I RELATIVI DECRETI/PROVVEDIMENTI ATTUATIVI (D.LGS. 118/2011 E DPCM 28/12/2011)

La L. 42/2009 in materia di Federalismo Fiscale, all’art. 2, co. 2, lett. *h*), delega il governo ad attuare l’armonizzazione dei sistemi contabili delle Aziende Pubbliche Territoriali, tramite l’emanazione di un successivo decreto legislativo, nel quale, tra gli altri, si interviene in tema di consoli-





mento dei conti tramite l'adozione di un bilancio consolidato dell'Azienda Pubblica Territoriale con le proprie aziende partecipate.

L'attuazione di tale aspetto è intervenuta con i decreti:

- ▶ D.Lgs. 118/2011;
- ▶ DPCM 28/12/2011.

L'adozione del bilancio consolidato è disciplinata dall'art. 19 del DPCM 28/12/2011, il cui comma 1 recita: *“Gli enti in sperimentazione 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”*.

Il principio contabile applicato richiamato dal comma 1 è contenuto nell'allegato 4 e definisce le regole operative, tecniche e contabili che devono essere seguite per redigere il bilancio consolidato. I principali caratteri del principio emanato per il bilancio consolidato fanno riferimento ai seguenti aspetti:

- ▶ definizione di *Gruppo pubblico*;
- ▶ individuazione dell'*area di consolidamento*;
- ▶ operazioni di consolidamento;
- ▶ schemi di bilancio.

Un aspetto di novità che viene richiamato come informazione importante da ottenere dal bilancio consolidato riguarda la misura delle esternalizzazioni dei servizi ottenuta tramite il grado di incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo (comprensivi delle entrate esternalizzate).

Tali aspetti sono ripresi e approfonditi nel successivo capitolo 7 (Il sistema dei principi contabili di riferimento) al paragrafo 7.2.

4. LA LEGGE DI RIFORMA DELLA CONTABILITÀ PUBBLICA (L. 196/2009) E I RELATIVI DECRETI/REGOLAMENTI ATTUATIVI (D.LGS. 91/2011)

La L. 196/2009 in materia di contabilità pubblica, all'art. 2 delega il governo all'adeguamento dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche. In particolare al comma 2, lett. e), viene delegato il governo ad attuare l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche, tramite l'emanazione di un successivo decreto legislativo, nel quale, tra gli altri, si interviene in tema di consolidamento dei conti tramite l'adozione di un bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con le proprie aziende partecipate.

L'attuazione di tale aspetto è ancora in corso ed è parzialmente intervenuta con il D.Lgs. 91/2011, mentre è stata prorogata al 2013 la partenza della fase sperimentale per la quale non è ancora stato emanato il collegato provvedimento.





5. IL PRINCIPIO CONTABILE NAZIONALE 4 DELL'OSSERVATORIO PER LA FINANZA E LA CONTABILITÀ DEGLI ENTI LOCALI

Il Principio Contabile Nazionale 4 dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali stabilisce i requisiti per la redazione e la presentazione del bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale.

Gli aspetti toccati dal principio sono:

- ▶ Definizione del Gruppo Ente Locale;
- ▶ Presentazione del bilancio consolidato;
- ▶ Ambito di applicazione del bilancio consolidato;
- ▶ Procedure di consolidamento;
- ▶ Applicazione di principi contabili uniformi;
- ▶ Informazioni integrative da inserire nel bilancio consolidato.

Tali aspetti sono ripresi e approfonditi nel successivo capitolo 7 (Il sistema dei principi contabili di riferimento) al paragrafo 7.1..

6. I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI PER IL SETTORE PUBBLICO “IPSAS 6, IPSAS 7 E IPSAS 8”

I Principi Contabili Internazionali in tema di Bilancio Consolidato sono i seguenti:

- ▶ IPSAS 6: *Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate*;
- ▶ IPSAS 7: *Contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate*;
- ▶ IPSAS 8: *Informazioni contabili relative alle partecipazioni in joint venture*.

I principi sopra richiamati definiscono, tra gli altri, regole specifiche differenti con riferimento alla natura dell'azienda inclusa nell'area di consolidamento e al metodo di consolidamento da adottare. Con riferimento all'area di consolidamento:

- ▶ il Principio Contabile Internazionale IPSAS 6 impone l'obbligo di redigere il bilancio consolidato a tutte le entità del settore pubblico che esercitano un potere di controllo su altre entità economiche. Il concetto di controllo, a sua volta, viene definito come il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell'entità controllata in modo da ottenerne i benefici relativi;





- ▶ il Principio Contabile Internazionale IPSAS 7 definisce collegata “*un’impresa nella quale la partecipante ha un’influenza notevole e che non è né controllata né una joint venture per la partecipante*”. Ed ancora, per influenza notevole intende “*il potere di partecipare dalla determinazione delle scelte amministrative e gestionali della partecipata senza averne il controllo*”;
- ▶ il Principio Contabile Internazionale IPSAS 8 definisce la joint venture come l’accordo contrattuale con il quale due o più parti intraprendono un’attività economica sottoposta a controllo congiunto.

Con riferimento ai metodi di consolidamento da adottare, quelli indicati dai principi contabili internazionali IPSAS sono:

- ▶ Metodo integrale (IPSAS 6);
- ▶ Metodo del patrimonio netto (IPSAS 7);
- ▶ Metodo proporzionale (IPSAS 8).

Tali aspetti sono ripresi e approfonditi nel successivo capitolo 7 (Il sistema dei principi contabili di riferimento) al paragrafo 7.3..





CAPITOLO 7

L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI E DEGLI SCHEMI DI BILANCIO DELLE REGIONI, DEGLI ENTI LOCALI E DEI LORO ORGANISMI

di Francesco Delfino

1. I PRINCIPI

La L. 05/05/2009, n. 42, recante la delega al Governo in materia di federalismo fiscale, definisce alla lett. h), dell'art. 2 i principi che devono informare il processo di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi.

Si prevedono, tra gli altri, i seguenti criteri direttivi:

- ▶ adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;
- ▶ adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite;
- ▶ adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune;
- ▶ affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione.

In stretta correlazione con i principi della L. 42/2009 sono approvati i criteri direttivi di cui all'art. 2, L. 31/12/2009, n. 196, recante "Legge di contabilità e finanza pubblica" sulla base dei quali si esercita la delega per l'armonizzazione dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche diverse da Regioni ed enti locali territoriali. La delega è stata esercitata con l'approvazione del D.Lgs. 31/05/2011, n. 91 "*Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili*".

In base all'art. 1, L. 196/2009, le amministrazioni pubbliche concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea e ne condividono le conseguenti responsabilità. Il concorso al perseguimento di tali obiettivi si realizza secondo i principi fondamentali dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e del coordinamento della finanza pubblica.

2. IL D.LGS. 118/2011: IL SISTEMA CONTABILE

Il D.Lgs. 118/2011 attua la delega di cui alla L. 42 sul federalismo fiscale. Il primo titolo del decreto reca i principi contabili generali e applicati per le Regioni, le Province autonome e gli enti locali.





Premesso che le disposizioni recate dal decreto costituiscono principi fondamentali del coordinamento della finanza pubblica ai sensi dell'art. 117, co. 3, della Costituzione, e sono finalizzate alla tutela dell'unità economica della Repubblica italiana, ai sensi dell'art. 120, co. 2, della Costituzione, si precisa che le Regioni adeguano con legge i propri ordinamenti alle disposizioni del decreto.

I principi in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio introdotti e approvati dal decreto si applicano a:

- ▶ Regioni;
- ▶ Enti locali di cui all'art. 2, TUEL;
- ▶ Enti e organismi strumentali di Regioni ed Enti locali.

Sono esclusi gli enti appartenenti al Servizio Sanitario nazionale.

In base all'art. 2 le Regioni e gli enti locali adottano la contabilità finanziaria cui affiancano, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo la rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario sia sotto il profilo economico-patrimoniale. Si conferma che nelle amministrazioni pubbliche che l'adottano, la contabilità finanziaria costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione.

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi ed i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

Nell'ambito del sistema integrato la contabilità economico patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica al fine di:

- ▶ rappresentare le "utilità economiche" acquisite ed utilizzate nel corso di un esercizio, anche se non direttamente collegate ai relativi movimenti finanziari e partecipare al miglioramento del processo di programmazione finanziaria;
- ▶ partecipare alla costruzione del conto del patrimonio;
- ▶ permettere l'elaborazione del conto consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende, e altri organismi controllati;
- ▶ conseguire le altre finalità previste dalla legge, e in particolare consentire ai vari portatori d'interesse di acquisire ulteriori informazioni concernenti la gestione delle singole amministrazioni pubbliche.

I fini conoscitivi che sono assegnati al sistema di contabilità economico-patrimoniale non sono da interpretare in termini riduttivi: ogni sistema contabile ha proprie metodologie e finalità e la conoscenza dei fatti gestionali deve essere garantita in termini tridimensionali: finanziari, economici e patrimoniali.

È definita la funzione principale e fondamentale del sistema di contabilità finanziaria che si associa alla funzione di programmazione nelle Regioni e negli Enti locali, autorizza la gestione seguendo lo svolgimento e struttura la funzione di rendicontazione.

Anche gli enti strumentali di Regioni ed Enti locali che adottano la contabilità finanziaria affiancano alla stessa, ai fini conoscitivi, un sistema di contabilità economico-patrimoniale, garantendo





la rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale.

L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale (art. 114, D.Lgs. 18/08/2000, n. 267).

L'istituzione e gli altri organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 del decreto adottano il medesimo sistema contabile dell'amministrazione di cui fanno parte.

3. IL POTENZIAMENTO DELLA FUNZIONE DEL BILANCIO DI CASSA

L'ultimo comma dell'art. 2 in ordine all'adozione di sistemi contabili omogenei si riferisce al riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e il correlato potenziamento della funzione del bilancio di cassa.

Il quarto comma dell'art. 20, D.L. 98/2011 - L. 111/2011 prevede che fino alla entrata in vigore di un nuovo patto di stabilità interno fondato, nel rispetto dei principi del federalismo fiscale di cui all'art. 17, co. 1, lett. c), L. 05/05/2009, n. 42, sui saldi, sulla virtuosità degli enti e sulla riferibilità delle regole a criteri europei con riferimento all'individuazione delle entrate e delle spese valide per il patto, fermo restando quanto previsto dal comma 3, ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica le misure previste per l'anno 2013 dall'art. 14, co. 1, D.L. 31/05/2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30/07/2010, n. 122, si intendono estese anche agli anni 2014 e successivi.

I criteri europei determineranno senza dubbio una valutazione maggiormente orientata alla cassa delle voci rilevanti per la determinazione dei saldi di cui al patto di stabilità interno.

Diventa perciò essenziale ricomprendere nello strumento di programmazione operativa rappresentato dal Piano esecutivo di gestione la declinazione delle azioni valutate in termini di cassa, sia di entrata, sia di uscita, per garantire nella gestione la coerenza "esterna" tra il bilancio dell'ente e gli obiettivi di finanza pubblica.

In concreto occorre assegnare obiettivi precisi e misurabili (ad esempio in termini temporali) ai dirigenti e ai responsabili dei servizi per la realizzazione in termini di cassa delle entrate e per l'erogazione in termini di cassa delle spese.

Ad esemplificazione si consideri l'importanza della responsabilizzazione, che potremmo definire "budgetaria", dei responsabili degli uffici tecnici degli enti locali in riferimento agli incassi delle entrate derivanti da alienazione, trasferimenti di capitali e diverse in conto capitale di cui al titolo quarto (si pensi alla gestione di cassa dei contributi per permessi di costruire) e agli impieghi di uscita, valutati sempre in termini di cassa, per spese di investimento e in conto capitale. È il caso di rammentare che la disciplina e la struttura del bilancio dello Stato è destinata a subire evoluzioni per effetto dell'attuazione dell'art. 42, L. 31/12/2009, n. 196, comportante delega al Governo per il riordino della disciplina per la gestione del bilancio e il potenziamento delle funzioni del bilancio di cassa. La norma prevede che ai fini del riordino della disciplina per la gestione del bilancio dello Stato e del potenziamento della funzione del bilancio di cassa, ferma rimanendo la redazione anche in termini di competenza, il Governo è delegato ad adottare, entro quattro anni dalla data di entrata in vigore della legge, un decreto legislativo nel rispetto, tra gli altri, dei seguenti principi e criteri direttivi:

- a) razionalizzazione della disciplina dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese, nonché di quella relativa alla formazione ed al regime contabile dei residui attivi e passivi, al fine di assicurare una maggiore trasparenza, semplificazione e omogeneità di trattamento di analoghe fattispecie contabili;





- b) ai fini del rafforzamento del ruolo programmatico del bilancio di cassa, previsione dell'obbligo, a carico del dirigente responsabile, di predisporre un apposito piano finanziario che tenga conto della fase temporale di assunzione delle obbligazioni, sulla base del quale ordina e paga le spese;
- c) revisione del sistema dei controlli preventivi sulla legittimità contabile e amministrativa dell'obbligazione assunta dal dirigente responsabile del pagamento;
- d) previsione di un periodo transitorio per l'attuazione della nuova disciplina;
- e) considerazione, ai fini della predisposizione del decreto legislativo dei risultati della sperimentazione condotta ai sensi del comma 2 dello stesso articolo;
- f) previsione della graduale estensione delle disposizioni adottate in applicazione delle lett. a), c) e d) alle altre amministrazioni pubbliche, anche in coerenza con quanto disposto dall'art. 2, L. 05/05/2009, n. 42, nonché dall'art. 2 della legge;
- g) rilevazione delle informazioni necessarie al raccordo dei dati di bilancio con i criteri previsti per la redazione del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche secondo i criteri adottati nell'ambito dell'Unione europea.

La componente della cassa diverrà essenziale nella fase di programmazione e sarà valutata nel corso della gestione in base al nuovo principio di competenza finanziaria che, pur mantenendole distinte e separate dalle fasi cosiddette "di diritto", assegnerà alle informazioni di cassa un valore fondamentale per la gestione e per il rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

4. PRINCIPI CONTABILI GENERALI E APPLICATI

L'art. 3 del decreto rappresenta uno dei pilastri fondamentali di tutta la nuova architettura contabile.

Le Regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali conformano la propria gestione:

- ▶ ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1, parte integrante del decreto;
- ▶ ai principi contabili applicati definiti con le modalità di cui all'art. 36, co. 5, e cioè in considerazione degli esiti della sperimentazione, con i decreti legislativi di cui all'art. 2, co. 7, L. 05/05/2009 n. 42.

Tale norma prevede che entro tre anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi attuativi, possono essere adottati decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla legge.

L'allegato al decreto prevede i Principi generali così strutturati:

1. Principio dell'annualità
2. Principio dell'unità
3. Principio dell'universalità





4. Principio dell'integrità
5. Principio della veridicità, attendibilità, correttezza, e comprensibilità
6. Principio della significatività e rilevanza
7. Principio della flessibilità
8. Principio della congruità
9. Principio della prudenza
10. Principio della coerenza
11. Principio della continuità e della costanza
12. Principio della comparabilità e della verificabilità
13. Principio della neutralità
14. Principio della pubblicità
15. Principio dell'equilibrio di bilancio
16. Principio della competenza finanziaria
17. Principio della competenza economica
18. Principio della prevalenza della sostanza sulla forma.

La predisposizione di tali principi è stata realizzata dal Gruppo Bilanci costituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze nell'ambito della Commissione Tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF).

Il lavoro si è fondato sui principi contabili approvati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali: lavoro prezioso che ha costituito la base di partenza per la nuova formulazione dei principi generali. A questo riguardo è doveroso richiamare chi ha coordinato e diretto l'Osservatorio nelle fasi strategiche di elaborazione dei principi e cioè i due Presidenti Antonio Giuncato e Francesco Staderini a cui deve andare il ringraziamento e la riconoscenza per il lavoro svolto e per l'insegnamento impartito a tutti noi, componenti dell'Osservatorio.

Innovativo è il principio della prevalenza della sostanza sulla forma mentre il principio di competenza finanziaria non è sviluppato perché sarà oggetto di sperimentazione nella nuova formulazione, così come si vedrà di seguito.

I principi applicati garantiscono il consolidamento e la trasparenza dei conti pubblici secondo le direttive dell'Unione europea e l'adozione di sistemi informativi omogenei e interoperabili.

L'art. 7, D.P.C.M. 28/12/2011, recante la sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'art. 36, D.Lgs. 23/06/2011, n. 118, prevede che gli enti che adottano la contabilità finanziaria adeguano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del D.Lgs. 23/06/2011, n. 118, al principio contabile generale della competenza finanziaria contenuto nell'allegato 1 al D.P.C.M. ed ai seguenti principi contabili applicati:





- ▶ della contabilità finanziaria;
- ▶ della contabilità economico-patrimoniale;
- ▶ dei bilanci consolidati.

Pertanto con l'emanazione del D.P.C.M. relativo alla sperimentazione si provvede all'approvazione dei suddetti principi contabili che saranno oggetto di sperimentazione in attesa della definitiva approvazione con i decreti integrativi e modificativi previsti dalla L. 42/2009.

L'art. 4, Decreto 118/2011, prevede il piano dei conti integrato. Detto piano è adottato al fine di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali nell'ambito delle rappresentazioni contabili.

Il piano dei conti integrato, ispirato a comuni criteri di contabilizzazione, è costituito dall'elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali, definito in modo da evidenziare, attraverso i principi contabili applicati, le modalità di raccordo, anche in una sequenza temporale, dei dati finanziari ed economico-patrimoniali, nonché consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali.

Il piano dei conti integrato è stato formulato dal gruppo tecnico appositamente costituito nell'ambito della Commissione Tecnica - COPAFF ed è oggetto di approvazione con il D.P.C.M. sulla sperimentazione. Il piano dei conti integrato è articolato su cinque livelli.

Il livello minimo di articolazione del piano dei conti, ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, di cui all'art. 14, co. 1, lett. c), D.Lgs. 23/06/2011, n. 118, è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione gli enti fanno riferimento anche al quinto livello del piano dei conti raccordo.

Gli artt. 5, 6 e 7 si riferiscono alla transazione elementare. Ogni atto gestionale genera una transazione elementare.

Ad ogni transazione elementare è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato.

Il D.P.C.M. sulla sperimentazione approva la struttura della codifica della transazione elementare. Al fine di garantire l'omogeneità dei bilanci pubblici, è vietato:

- a) l'adozione del criterio della prevalenza;
- b) l'imputazione provvisoria di operazioni alle partite di giro/servizi per conto terzi;
- c) assumere impegni sui fondi di riserva.

I primi due punti riguardano anche Province e Comuni, mentre il terzo si riferisce in modo particolare alle Regioni perché già rappresenta un comportamento acquisito per gli enti locali. In particolare si richiama la criticità rappresentata dall'uso improprio delle "partite di giro" richiamato anche dall'art. 5, D.Lgs. 149/2011 recante meccanismi sanzionatori e premiali relativi a Regioni, Province e Comuni.

Con le modalità definite dall'art. 14, co. 8, L. 31/12/2009, n. 196 (Il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza unificata, stabilisce con propri decreti la codificazione), sono aggiornate le codifiche SIOPE secondo la struttura del piano dei conti integrato. Eventuali ulteriori livelli di articolazione delle codifiche SIOPE sono riconducibili alle aggregazioni previste dal piano dei conti integrati.





L'art. 9 conferma il concetto di sistema di bilancio delle amministrazioni pubbliche oggetto del decreto: costituisce lo strumento essenziale per il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione. Le sue finalità sono quelle di fornire informazioni in merito ai programmi futuri, a quelli in corso di realizzazione ed all'andamento dell'ente, a favore dei soggetti interessati al processo di decisione politica, sociale ed economico-finanziaria.

È un punto fondamentale di tutto l'impianto dell'armonizzazione perché dispone in modo chiaro che gli aspetti contabili e di bilancio non possono essere affrontati se non in una visione sistemica.

Questo aspetto dovrà essere garantito dalla fase di sperimentazione dei nuovi sistemi contabili soprattutto in riferimento agli strumenti di programmazione delle Regioni e degli Enti locali che non sono stati sviluppati in apposito principio contabile applicato da sottoporre a sperimentazione e che dovranno invece essere oggetto dei decreti finali che introdurranno a regime il nuovo sistema.

5. GLI SCHEMI DI BILANCIO

Ad iniziare dall'art. 10 il decreto affronta l'argomento del bilancio di previsione finanziario.

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

Gli schemi di bilancio, unitamente alle metodologie comuni ai diversi enti per la costruzione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, sono definiti con le modalità di cui all'art. 36, co. 5, già sopra illustrate.

Il D.P.C.M. sulla sperimentazione prevede che negli esercizi 2012 e 2013 gli enti in sperimentazione in contabilità finanziaria adottano, accanto agli schemi di bilancio e di rendiconto previsti dalle discipline contabili vigenti alla data di entrata in vigore del D.Lgs. 23/06/2011, n. 118 completi dei relativi allegati, i nuovi schemi di bilancio, approvati dal D.P.C.M., relativi al bilancio di previsione finanziario annuale e pluriennale, composto dal preventivo annuale di competenza e di cassa e dal preventivo pluriennale di competenza.

È approvato altresì lo schema del rendiconto della gestione, costituito dal conto del bilancio, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

È anche approvato il piano degli indicatori di bilancio da sottoporre a sperimentazione.

La novità rilevante sugli schemi di bilancio è la nuova articolazione per missioni e programmi. Il decreto prevede che allo scopo di assicurare maggiore trasparenza delle informazioni riguardanti il processo di allocazione delle risorse pubbliche e la destinazione delle stesse alle politiche pubbliche settoriali, e al fine di consentire la confrontabilità dei dati di bilancio in coerenza con le classificazioni economiche e funzionali individuate dai regolamenti comunitari

in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite, le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 2, co. 1 e 2, adottano uno schema di bilancio articolato per missioni e programmi che evidenzia le finalità della spesa.

Le missioni rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni, utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali ad esse destinate. I programmi rappresentano gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell'ambito delle missioni. L'unità di voto per l'approvazione del bilancio di previsione delle amministrazioni di cui all'art. 2, co. 1 e 2, è costituita dai programmi.





L'analisi per missioni e programmi rappresenta un momento essenziale per passare da un bilancio che ha privilegiato la costruzione di un sistema di classificazione per responsabilità eminentemente di tipo organizzativo, ad un sistema informativo che guarda alle politiche e alle funzioni che le medesime programmano di svolgere e svolgono effettivamente nella gestione.

L'altra importante novità è rappresentata dall'unità di voto che non è più rappresentata dall'intervento attuale (macroaggregato in prospettiva) ma bensì dal programma: ciò ha degli effetti sulla flessibilità della programmazione e del bilancio ed enfatizza ancora il riferimento al programma come elemento centrale della programmazione di bilancio, nell'ambito delle missioni.

L'art. 14 del decreto reca criteri per la specificazione e classificazione delle spese.

I documenti di bilancio di previsione e consuntivi delle Amministrazioni pubbliche oggetto del decreto ripartiscono le spese in:

- a) **missioni.** Le missioni sono definite in relazione al riparto di competenza di cui agli articoli 117 e 118 della Costituzione e anche tenendo conto di quelle individuate per il bilancio dello Stato;
- b) **programmi.** Ferma restando l'autonomia delle amministrazioni nella individuazione dei programmi di propria pertinenza, al fine di permettere l'analisi coordinata dei risultati dell'azione amministrativa nel quadro delle politiche pubbliche settoriali e una maggiore effettività del consolidamento funzionale dei dati contabili, i programmi andranno individuati dopo la sperimentazione e in esito alla stessa. Il programma è, inoltre, raccordato alla relativa codificazione COFOG di secondo livello (Gruppi);
- c) **macroaggregati**, che costituiscono un'articolazione dei programmi, secondo la natura economica della spesa. I macroaggregati si raggruppano in titoli e, ai fini della gestione, sono ripartiti in capitoli ed in articoli. I capitoli e gli articoli, ove previsti, si raccordano con il livello minimo di articolazione del piano dei conti integrato.

La realizzazione di ciascun programma è attribuita ad un unico centro di responsabilità amministrativa.

Si conferma nella classificazione delle spese la finalizzazione all'analisi dei risultati delle politiche e al consolidamento dell'analisi funzionale nell'ambito pubblico.

La responsabilità è richiamata nel definire l'unicità della medesima rispetto alla realizzazione del programma.

Le entrate del bilancio finanziario sono classificate come segue:

- a) titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate;
- b) tipologie, definite in base alla natura delle entrate, nell'ambito di ciascuna fonte di provenienza, ai fini dell'approvazione in termini di unità di voto;
- c) categorie, definite in base all'oggetto dell'entrata nell'ambito della tipologia di appartenenza.

Nell'ambito delle categorie è data separata evidenza delle eventuali quote di entrata non ricorrente.





L'art. 16 affronta il tema della flessibilità degli stanziamenti di bilancio.

In sede di gestione, possono essere approvate variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi, limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'amministrazione.

L'art. 10 del D.P.C.M. sulla sperimentazione prevede che tali variazioni sono di competenza della Giunta.

Inoltre le variazioni agli stanziamenti del bilancio di previsione annuale e pluriennale previste dall'art. 16, co. 1, lett. b), D.Lgs. 118/2011, sono effettuate nel rispetto di quanto previsto dalla legge.

Nel rispetto di quanto previsto dalle leggi, e dai regolamenti di contabilità degli enti, le variazioni compensative fra le categorie delle medesime tipologie di entrata e fra i macroaggregati del medesimo programma, le variazioni di bilancio relative agli stanziamenti di cassa e le variazioni al fondo di riserva per le spese impreviste possono essere effettuate dalla giunta.

Nel rispetto di quanto previsto dalle leggi, e dai regolamenti di contabilità degli enti, anche in deroga al D.Lgs. 18/08/2000, n. 267, le variazioni compensative fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato del bilancio di previsione annuale e pluriennale possono essere effettuate, con provvedimento amministrativo dei dirigenti o, in assenza di norme, del responsabile finanziario dell'ente.

In ordine ai termini di approvazione dei bilanci si prevede che le amministrazioni pubbliche di cui al decreto, approvano:

- a) il bilancio di previsione o il budget economico entro il 31 dicembre dell'anno precedente;
- b) il rendiconto o il bilancio di esercizio entro il 30 aprile dell'anno successivo;
- c) il bilancio consolidato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Le amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 trasmettono i loro bilanci preventivi, le relative variazioni ed i bilanci consuntivi alla Banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche.

Nelle disposizioni finali e transitorie è inserito l'art. 36 che riguarda la sperimentazione.

6. LA SPERIMENTAZIONE

La norma prevede che al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile definito dal decreto alle esigenze conoscitive della finanza pubblica e per individuare eventuali criticità del sistema e le conseguenti modifiche intese a realizzare una più efficace disciplina della materia, a decorrere dal 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, riguardante l'attuazione delle disposizioni di cui al titolo I del decreto, con particolare riguardo all'adozione del bilancio di previsione finanziario annuale di competenza e di cassa, e della classificazione per missioni e programmi.

Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, con apposito D.P.C.M. saranno disciplinate le relative modalità di effettuazione.

Il D.P.C.M. reca la data del 28/12/2011 e prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria sulla base di una configurazione del principio della competenza finanziaria secondo la quale le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate, che danno luogo a entrate e spese per l'ente di riferimento sono registrate nelle scritture contabili con l'imputazione all'esercizio nel





quale esse vengono a scadenza, ferma restando, nel caso di attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, la necessità di predisporre, sin dal primo anno, la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento. Ai fini della sperimentazione il bilancio di previsione annuale e il bilancio di previsione pluriennale hanno carattere autorizzatorio, costituendo limite agli impegni di spesa, fatta eccezione per le partite di giro, i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di cassa. Per i Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono essere sperimentati sistemi di contabilità e schemi di bilancio semplificati.

7. LA COMPETENZA FINANZIARIA “POTENZIATA”

Questa è la vera novità che sarà oggetto di sperimentazione e che risponde alla necessità di dare attuazione ad una serie di principi fondamentali per la tenuta della contabilità finanziaria delle Regioni e degli Enti locali e per la rappresentatività, attendibilità e veridicità della medesima.

Ne ricordiamo alcuni:

- ▶ principio di trasparenza e leggibilità delle rilevazioni in contabilità finanziaria che deve derivare dal potenziamento della competenza finanziaria in base al quale le imputazioni di bilancio degli accertamenti di entrata e degli impegni di spesa si realizzano in riferimento alla scadenza delle obbligazioni giuridiche attive e passive e quindi alla effettiva esigibilità delle entrate e all'effettivo obbligo perfezionato con l'avvenuta scadenza (debenza) delle spese;
- ▶ principio di effettività, sostenibilità e durevolezza nel tempo degli equilibri di bilancio con eliminazione delle entrate accertate a cui non corrispondono obbligazioni attive scadute: *“Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le entrate per le quali non sia venuto a scadere nello stesso esercizio finanziario il diritto di credito. È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario”*;
- ▶ principio della garanzia della copertura effettiva delle spese pubbliche locali dal primo momento in cui il procedimento di erogazione della spesa ha inizio: *“Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati”*;
- ▶ avvicinamento della rilevazione finanziaria, a seguito dell'imputazione negli esercizi in cui le obbligazioni vengono a scadenza, alla fase di cassa, senza che ciò significhi adozione di una contabilità “per cassa”. Si ribadisce che si tratta di potenziamento della competenza di bilancio e imputazione secondo un principio di effettività delle entrate e delle spese e non secondo la realizzazione in termini di cassa;





- ▶ applicazione del principio di effettività delle spese pubbliche locali, sia correnti, sia in conto capitale, pur con la garanzia fondamentale e irrinunciabile della copertura finanziaria totale ed effettiva dal primo iniziale impegno di spesa, come precisato in precedenza: *“Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica”*;
- ▶ principio di garanzia della copertura finanziaria delle spese di investimento dal momento dell’attivazione del primo impegno: *“In ogni caso, per l’attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto – al momento dell’attivazione del primo impegno – di aver predisposto la copertura finanziaria per l’effettuazione della complessiva spesa dell’investimento, anche se la forma di copertura è stata già indicata nell’elenco annuale del piano delle opere pubbliche di cui all’articolo 128 del decreto legislativo n. 163 del 2006”*;
- ▶ definizione rigorosa della copertura finanziaria delle spese di investimento e basata sulla effettiva esigibilità delle risorse destinate alla relativa copertura: *“La copertura finanziaria delle spese di investimento è costituita da risorse accertate esigibili nell’esercizio in corso di gestione o la cui esigibilità è nella piena discrezionalità dell’ente o di altra pubblica amministrazione, dall’utilizzo dell’avanzo di amministrazione o di una legge di autorizzazione all’indebitamento”*;
- ▶ applicazione del principio di flessibilità nel ricorso all’indebitamento per il finanziamento delle spese di investimento derivante dalla correlazione o inerenza delle entrate e delle uscite secondo il principio della scadenza delle relative obbligazioni. Attuazione nel principio applicato di competenza finanziaria del principio contabile sulla gestione approvato dall’Osservatorio per la finanza e contabilità degli enti locali - espressione numero 23;
- ▶ principio di controllo costante degli equilibri di bilancio riferito non solo al bilancio annuale ma altresì al bilancio pluriennale in riferimento all’imputazione delle entrate e spese secondo il principio di scadenza: *“Inoltre, in sede di provvedimento di salvaguardia degli equilibri di bilancio e anche di provvedimento di assestamento generale di bilancio, è necessario dare atto del rispetto degli equilibri di bilancio non solo per la gestione di competenza e la gestione dei residui, ma altresì dell’equilibrio delle successive annualità contemplate dal bilancio pluriennale”*;
- ▶ valorizzazione della programmazione e del bilancio pluriennale autorizzatorio;
- ▶ principio di effettività dei residui attivi e passivi di bilancio corrispondenti a vere obbligazioni giuridiche perfezionate e scadute ed eliminazione dei residui impropri e di stanziamento;
- ▶ introduzione del “Fondo pluriennale vincolato” quale *“... saldo finanziario, costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l’entrata”*;
- ▶ principio di trasparenza e veridicità-attendibilità della programmazione delle opere pubbliche e delle spese di investimento basata sulla capacità realizzativa effettiva evidenziabile con la movimentazione e iscrizione nella programmazione annuale del Fondo vincolato pluriennale;
- ▶ evidenziazione del rapporto tra debito e realizzazione delle spese di investimento finanziate





dal medesimo, mediante la rilevazione di cui al “Fondo pluriennale vincolato”: controllo dei tempi, onerosità del debito, rapporto tra indebitamento e fabbisogno effettivo espresso e così di seguito;

- ▶ applicazione del principio comunitario sulla tempestività dei pagamenti della Pubblica Amministrazione con rilevanza delle fasi di cassa programmabili e maggiormente controllabili applicando il principio di esigibilità delle entrate e debenza delle spese (art. 9 - L. 102/2009 e successive modifiche e integrazioni).

8. IL PRINCIPIO CONTABILE SUL BILANCIO CONSOLIDATO

In allegato al D.P.C.M. è approvato il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato. Si prevede che gli enti che partecipano alla sperimentazione, redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e 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.

In particolare, 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.

L'art. 19, D.P.C.M., prevede che gli enti in sperimentazione 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 (allegato n. 4 al decreto). Il bilancio consolidato non comprende i bilanci degli enti di cui all'art. 1, co. 3, cui si applica l'art. 32, D.Lgs. 23/06/2011, n. 118 (sanità).

Gli enti strumentali, le aziende e le società considerate nel bilancio consolidato di un'amministrazione pubblica costituiscono il “Gruppo dell'amministrazione pubblica”.

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.

Il bilancio consolidato è approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo.

Il D.P.C.M. prevede altresì che gli enti in sperimentazione adottano lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 11 al decreto stesso, costituito dal conto economico consolidato e dallo stato patrimoniale consolidato.





Al bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica sono allegati:

- ▶ la relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa;
- ▶ la relazione del collegio dei revisori dei conti, escluse le regioni che non hanno istituito il collegio dei revisori dei conti.

Il progetto di armonizzazione dei sistemi contabili è ambizioso e molto impegnativo.

Comporta un cambiamento assoluto di mentalità da parte dei responsabili delle politiche locali e della dirigenza pubblica locale.

Non è meramente un mutamento delle regole di contabilità e degli schemi di bilancio e di rendiconto.

Se non saremo in grado di comprendere che il contenuto della riforma riguarda il sistema della rappresentazione dei dati del “governo” delle politiche pubbliche e della finanza pubblica in un contesto di trasparenza e di coordinamento complessivo della stessa finanza tra i vari livelli di governo, nell’osservanza delle procedure e dei criteri stabiliti dall’Unione europea e in un sistema caratterizzato dalla condivisione delle conseguenti responsabilità, avremo perso un’occasione storica per cambiare il modo di agire delle amministrazioni pubbliche.





CAPITOLO 8

IL SISTEMA DEI PRINCIPI CONTABILI DI RIFERIMENTO

di Davide Di Russo e Silvana Secinaro

1. PRINCIPIO CONTABILE 4¹

1.1. Oggetto e funzione

Il Principio contabile n. 4 approvato in bozza dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali indica i presupposti e le modalità tecnico-metodologiche per la redazione e presentazione del bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale, e, quindi, per la contabilizzazione degli organismi controllati, a controllo congiunto e collegati, nel rendiconto consolidato dell'ente locale controllante (§ 3).

Il bilancio consolidato ha la funzione di presentare le informazioni contabili sul complesso economico del Gruppo Ente Locale come se si trattasse di un'unica impresa; detto altrimenti, di rappresentante la situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale del Gruppo Ente Locale come unica entità distinta dalla pluralità dei soggetti giuridici che la compongono (§ 20).

La redazione del bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale pur non costituendo un obbligo di legge rappresenta comunque un elemento imprescindibile ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del Gruppo (§ 1).

1.2. Termine di redazione del bilancio consolidato

La redazione del bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale – nel quale l'Ente locale controllante consolida le proprie partecipazioni negli enti controllati in conformità del Principio contabile n. 4 – è onere cui l'ente locale deve adempiere in tempo utile per consentirne l'esame e l'approvazione al Consiglio in concomitanza con la deliberazione relativa al Rendiconto (§ 8).

In forza di disposizione transitoria, nel primo triennio di applicazione del Principio è possibile presentare il bilancio consolidato al Consiglio disgiuntamente al rendiconto di esercizio (§ 54); in tal caso, l'Ente locale deve motivare la scelta di non avere allegato il bilancio consolidato al rendiconto di esercizio.

A tale onere l'Ente locale non può sottrarsi neppure qualora il Gruppo Ente Locale sia strutturato in modo da comprendere, al di sotto dell'Ente locale, enti controllanti intermedi che siano, in quanto tali, tenuti a redigere un proprio bilancio consolidato (§ 9).

¹ Di Davide Di Russo.





1.3. Il concetto di gruppo

Sotto il profilo definitorio, il Principio precisa che l'espressione "Gruppo Ente Locale" designa un insieme di aziende comprendenti l'Ente locale controllante e qualsiasi eventuale ente controllato (inclusi quindi, enti che perseguono allo stesso tempo obiettivi sociali ed economici), secondo un concetto di controllo più ampio di quello adottato dal legislatore nazionale (D.Lgs. 127/1991; art. 2359, co. 1, nn. 1 e 2) perché esteso a ricomprendere i casi in cui l'Ente locale esercita un potere di direzione di fatto, a prescindere e/o in assenza dalla ricorrenza di un nesso partecipativo (§§ 4-7).

1.4. Il concetto di controllo

Il Principio, infatti, stabilisce che, nel rapporto fra due enti economici, il controllo si presume (salvo si dimostri che il controllo è detenuto da un terzo ente) allorché ricorra una delle seguenti condizioni, da sola o in concorso con altre (§ 12).

1.4.1. Condizioni che qualificano l'esistenza del potere

Il potere di controllo si presume, in primo luogo, allorché (§ 12):

- ▶ l'Ente locale abbia, direttamente o indirettamente attraverso gli enti controllati, il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea dell'altro ente;
- ▶ ovvero, l'Ente locale abbia il potere, assegnato o esercitato all'interno della normativa di riferimento, di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri del consiglio di gestione o di altro organo direttivo equivalente dell'altro ente e il controllo di quest'ultimo sia detenuto da tale consiglio o organo;
- ▶ ovvero, l'Ente locale abbia il potere di esercitare la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute del consiglio di gestione o dell'organo direttivo equivalente ed il controllo dell'altro ente sia detenuto da tale consiglio o organo.

1.4.2. Condizioni che qualificano l'esistenza di rischi e benefici

Ai sensi e per gli effetti del Principio, poi, il controllo si presume anche nelle ipotesi in cui, sebbene l'Ente locale non abbia legami partecipativi e/o il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori dell'altro ente, ricorrano situazioni di rischio o di beneficio per l'Ente locale, ossia qualora (§ 12):

- ▶ l'Ente locale abbia la responsabilità di fatto del raggiungimento degli obiettivi dell'ente da consolidare (è il caso, ad esempio, di alcune Fondazioni);
- ▶ ovvero l'andamento dell'altro ente comporti riflessi - positivi o negativi - sulla comunità amministrata e sul bilancio dell'Ente locale.

I principi contabili internazionali (IPSAS) concordano sul fatto che il concetto di controllo trascende i rapporti di dipendenza finanziaria o la disponibilità di voti esercitabili nell'assemblea ordinaria. La differenza più significativa rispetto ai criteri adottati dal legislatore italiano risiede nella rilevanza attribuita a legami di tipo contrattuale che conferiscano all'Ente locale una funzione di controllo nell'ambito dei servizi pubblici, la titolarità dei quali rimane in capo all'Ente stesso. Il contratto di servizio conferisce all'Ente locale il potere di direzione dell'ente partecipato, che è così etero-diretto





nel cooperare al raggiungimento di obiettivi comuni al Gruppo, a beneficio del Gruppo nel suo complesso.

1.5. L'area di consolidamento

L'Ente locale, dunque, chiamato a redigere il bilancio consolidato deve, preliminarmente, individuare l'area di consolidamento (§§ 13-14) – ossia l'insieme degli enti da considerarsi nel processo contabile di redazione del bilancio – facendo applicazione del concetto di controllo, ossia del presupposto che determina l'insorgenza dell'onere di procedere alla relativa redazione (§ 12).

A tal riguardo, il Principio specifica che il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale viene predisposto sotto la diretta responsabilità dell'Ente locale controllante, in coerenza con quanto stabilito in sede di programmazione del Gruppo Ente Locale, e deve includere tutti gli organismi controllati dall'Ente locale, a prescindere dalla forma giuridica rivestita (§ 10).

In forza di apposita disposizione transitoria, nel primo triennio di applicazione del Principio è possibile limitare il consolidamento ai soli enti controllati che abbiano figura giuridica di società di capitale, o alle sole società in house (§ 52); in tal caso, l'Ente locale deve rilevare il fatto che non tutti gli enti controllati sono stati consolidati e indicare, in apposito elenco, gli enti esclusi dall'area di consolidamento in ragione di tale disposizione transitoria (§ 53).

Nell'area di consolidamento devono essere inclusi anche gli enti controllati che esercitino attività dissimili da quelle esercitate dagli altri enti del Gruppo Ente Locale (§ 11).

Il consolidamento di tali enti infatti è suscettibile di fornire informazioni aggiuntive al bilancio consolidato in merito alla rilevanza delle diverse attività all'interno del complesso economico (è il caso delle informazioni aggiuntive richieste dall'IPSAS 18 "Informativa di settore"²) (§ 11).

1.6. Individuazione dell'area di consolidamento

Sotto il profilo metodologico, il Principio individua, quale adempimento preliminare ai fini della definizione dell'area di consolidamento, la determinazione del portafoglio di enti controllati dall'Ente locale, comprensivo di tutti quelli che intrattengono rapporti di tipo economico-finanziario e contrattuale con l'Ente locale (§ 13).

Occorre, quindi, procedere all'acquisizione di tutte le informazioni, concernenti il periodo di riferimento del bilancio consolidato, funzionali all'analisi e definizione dei rapporti giuridici ed economico-finanziari infragruppo (ossia tra gli enti inclusi nel portafoglio e tra questi e l'Ente locale) (§ 13).

Quali fonti informative, il Principio indica i patti parasociali, lo statuto, i contratti di servizio, il bilancio di esercizio e quello consolidato, ove esistente (§ 13).

Tra gli enti così individuati, occorre poi estrapolare quelli effettivamente sottoposti al controllo dell'Ente locale, ossia quelli nei cui confronti l'Ente Locale eserciti un potere effettivo tale da indirizzarne la politica di gestione e coordinarli, in una strategia comune, al perseguimento dell'interesse del Gruppo (§ 14).

² §§ 52-75 IPSAS 18 - Segment reporting.





1.7. La procedura di consolidamento

Il Principio specifica che l'Ente locale, nel redigere il bilancio consolidato, deve procedere aggregando i bilanci degli enti inclusi nell'area di consolidamento voce per voce, sommando tra loro i corrispondenti valori dell'attivo, del passivo, dell'attivo netto/patrimonio netto, dei proventi e degli oneri, secondo i prospetti riportati nell'allegato A, che costituiscono parte integrante del Principio. Il metodo di aggregazione dei valori può fare riferimento ai valori contabili, senza attribuzione dell'avviamento alle diverse attività e passività. L'adozione di un diverso criterio deve essere adeguatamente documentato nella informativa supplementare.

Il modello di bilancio da adottare, pertanto, non è libero, ma fa riferimento all'allegato A, che stabilisce in che modo devono essere collocate le voci che risultano nei prospetti di conto economico e di stato patrimoniale (§ 15).

In merito all'aggregazione dei bilanci, si consideri l'esempio di seguito riportato.

Stato patrimoniale di A			
Attività di varia natura	900	Passività totali	30
Partecipazioni in B	180	Patrimonio netto	1.050
TOTALE	1.080	TOTALE	1.080

Stato patrimoniale di B			
Attività di varia natura	420	Passività totali	120
Partecipazioni in B	0	Patrimonio netto	300
TOTALE	420	TOTALE	420

Stato patrimoniale consolidato			
Attività di varia natura	1.320	Passività totali	150
Partecipazioni in B	0	Patrimonio netto	1.170
		PN soci di minoranza	0
TOTALE	1.320	TOTALE	1.320

Conto economico di A	
Fatturato	500
Costi	300
Reddito netto	200

Conto economico di B	
Fatturato	200
Costi	150
Reddito netto	50

Conto economico consolidato	
Fatturato	700
Costi	450
Reddito netto	250
di gruppo	250
di soci di minoranza	0

1.7.1. I presupposti di una corretta procedura di consolidamento

Una corretta procedura di consolidamento presuppone che le informazioni contabili dei soggetti inclusi nell'area di consolidamento siano corrette e che i documenti contabili da consolidare siano quanto più possibile omogenei e uniformi tra loro.

Affidabilità dell'informazione contabile

È fondamentale che ciascun ente da consolidare abbia un affidabile sistema dei conti, basato sulla partita doppia, per arrivare alla corretta elaborazione del conto economico e del conto del patrimonio.





In difetto, perché si possa considerare rispettato il Principio occorre che sia precisato (§ 16):

- ▶ il sistema contabile adottato presso ciascun ente interessato;
- ▶ il processo complessivo che dalla rilevazione presso i singoli enti perviene al bilancio di Gruppo Ente Locale;
- ▶ gli strumenti di controllo interno e di revisione che assicurano che l'informazione contabile prodotta sia chiara, veritiera e corretta.

La corretta esecuzione della procedura di consolidamento presuppone, inoltre, che presso ciascun ente da consolidare sia stato sviluppato un ordinato processo di determinazione e rilevazione quantitativa (§ 17).

È auspicabile che gli Enti locali avviino un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, l'allineamento di tutte le contabilità di Gruppo (§ 19).

L'attendibilità dell'informazione contabile deve essere assicurata in ogni caso dall'Ente locale il quale deve specificare gli strumenti (controllo interno, revisione interna e revisione esterna) attraverso i quali tale attendibilità è assicurata (§ 18).

Omogeneità e uniformità dei bilanci da consolidare

Inoltre, è necessario che i diversi enti del Gruppo Ente Locale offrano documenti contabili omogenei, oltreché uniformi sotto il profilo dei periodi amministrativi rappresentati.

A tal fine:

- ▶ i bilanci dell'ente controllante e degli enti dal primo controllati utilizzati nella preparazione del bilancio consolidato devono essere redatti alla stessa data (§ 26);
- ▶ se le date di chiusura del bilancio dell'ente controllante e dell'ente controllato sono diverse, l'ente controllato deve predisporre, ai fini del consolidamento, un bilancio aggiuntivo alla stessa data di riferimento del bilancio dell'ente controllante (§ 26);
- ▶ se ciò non sia possibile, e quindi il bilancio di un ente controllato utilizzato nella preparazione del bilancio consolidato sia riferito a una data di chiusura diversa da quella del bilancio dell'ente controllante, devono essere operate le rettifiche relative alle operazioni o fatti significativi intervenuti tra la data di chiusura del bilancio dell'ente controllato e la data di riferimento del bilancio dell'ente controllante (§ 27).

1.7.2. Applicazione di principi contabili uniformi nel consolidamento

La redazione del bilancio consolidato impone che a operazioni e fatti simili in circostanze analoghe, siano applicati principi contabili uniformi; in via tendenziale, vanno preferiti i principi adottati prevalentemente dagli enti controllati piuttosto che quelli stabiliti dal D.Lgs. 267/2000 (§ 28).

Ciò presuppone, a monte, che i bilanci delle monadi del Gruppo siano stati anch'essi redatti in base a principi contabili e criteri di valutazione uniformi, in modo da consentire l'aggregazione degli stati patrimoniali e conti economici relativi agli enti inclusi nell'area di consolidamento, secondo voci omogenee (ossia di denominazione e contenuto identici), destinate a confluire nelle voci corrispondenti del bilancio consolidato (§§ 29-30). Ad esempio, l'aggregazione di bilanci di due enti che operano nello stesso settore, di cui uno rileva a conto economico i costi di ricerca e sviluppo al momento del loro sostenimento e l'altro li capitalizza, pur essendo entrambi nelle medesime condi-





zioni, non è funzionale alla corretta rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica consolidata (§ 29).

Nei casi in cui i principi contabili applicati ai bilanci dell'Ente locale e degli enti controllati, pur corretti, non siano uniformi tra loro, deve attuarsi un processo di armonizzazione a livello di bilanci d'esercizio delle singole monadi del Gruppo Ente Locale e, nei limiti in cui ciò non sia possibile, mediante le opportune rettifiche in sede di consolidamento (§ 30).

È consentito derogare all'adozione di criteri uniformi di valutazione allorché la conservazione di criteri difformi sia più idonea a una rappresentazione veritiera e corretta; ma in tal caso l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve evidenziare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi della mancata uniformità (§ 30).

Inoltre, è consentito non riflettere gli effetti della difformità nei principi contabili adottati da uno o più enti controllati, qualora irrilevanti sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione (come accade, ad esempio, nel caso di un elemento patrimoniale di importanza marginale, presente in poche imprese consolidate) (§ 31).

1.7.3. Eliminazione delle operazioni infragruppo

Occorre, quindi, trasformare i dati relativi ai singoli enti in dati di Gruppo, in modo che il bilancio consolidato rappresenti fedelmente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria del Gruppo Ente Locale, come se si trattasse di una entità unitaria.

Vanno eliminati, pertanto, gli effetti di tutte le operazioni infra-gruppo (ossia tra enti inclusi nell'area di consolidamento) che, altrimenti, determinerebbero un'alterazione dei saldi consolidati; di conseguenza, il bilancio consolidato deve rappresentare esclusivamente le operazioni nei confronti di soggetti terzi estranei al Gruppo (§ 20).

A tal fine, occorre:

- a) eliminare il valore contabile delle partecipazioni dell'ente controllante in ciascun ente controllato e la corrispondente parte dell'attivo netto/patrimonio netto di ciascun controllato posseduta dall'ente controllante (indicazioni sul trattamento contabile di un eventuale avviamento possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese) (§ 20);
- b) identificare la quota di pertinenza di terzi al valore del risultato economico positivo o negativo d'esercizio degli enti controllati consolidati (§ 20);
- c) identificare la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto (ossia il valore di quelle interessenze di terzi alla data dell'acquisto della partecipazione, da calcolarsi alla luce dei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese; ovvero la quota di pertinenza di terzi delle variazioni nel patrimonio netto dalla data dell'acquisizione) degli enti controllati consolidati separatamente dal patrimonio netto di pertinenza dell'ente controllante (§ 20). In presenza di diritti di voto potenziali, le quote di utile o perdite e delle variazioni del patrimonio netto attribuito all'ente controllante ed ai terzi vanno determinate in base agli attuali assetti proprietari e non riflettono la possibilità di esercitare o convertire i diritti di voto potenziali (§ 20);





- d) eliminare saldi e le operazioni, all'interno del complesso economico, inclusi i proventi originati da vendite e trasferimenti, i proventi rilevati a seguito di uno stanziamento o di altra autorizzazione di spesa, gli oneri, i dividendi o distribuzioni similari (§§ 22-23); per disposizione transitoria, gli Enti locali non sono tenuti all'eliminazione dei saldi e delle operazioni all'interno del complesso economico per bilanci relativi a esercizi iniziati nell'anno precedente la data della prima adozione del Principio (§ 49); ciò in quanto gli enti controllanti che adottano per la prima volta il principio possono avere molti enti controllati che effettuano un numero significativo di operazioni fra loro rendendo, di tal modo, di difficile identificazione le operazioni e i saldi che devono essere eliminati ai fini del bilancio consolidato del complesso economico (§ 50); l'Ente locale che si avvalga della disposizione transitoria, deve rilevare il fatto che non tutti i saldi e le operazioni infragruppo sono stati eliminati (§ 51);
- e) eliminare gli utili e le perdite derivanti da operazioni all'interno del complesso economico compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni (§ 23). Le perdite all'interno del complesso economico possono indicare una riduzione di valore che è necessario rappresentare nel bilancio consolidato. Indicazioni sulle differenze temporali derivanti dall'eliminazione di risultati economici positivi e negativi originati da operazioni all'interno del complesso economico possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le imposte sul reddito (§ 23);
- f) considerare separatamente e non elidere l'imposta nel caso di operazioni tra ente controllante e suoi enti controllati che comportino un trattamento fiscale difforme (§ 24). Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, questa dovrà essere registrata come onere nel conto economico consolidato a causa della sua indetraibilità per l'Ente locale controllante.

1.7.4. I metodi di consolidamento: integrale, proporzionale e del patrimonio netto

I metodi in applicazione dei quali si procede al consolidamento sono:

- ▶ il metodo integrale;
- ▶ il metodo del patrimonio netto;
- ▶ il metodo proporzionale.

L'ambito di applicazione di ciascun metodo è definito con riferimento alla entità da consolidare.

Il metodo integrale

Secondo il Principio, così come per l'IPSAS 6, il metodo integrale di consolidamento prevede che gli elementi patrimoniali ed economici dei bilanci dell'Ente locale e degli enti inclusi nell'area di consolidamento siano sommati tra loro; il che comporta l'assunzione di tutte le attività, passività, costi e ricavi delle imprese consolidate al fine di mostrare la complessiva struttura del Gruppo come unica entità.

Le quote di partecipazione di pertinenza di terzi vengono evidenziate nel patrimonio netto in una voce a parte, denominata "capitale e riserve di terzi". Analogamente gli utili di spettanza di terzi sono rappresentati in una voce separata dall'utile di Gruppo e con la specifica denominazione di "Utili di spettanza di terzi". Dai valori vengono inoltre eliminate opportunamente le operazioni infragruppo.





La differenza fra il valore contabile delle partecipazioni risultante dal bilancio d'esercizio dell'Ente locale e la corrispondente frazione di patrimonio netto degli enti partecipati è imputata al patrimonio netto di competenza del Gruppo.

Esempio di Metodo integrale con evidenziazione degli interessi minoritari

Ente locale (società madre) A

Partecipazione 90%

S.p.A.(società controllata) B
Capitale sociale = € 500

Conto del patrimonio dell'ente locale (valori correnti al 31/12/n)

Attivo	
Partecipazioni	450
(B: 500 x 90%)	
Altre attività	6.150
Tot. Attivo	6.600
Passivo	
Patrimonio Netto	2.000
....	
Debiti	4.600
....	
Tot. Passivo	6.600

Stato patrimoniale della società controllata B (valori correnti al 31/12/n)

Attivo	
Attività	2.000
Tot. Attivo	2.000
Passivo	
Capitale	500
Riserve	200
Risultato economico	500
Patrimonio Netto	1.200
....	
Debiti	800
....	
Tot. Passivo	2.000





Patrimonio netto del Gruppo Società capogruppo A:

• PN di A			2.000
• Quota del CS di B	90% di 500	=	450
• Riserve di B	90% di 200	=	180
• RE di B	90% di 500	=	450
PATRIMONIO NETTO della CAPOGRUPPO A			3.080

La quota di terzi è composta da una parte del:

• CS di B	10% di 500	=	50
• Riserve di B	10% di 200	=	20
• RE di B	10% di 500	=	50
PATRIMONIO NETTO DI TERZI		=	120

Stato patrimoniale Consolidato (valori correnti al 31/12/n)

Attivo	
Attività	8.150
Tot. Attivo	8.150
Passivo	
Patrimonio netto (A)	2.000
Riserve consolidate (90% di B)	180
Risultato consolidato (90% di B)	450
Patrimonio Netto Consolidato	2.630
Quote di terzi	120
Debiti	5.400
Tot. Passivo	8.150

Consolidamento dei Conti economici

Conto economico Ente locale

Costi	1.500	Ricavi	1.500
-------	-------	--------	-------

Conto economico Società controllata B

Costi	1.200	Ricavi	1.700
Utile	500		
1.700			





Il risultato economico “globale”

La quota di pertinenza dell’ente locale (Società capogruppo A) è composta da:

- 90% di € 500 = € 450

La quota di terzi è composta da una parte del:

- 10% di € 500 = 50

Il Conto economico consolidato – metodo integrale

Conto economico consolidato

Ricavi 3.200

Costi - 2.700

Risultato globale 500

Quota di terzi - 50

Risultato consolidato 450

Il metodo del patrimonio netto

Tale metodo, secondo all’IPSAS 7, prevede che il consolidamento avvenga inscrevendo il valore della partecipazione nell’ente controllato al patrimonio netto. Il costo originario della partecipazione iscritto nel bilancio d’esercizio dell’Ente locale deve essere rettificato per tenere conto degli utili o delle perdite dell’ente partecipato conseguiti nei periodi successivi all’acquisizione della partecipazione, detratti i dividendi e operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato.

Il metodo proporzionale

Tale metodo consiste nel consolidare gli elementi patrimoniali ed economici in modo proporzionale alla quota di partecipazione.

Ciò implica che:

- ▶ le attività e le passività, i componenti positivi e negativi dell’ente partecipato sono riportati pro-quota nel bilancio di gruppo;
- ▶ i valori derivanti da rapporti infragruppo sono eliminati in proporzione alla percentuale partecipativa detenuta;
- ▶ la partecipazione viene elisa in contropartita della corrispondente frazione di patrimonio netto.

L’IPSAS 8 stabilisce che il metodo proporzionale di consolidamento consiste nel sommare tra loro gli elementi patrimoniali ed economici dei bilanci degli enti inclusi nell’area di consolidamento e dell’Ente locale, eliminando opportunamente le operazioni infragruppo. Il bilancio consolidato deve quindi rilevare solo attività, passività, costi, ricavi attribuibili all’Ente locale, che ne è il controllante in relazione alle sue quote di possesso.





1.7.5. La contabilizzazione della partecipazione in ente collegato all'ente locale

La partecipazione dell'Ente locale deve essere contabilizzata nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto (§ 38).

Il metodo del patrimonio netto deve essere abbandonato:

- ▶ quando la partecipazione sia acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione futura (§ 38);
- ▶ quando l'Ente locale cessa di avere un'influenza notevole sull'altro ente ma continua a detenerne una partecipazione (§ 39);
- ▶ quando l'ente partecipato opera in presenza di gravi restrizioni di lungo periodo che riducono notevolmente la sua capacità di trasferire fondi o fornire altri benefici non finanziari all'ente partecipante per suo conto (§ 39).

Nei predetti casi, il valore contabile della partecipazione, alla data in cui si verifica il fatto che determina l'abbandono del criterio del patrimonio netto, deve essere considerato come costo.

1.7.6. La contabilizzazione della partecipazione in un ente soggetto a controllo congiunto

L'Ente locale deve rilevare nel bilancio consolidato la partecipazione in un'entità giuridica a controllo congiunto utilizzando il metodo proporzionale (§ 40), allegando circostanze di diritto o di fatto sulle quali il controllo congiunto si fonda (§ 25).

In alternativa al metodo proporzionale, l'Ente locale può contabilizzare la partecipazione in un ente a controllo congiunto applicando il metodo del patrimonio netto (§ 40), il cui utilizzo peraltro resta precluso a partire dalla data in cui venga meno il controllo congiunto da parte dell'Ente locale o la sua influenza notevole su un ente a controllo congiunto (§ 40).

1.7.7. Le quote di pertinenza di terzi

I proventi e gli oneri di un ente controllato sono inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di acquisizione (come definita alla luce dei principi contabili nazionali e internazionali³ riferiti alle aggregazioni di imprese). La differenza tra il corrispettivo della dismissione dell'ente controllato e il suo valore contabile alla data della cessione, comprensiva dell'importo complessivo di eventuali differenze di cambio che si riferiscono all'ente controllato e rilevate nel patrimonio netto in conformità all'IPSAS 4 "Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere" è rilevata nel conto economico del bilancio consolidato come plusvalenza o minusvalenza sulla vendita dell'ente controllato (§ 33).

La quota di pertinenza di terzi deve essere presentata, nello stato patrimoniale del bilancio consolidato, all'interno dell'attivo netto/patrimonio netto, separatamente dall'attivo netto/patrimonio netto dell'entità controllante. Anche la quota di pertinenza di terzi relativa al risultato economico positivo o negativo del complesso economico deve essere presentata separatamente (§ 34).

Il risultato economico positivo o negativo d'esercizio è attribuito all'ente controllante e alle interessenze di terzi. Poiché in entrambi i casi si tratta di attivo netto/patrimonio netto, l'importo attribuito alle interessenze di terzi non costituisce un provento o onere (§ 35).

³ IFRS 3 - Aggregazioni di imprese; Principio contabile n. 17- Il bilancio consolidato.





Le perdite riferibili a terzi in un ente controllato consolidato possono eccedere la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto dell'ente controllato. L'eccedenza, e ogni ulteriore perdita attribuibile agli azionisti di minoranza, sono attribuite all'ente controllante ad eccezione della parte per la quale gli azionisti di minoranza hanno un'obbligazione vincolante a coprire la perdita con investimenti aggiuntivi e sono in grado di farlo. Se, successivamente, l'ente controllato realizza un risultato economico positivo, tale risultato è attribuito agli azionisti dell'ente controllante fino a concorrenza delle perdite di pertinenza degli azionisti di minoranza ma che erano state precedentemente assorbite dagli azionisti dell'ente controllante (§ 36).

Se un ente controllato ha emesso azioni privilegiate cumulative che sono possedute da azionisti di minoranza e sono classificate come patrimonio netto, l'ente controllante calcola la sua quota di utili o perdite dopo aver tenuto conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata (§ 37).

1.7.8. Le differenze di consolidamento

All'esito dell'eliminazione delle partecipazioni si possono verificare due situazioni:

- a) Valore di iscrizione della partecipazione = alla relativa frazione di patrimonio netto;
no "differenza contabile"
- b) Valore di iscrizione diverso dalla corrispondente frazione di patrimonio netto.

La "differenza contabile" può essere:

- ▶ negativa: se il valore della partecipazione è inferiore al corrispondente patrimonio netto;
- ▶ positiva: se il valore della partecipazione è superiore al corrispondente valore di patrimonio netto

La differenza negativa può essere trattata:

- a) con l'iscrizione in una voce del patrimonio netto di gruppo denominata "riserva di consolidamento"
- b) con l'iscrizione in una voce denominata "fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri", quando sia dovuta a previsione di risultati economici sfavorevoli.

La differenza positiva può essere trattata:

- 1) con l'iscrizione alla voce dell'attivo "differenza da consolidamento"
- 2) in detrazione alla "riserva di consolidamento".

1.8. Nota integrativa

In apposita nota integrativa il bilancio consolidato deve, anzitutto fornire le seguenti indicazioni e/o specificazioni e/o integrazioni (§§ 42-43):

- ▶ prospetto in cui risulti, per ciascuna controllata inclusa nell'area di consolidamento, la percentuale di partecipazione dell'Ente locale, l'ammontare del patrimonio netto e dei debiti di





finanziamento nonché l'entità dei crediti e debiti in essere tra Ente locale e ente controllato eliminati in sede di consolidamento;

- ▶ riepilogo dei dati salienti di bilancio degli enti controllati, presi singolarmente o a gruppi, che non sono consolidate, incluso il totale delle attività, delle passività, dei proventi e del risultato economico d'esercizio;
- ▶ denominazione degli enti controllati in cui l'ente controllante detiene una partecipazione e/o diritti di voto uguale o minore al 50%, nonché la motivazione della valutazione positiva circa l'esistenza del controllo;
- ▶ ragioni per cui la partecipazione per più della metà dei diritti di voto effettivi o potenziali di un ente partecipato non costituisce controllo;
- ▶ data di riferimento del bilancio di un ente controllato, ove tale bilancio è utilizzato per redigere il bilancio consolidato ed è riferito a una data di chiusura oppure a un esercizio diverso da quello dell'ente controllante, e le motivazioni per cui si fa riferimento a una data di chiusura o a un esercizio diverso;
- ▶ natura e misura di qualsiasi restrizione significativa (per esempio, come risultato di accordi di finanziamento o di disposizioni regolamentari) alla capacità dell'ente controllato di trasferire fondi all'ente controllante a titolo di pagamento di dividendi, di distribuzioni similari o di rimborso di prestiti o anticipazioni;
- ▶ dati rilevanti i principali settori di attività dell'Ente locale, con separata evidenza delle eventuali attività di natura meramente commerciale. Per ogni servizio pubblico locale occorre fornire i principali dati economico-finanziari, quantitativi e qualitativi ad esso relativo;
- ▶ criteri generali di redazione e principi di consolidamento;
- ▶ criteri di valutazione;
- ▶ informazioni di dettaglio dello stato patrimoniale e del conto economico;
- ▶ elenchi degli enti inclusi ed esclusi dal consolidamento;
- ▶ prospetto di raccordo fra bilancio dell'ente capogruppo e bilancio consolidato.

1.8.1. Indicazione dei criteri generali di redazione e dei principi di consolidamento adottati

Ai fini dell'esposizione dei principi e dei criteri di consolidamento delle partecipazioni e delle scelte operate rispetto alle opzioni offerte, occorre indicare e/o specificare (§ 44):

- ▶ i bilanci utilizzati per redigere il bilancio consolidato e le relative date di chiusura; in particolare, va chiarito se trattasi dei bilanci dei singoli enti a fini legali o dei bilanci predisposti dagli enti partecipati per riflettere i principi contabili dell'ente capogruppo;
- ▶ l'eventuale apporto di rettifiche per esporre i bilanci secondo i principi contabili, con la descrizione delle medesime e del trattamento contabile delle relative imposte differite;
- ▶ la motivazione dell'adozione, per lo stato patrimoniale e il conto economico consolidati, all'interno di strutture e contenuti degli stati patrimoniali e dei conti economici degli enti inclusi





nel consolidamento soggetti a discipline diverse, della disciplina più idonea a realizzare i fini della chiarezza e della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del complesso delle imprese costituito dall'ente controllante e dagli enti controllati;

- ▶ eventuali informazioni supplementari fornite in quanto necessarie al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del complesso delle imprese costituito dall'ente controllante e dagli enti controllati;
- ▶ la motivazione della modifica, da un esercizio all'altro, delle modalità di redazione dello stato patrimoniale e del conto economico consolidato, ovvero della struttura e del contenuto degli stessi, e i relativi effetti prodotti sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico consolidati.

1.8.2. Indicazione dei criteri di valutazione

I criteri di valutazione applicati devono essere indicati in modo chiaro e analitico, per ciascuna voce significativa o categoria omogenea di voci dello stato patrimoniale, (§ 45).

Devono altresì essere indicati:

- ▶ i casi in cui da un esercizio all'altro è cambiato un criterio di valutazione, con la relativa motivazione e specificazione degli effetti prodottisi sulle voci di bilancio interessate, sul risultato e sul patrimonio netto consolidato tenendo conto dei relativi effetti fiscali;
- ▶ i criteri di valutazione non omogenei nell'ambito del Gruppo utilizzati per ottenere una migliore rappresentazione rispetto a quella che si sarebbe ottenuta con l'applicazione di un criterio omogeneo, unitamente alle ragioni che a ciò hanno indotto a preferire il criterio non omogeneo.

1.8.3. Indicazione delle informazioni di dettaglio

Occorre inoltre indicare specificamente (§ 46):

- ▶ le ragioni delle variazioni più significative intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo;
- ▶ la composizione delle voci "costi di impianto e ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità";
- ▶ distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- ▶ la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, se il loro ammontare è significativo;
- ▶ l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- ▶ se significativo rispetto alla situazione patrimoniale-finanziaria consolidata, l'importo complessivo degli impegni non risultanti dallo stato patrimoniale, specificando quelli relativi a imprese controllate escluse dal consolidamento;





- ▶ la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, quando il loro ammontare è significativo;
- ▶ il numero medio, suddiviso per categorie, dei dipendenti delle imprese incluse nel consolidamento, con separata indicazione di quello relativo alle imprese incluse con il metodo proporzionale;
- ▶ una illustrazione adeguata delle voci “Riserva di consolidamento”, “Fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri”, “Differenza da consolidamento”, dei criteri utilizzati per la loro determinazione e delle variazioni significative rispetto al bilancio consolidato dell’esercizio precedente;
- ▶ le notizie sulla composizione e natura degli impegni e dei conti d’ordine, la cui conoscenza sia utile per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria dell’ente, specificando quelli relativi a enti controllati, collegati, controllanti e sottoposte al controllo di queste ultime, nonché se diversi, a quelli che rientrano sotto la stessa attività di direzione e coordinamento.

1.8.4. Elenchi delle imprese incluse nel consolidamento

Il bilancio consolidato deve essere integrato mediante allegazione di (§ 47):

- ▶ elenco degli enti inclusi nel consolidamento con il metodo integrale;
- ▶ elenco degli enti inclusi nel consolidamento con il metodo proporzionale;
- ▶ elenco delle partecipazioni valutate con il metodo del patrimonio netto;
- ▶ elenco delle altre partecipazioni in enti controllati e collegati, di cui non si è adottata la valutazione con il metodo del patrimonio netto a causa della irrilevanza delle stesse e delle partecipazioni detenute esclusivamente per la alienazione.

Gli elenchi devono indicare, per ciascuna impresa:

- ▶ denominazione, sede e capitale sociale;
- ▶ quote possedute dall’ente controllante e da ciascun ente controllato;
- ▶ se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell’assemblea ordinaria, che si può determinare dai patti parasociali, o dai sindacati di voto, o dalla disponibilità del voto su azioni detenute in pegno.





2. PRINCIPIO CONTABILE DECRETO MINISTERIALE ALLEGATO 4 IN ATTUAZIONE DEL D.LGS. 118/2011⁴

2.1. L'obbligo di redigere il bilancio consolidato del "Gruppo amministrazione pubblica"; termini di redazione e date di riferimento

Le amministrazioni pubbliche coinvolte nella sperimentazione stabilita dall'art. 36, D.Lgs. 23/06/2011, n. 118⁵, come individuate da apposito Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri⁶, sulla base di criteri che tengono conto della collocazione geografica e della dimensione demografica, devono – ai sensi di quanto stabilito dall'art. 19, co. 1, D.P.C.M. 28/12/2011 (di seguito, "Decreto Sperimentazione")⁷ – redigere il bilancio consolidato dei propri enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate.

Il bilancio consolidato deve essere redatto – specifica il citato art. 19, co. 1 – secondo modalità e criteri individuati nel "*principio applicato del bilancio consolidato*" (di seguito "Principio"), allegato *sub* n. 4 al Decreto Sperimentazione⁸; per ogni aspetto non specificamente previsto dal Principio, poi, trova applicazione – in forza dell'apposita disposizione di chiusura prevista al § 6 del Principio stesso – i Principi Contabili generali civilistici e quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

A sua volta il Principio, coordinandosi con il Decreto Sperimentazione, impone alle amministrazioni pubbliche coinvolte nella sperimentazione di redigere un "*bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica*", funzionale alla rappresentazione veritiera e corretta della situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente "amministrazione pubblica" attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le società che l'ente partecipa o controlla.

L'art. 2, co. 3, del Decreto Sperimentazione, peraltro, consente, nel corso del 2012, alle amministrazioni pubbliche in sperimentazione che adottano la contabilità finanziaria, di rinviare al 2013 l'attuazione delle disposizioni concernenti il bilancio consolidato e, quindi, la relativa redazione; dall'obbligo di redazione sono comunque esentati (specifica il Principio al § 1), anche per il 2013, i Comuni con popolazione inferiore ai 5000 abitanti (si veda la L. 07/12/2012, n. 213, cap. 5, § 1.2).

Il Principio (§ 1) chiarisce che il bilancio consolidato va predisposto in attuazione delle disposizioni previste al titolo V del Decreto Sperimentazione⁹ e dal Principio stesso; che va riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun anno di sperimentazione; e che va approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento (cfr. anche art. 19, co. 4, Decreto Sperimentazione).

⁴ Di Davide Di Russo.

⁵ L'art. 36, D.Lgs. 23/06/2011, n. 118, specifica che la sperimentazione è relativa all'attuazione dei sistemi contabili e schemi di bilancio per le regioni, le province autonome e gli enti locali (nonché per i loro enti e organismi), ed è disposta al fine di verificare l'effettiva rispondenza del nuovo assetto contabile, definito dal titolo I del medesimo decreto legislativo, alle esigenze conoscitive di finanza pubblica; nonché al fine di evidenziare eventuali criticità del sistema e individuare conseguenti modifiche funzionali a una più efficace disciplina della materia.

⁶ Si tratta del D.P.C.M. 28/12/2011, intitolato "Individuazione delle amministrazioni che partecipano alla sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118" (contrassegnato in G.U. come 11A16867); le amministrazioni, a norma dell'art. 3, co. 1, del Decreto Sperimentazione, sono state selezionate tra quelle candidate dalla Conferenza dei presidenti delle regioni e delle province autonome, dall'Unione delle province d'Italia (UPI) e dall'Associazione nazionale comuni italiani (ANCI).

⁷ Il decreto è infatti intitolato "Sperimentazione della disciplina concernente i sistemi contabili e gli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi, di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118" (contrassegnato in G.U. come 11A16868).

⁸ Correlativamente, l'art. 7 del Decreto Sperimentazione ribadisce che gli enti coinvolti nella sperimentazione, se adottano la contabilità finanziaria, devono adeguare la propria gestione, tra l'altro, ai principi contabili applicati, tra i quali, lo stesso art. 7, include il principio contabile "dei bilanci consolidati".

⁹ Il Principio fa erroneamente riferimento al titolo IV, ma si tratta, con tutta evidenza, di un mero refuso.





Il bilancio consolidato – che va predisposto facendo riferimento all’area di consolidamento, individuata dall’ente a capo del “Gruppo amministrazione pubblica” (come definito al § 2 del Principio) alla data del 31 dicembre dell’esercizio cui si riferisce – si compone di conto economico consolidato e stato patrimoniale consolidato (§ 1 del Principio).

Il modello di bilancio da adottare, peraltro, non è libero, ma fa riferimento all’allegato *sub* n. 11 del Decreto Sperimentazione (espressamente richiamato dall’art. 20, co. 1 del Decreto medesimo), che stabilisce il modo in cui vanno collocate le voci che risultano nei prospetti di conto economico e stato patrimoniale.

Il bilancio consolidato deve inoltre essere corredato dei relativi allegati (§ 1 del Principio) che, secondo quanto specificato dall’art. 20, co. 1, Decreto Sperimentazione, consistono:

- ▶ nella relazione sulla gestione, comprendente la nota integrativa;
- ▶ nella relazione del collegio dei revisori dei conti (a meno che l’amministrazione pubblica capo-gruppo sia una Regione che non ha istituito il collegio dei revisori).

2.2. Funzione del bilancio consolidato

Il bilancio consolidato del “Gruppo amministrazione pubblica” deve fornire una rappresentazione, anche di natura contabile, delle scelte di indirizzo, pianificazione e controllo adottate dalle amministrazioni pubbliche (intese come Regioni o Enti locali come definiti dall’art. 2, D.Lgs. 18/08/2000, n. 267 - TUEL) che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società; in tale ottica, il bilancio consolidato si prospetta come uno strumento per superare le carenze informative e valutative che, sotto tale profilo, caratterizzano i bilanci delle amministrazioni pubbliche in questione (§ 1 del Principio).

Allo stesso tempo, il bilancio consolidato deve consentire all’ente a capo del “Gruppo amministrazione pubblica” di disporre di un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia gli organismi – societari e non – in cui si articola il gruppo di cui l’ente è a capo.

Infine, il bilancio consolidato deve fornire una visione complessiva delle consistenze patrimoniali e finanziarie, così come del risultato economico, del gruppo di organismi – societari e non – che fanno capo a un’amministrazione pubblica (§ 1 del Principio).

2.3. Il “Gruppo amministrazione pubblica”

L’area di consolidamento (ossia l’insieme di enti e organismi da considerarsi ai fini della redazione del bilancio consolidato) comprende gli organismi ed enti strumentali e le aziende di una regione o un ente locale di cui all’art. 2, TUEL, nonché le società partecipate e controllate dalle predette amministrazioni pubbliche (cd. “amministrazione pubblica capo-gruppo”); tali organismi, nel loro complesso, vengono a definire il “Gruppo amministrazione pubblica” (art. 19, co. 2, Decreto Sperimentazione; § 2 del Principio) il quale, dunque, coincide astrattamente con l’area di consolidamento.

Più specificamente, rientrano del “Gruppo amministrazione pubblica”, ai fini del bilancio consolidato, tutti (i) gli organismi strumentali, (ii) gli enti strumentali, (iii) le società controllate e (iv) le società partecipate dell’amministrazione pubblica capo-gruppo, indipendentemente dalla forma giuridica pubblica o privata, e quand’anche svolgano attività dissimili da quelle svolte dagli altri componenti del Gruppo (art. 19, co. 3, Decreto Sperimentazione) o dalla amministrazione capo-gruppo (§ 2 del Principio).





Restano invece espressamente esclusi dal “Gruppo amministrazione pubblica” gli enti coinvolti nella gestione della spesa finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale di cui all’art. 19, co. 2, lett. c), D.Lgs. 118/2011 (aziende sanitarie locali; aziende ospedaliere; istituti di ricovero e cura a carattere scientifico pubblici, anche se trasformati in fondazioni; aziende ospedaliere universitarie integrate con il Servizio sanitario nazionale), ai quali si applicano le disposizioni che l’art. 32 del Decreto medesimo detta per il bilancio consolidato del Sistema sanitario nazionale (così il combinato disposto degli artt. 19, co. 1 e 3, Decreto Sperimentazione).

Qualora nel “Gruppo amministrazione pubblica” rientrino gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese, il bilancio consolidato deve essere predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi (§ 2 del Principio).

- Organismi strumentali dell’amministrazione pubblica capo-gruppo

Il Principio (al § 2) individua, quali organismi strumentali dell’amministrazione pubblica capo-gruppo, le articolazioni organizzative della capo-gruppo stessa, “*come definiti dall’art. 20*” del Decreto Sperimentazione.

Il richiamo all’art. 20, tuttavia, costituisce evidentemente un refuso, posto che l’articolo in questione tratta dello “schema del bilancio consolidato”.

Il riferimento, quindi, deve essere inteso al comma 7 dell’art. 9 del Decreto Sperimentazione, a mente del quale “*si definiscono organismi strumentali delle regioni e degli enti locali, le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica*”; nonché al successivo comma 8, per il quale “*le istituzioni di cui all’art. 114, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, costituiscono organismi strumentali degli enti locali*”.

Tale ricostruzione esegetica pare confermata dal fatto che il Principio (§ 2), specifica che gli “organismi strumentali” sono, in quanto tali, già compresi nel bilancio della amministrazione capo-gruppo (il che è appunto il caso delle articolazioni organizzative e delle istituzioni dell’ente locale).

Riassumendo, dunque, per organizzazioni strumentali dell’amministrazione pubblica capo-gruppo devono intendersi:

- ▶ le istituzioni di cui all’art. 114, co. 2, TUEL;
- ▶ le articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dell’amministrazione pubblica capo-gruppo, dotate di autonomia gestionale e contabile, e prive di personalità giuridica.

- Enti strumentali dell’amministrazione pubblica capo-gruppo

Per enti strumentali dell’amministrazione pubblica capo-gruppo si intendono (§ 2 del Principio e art. 21, Decreto Sperimentazione) gli enti pubblici e privati e le aziende in cui la capo-gruppo:

- ▶ possiede, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei voti;
- ▶ ha il potere (in forza di legge, statuto o convenzione) di nominare e revocare la maggioranza dei componenti dell’organo decisionale, inteso come organo competente a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine a indirizzo, pianificazione e programmazione dell’attività dell’ente o dell’azienda;





- ▶ esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali;
- ▶ ha l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, in misura percentualmente superiore alla quota di partecipazione;
- ▶ esercita un'influenza dominante in forza di contratti o clausole statutarie (nei casi in cui la legge ammette tali contratti o clausole); influenza dominante che sussiste senz'altro in presenza di contratti di servizio pubblico e di concessione, allorché il relativo oggetto costituisca l'attività prevalente dell'ente o dell'azienda.

La generica elencazione offerta dal Principio va, poi, integrata con quanto previsto dal comma 2 dell'art. 21 del Decreto Sperimentazione, il quale, specificamente, indica, quali enti strumentali dell'amministrazione pubblica:

- ▶ le aziende speciali di cui all'art. 114, co. 1, TUEL;
- ▶ i consorzi di cui all'art. 31, TUEL.

L'art. 21, co. 2, Decreto Sperimentazione, peraltro, designa come enti strumentali anche quelli previsti "dall'art. 30" del TUEL.

Il riferimento appare improprio, considerato che l'art. 30 TUEL disciplina le convenzioni tra enti locali, le quali – per definizione – costituiscono intese di diritto pubblico e, dunque, giammai possono configurarsi come "enti strumentali".

L'unica interpretazione plausibile, dunque, è che l'art. 21, sul punto, intenda far riferimento "agli uffici comuni" la cui costituzione l'art. 30, co. 4, TUEL, consente possa essere prevista dalle convenzioni tra enti locali.

Trattandosi, peraltro, secondo quanto stabilito dal citato art. 30, co. 4, TUEL, di meri uffici che operano con personale distaccato dagli Enti partecipanti (cui viene affidato l'esercizio delle funzioni pubbliche in luogo degli enti partecipanti alla convenzione), sembra più adeguato includere tali uffici – ove si ritenga debbano essere considerati ai fini del consolidamento – non già tra gli enti strumentali dell'amministrazione pubblica, bensì tra gli "organismi strumentali" alla medesima, essendo caratterizzati – per tipologia – dalla mancanza di personalità giuridica ed essendo già compresi nel bilancio dell'amministrazione capo-gruppo.

- Società controllate dall'amministrazione pubblica capo-gruppo

Per società controllate si intendono quelle nelle quali l'amministrazione pubblica capo-gruppo (§ 2 del Principio; art. 22, Decreto Sperimentazione):

- ▶ detiene, direttamente o indirettamente, anche in forza di patti parasociali, la maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; ovvero dispone di voti sufficienti a esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
- ▶ ha diritto di esercitare un'influenza dominante, in forza di un contratto o di una clausola statutaria ammessi dalla legge; tale esercizio sussiste senz'altro in presenza di contratti di servizio pubblico e di concessione il cui oggetto costituisca l'attività prevalente della società.





- Società partecipate dall'amministrazione pubblica capo-gruppo

Per società partecipate si intendono (§ 2 del Principio; art. 23, del Decreto Sperimentazione):

- ▶ le società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione dell'ente affidatario;
- ▶ eventualmente, sulla base dei risultati della sperimentazione, le società nelle quali la regione o l'ente locale dispone, direttamente o indirettamente, almeno del 20% (10% in caso di società quotata) dei voti esercitabili in assemblea.

Il Principio, quindi, nel definire gli organismi rilevanti ai fini dell'area di consolidamento, riprende la classificazione di cui agli artt. 21, 22, e 23 del Decreto Sperimentazione.

Alla luce di tale classificazione, il perimetro del "Gruppo amministrazione pubblica" viene ad essere definito in applicazione di una nozione di controllo (di diritto, di fatto o contrattuale), tendenzialmente indipendente dall'elemento della partecipazione, diretta o indiretta, al capitale dell'organismo controllato.

Il concetto di partecipazione, infatti, assume rilievo (tale da determinare l'automatica inclusione nell'area di consolidamento) solo con riferimento alle società affidatarie di servizi pubblici locali (ovvero, eventualmente a seguito dei risultati della sperimentazione, ove la partecipazione raggiunga determinate soglie percentuali).

Merita evidenziare, inoltre, come, alla luce della formulazione adottata dal Principio (che sostanzialmente coincide, si ripete, con quella fornita dal Decreto Sperimentazione), parrebbe che, mentre ai fini dell'inclusione di organismi societari nell'area di consolidamento sia sufficiente la sussistenza, in capo l'amministrazione, del *diritto* a esercitare un'influenza dominante nei loro confronti, ai fini dell'analoga inclusione di organismi non societari si pretende che tale influenza sia *effettivamente esercitata*.

Gli enti strumentali e le società controllate, rilevanti ai fini del "Gruppo amministrazione pubblica", vanno poi distinti nelle seguenti tipologie, definite in corrispondenza delle missioni del bilancio (artt. 21, co. 3, e 22, co. 3, Decreto Sperimentazione):

- a) diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
- b) istruzione e diritto allo studio;
- c) tutela e valorizzazione dei beni e attività culturali;
- d) politiche giovanili, sport e tempo libero;
- e) turismo;
- f) assetto del territorio ed edilizia abitativa;
- g) sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
- h) trasporti e diritto alla mobilità;
- i) soccorso civile;
- j) diritti sociali, politiche sociali e famiglia;





- k) tutela della salute;
- l) sviluppo economico e competitività;
- m) politiche per il lavoro e la formazione professionale;
- n) agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
- o) energia e diversificazione delle fonti energetiche;
- p) relazione con le altre autonomie territoriali;
- q) relazioni internazionali.

2.4. La procedura di consolidamento

Il Principio scandisce le attività preliminari al consolidamento dei bilanci degli organismi compresi nel “Gruppo amministrazione pubblica” (§ 3), che consistono nell’individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato (§ 3.1) e nelle comunicazioni ai componenti del Gruppo (§ 3.2); seguono le indicazioni relative all’elaborazione vera e propria del bilancio consolidato (§ 4), riferite all’attività di uniformazione dei bilanci consolidati (§ 4.2), di eliminazione delle operazioni infragruppo (§ 4.3), di identificazione delle quote di pertinenza di terzi (§ 4.4) e, infine, nell’attività di consolidamento (§ 4.5).

2.4.1. L’attività preliminare di individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato

L’amministrazione pubblica capo-gruppo chiamata a redigere il bilancio consolidato del “Gruppo amministrazione pubblica”, deve, preliminarmente, individuare l’area di consolidamento, ossia l’insieme di organismi ed enti da considerarsi nel processo contabile di redazione del bilancio, facendo applicazione dei criteri definatori stabiliti per identificare gli organismi strumentali, gli enti strumentali, le società controllate e le società partecipate.

Le amministrazioni pubbliche coinvolte nella sperimentazione devono quindi predisporre, nell’ambito dei documenti riguardanti la programmazione della gestione degli esercizi 2012 e 2013:

- 1) l’elenco degli enti, aziende e società che, secondo i principi stabiliti dal Principio stesso (al § 2) compongono il “Gruppo amministrazione pubblica”, ponendo in evidenza quelli che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese (ossia, sono a capo di un gruppo intermedio);
- 2) l’elenco degli enti, aziende e società che vengono compresi nel bilancio consolidato del “Gruppo amministrazione pubblica”.

I due elenchi tendenzialmente dovrebbero coincidere: il Principio infatti chiarisce (§ 3.1) che un organismo compreso nel primo elenco può non essere menzionato nel secondo solo nei casi in cui:

- ▶ il relativo bilancio sia irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del “Gruppo amministrazione pubblica”; e sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano un totale dell’attivo, un patrimonio netto e un totale dei ricavi caratteristici che, contemporaneamente, abbiano una incidenza





inferiore, rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della amministrazione capo-gruppo, al 10 per cento (se l'amministrazione capo-gruppo è un ente locale) ovvero al 5 per cento (se l'amministrazione capo-gruppo è una regione o una provincia autonoma);

- ▶ sia impossibile reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate (si tratta di ipotesi remote, riferite a eventi di natura straordinaria, quali terremoti, alluvioni e altre calamità naturali);
- ▶ si tratti di enti in contabilità finanziaria che non partecipano alla sperimentazione, a meno che non abbiano già adottato una contabilità economico-patrimoniale analoga a quella prevista dal Decreto Sperimentazione per gli enti in contabilità finanziaria.

Entrambi gli elenchi devono essere aggiornati al termine di ogni esercizio, a seguito di eventi rilevanti eventualmente verificatisi nel corso della gestione; la versione definitiva degli elenchi deve poi essere inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato del "Gruppo amministrazione pubblica".

2.4.2. L'attività preliminare di circolazione delle informazioni infra-gruppo

Prima dell'inizio di ciascun esercizio di sperimentazione, ovvero non appena possibile, l'amministrazione pubblica capo-gruppo deve (§ 3.2 del Principio):

- ▶ comunicare ai componenti del Gruppo compresi nell'elenco 2 di cui al § 3.1. del Principio (ossia quelli destinati a essere compresi nel bilancio consolidato) che saranno compresi nel bilancio consolidato del successivo esercizio del "Gruppo amministrazione pubblica" facente capo all'amministrazione pubblica da cui proviene la comunicazione;
- ▶ trasmettere a ciascuno di tali componenti il predetto elenco, in modo che tutti siano in condizione di conoscere l'area di consolidamento; nel caso in cui, alla fine dell'esercizio di riferimento del consolidato, l'elenco degli enti compresi nel bilancio pluriennale risulti variato rispetto alla versione elaborata all'avvio dell'esercizio, tale elenco deve essere nuovamente trasmesso ai componenti del "Gruppo amministrazione pubblica";
- ▶ impartire le direttive propedeutiche alla predisposizione del bilancio consolidato e, quindi:

- 1) specificare le modalità e tempi nel rispetto dei quali ciascun componente del Gruppo deve provvedere a trasmettere alla amministrazione pubblica capo-gruppo il bilancio di esercizio, il rendiconto e l'eventuale bilancio consolidato, nonché le informazioni integrative necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa devono essere trasmessi alla amministrazione pubblica capo-gruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. I bilanci consolidati degli enti o organismi a capo di gruppi intermedi vanno trasmessi entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. Qualora alle scadenze previste i predetti bilanci non siano ancora stati approvati, dovrà essere trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione (ciò in quanto la tempestiva disponibilità delle relative informazioni nei termini stabiliti è condizione per assicurare – considerati i fisiologici tempi tecnici delle operazioni di consolidamento – il rispetto dei termini per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato;
- 2) fornire le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del "Gruppo amministrazione pubblica" devono trasmettere ai fini dell'ela-





borazione del bilancio consolidato (stato patrimoniale, conto economico, informazioni di dettaglio relative alle operazioni infra-gruppo, quali crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del Gruppo) e che devono poi essere segnalate nella nota integrativa al bilancio consolidato;

- 3) impartire le istruzioni necessarie ad avviare, in tempi ragionevolmente contenuti, un percorso di adeguamento dei bilanci dei componenti del Gruppo (ivi inclusi i bilanci consolidati relativi ai gruppi intermedi) ai criteri previsti dal Principio (in particolare, trasmettendo linee guida, appositamente predisposte, recanti i criteri di valutazione di bilancio, oltre che le modalità di consolidamento per i bilanci consolidati dei componenti a capo di un gruppo intermedio); sempreché tale adempimento non comporti un contrasto con la disciplina civilistica, per quanto riguarda gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale.

Correlativamente (§ 4.1 del Principio), i componenti del Gruppo, nel rispetto delle indicazioni ricevute dall'amministrazione capo-gruppo, devono trasmettere a quest'ultima:

- ▶ il bilancio di esercizio, se si tratta di componenti che adottano la contabilità economico-patrimoniale;
- ▶ il rendiconto dell'esercizio, se si tratta di componenti che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale;
- ▶ il bilancio consolidato, se si tratta di componenti a capo, a loro volta, di un gruppo di imprese o amministrazioni pubbliche.

2.4.3. L'attività funzionale a uniformare i bilanci da consolidare

La redazione del bilancio consolidato del "Gruppo amministrazione pubblica" presuppone che, a monte, i bilanci dei componenti del Gruppo siano tra essi uniformi, in modo da consentire l'aggregazione degli stati patrimoniali e conti economici relativi agli organismi inclusi nell'area di consolidamento, secondo voci omogenee (ossia identiche per denominazione e contenuto), destinate a confluire nelle voci corrispondenti del bilancio consolidato.

A tal proposito, il Principio (§ 3.2) chiarisce che, per gli enti in contabilità finanziaria inclusi nell'area di consolidamento, nel corso della sperimentazione, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del Decreto Sperimentazione.

Per i componenti del "Gruppo amministrazione pubblica" che adottano la contabilità civilistica, invece, l'uniformità deve essere perseguita attraverso un processo di armonizzazione, mediante l'esercizio dei poteri di indirizzo e controllo di cui normalmente dispone il soggetto a capo di un gruppo di imprese.

L'amministrazione capo-gruppo dovrà quindi invitare i componenti del Gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del Gruppo, salvo la partecipazione sia acquistata o posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno (nel qual caso, la partecipazione va contabilizzata in base al criterio del costo).

Qualora (§ 4.1) i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare, pur corretti, non siano uniformi tra loro, l'uniformità andrà ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento¹⁰.

¹⁰ Il Principio (§ 4.1), a titolo esemplificativo, ipotizza che possa sorgere la necessità di rettificare i bilanci per rendere omogenei gli accantonamenti ai fondi ammortamenti se effettuati con aliquote differenti per le medesime tipologie di beni o gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti.





All'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione potrà peraltro derogarsi allorché la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi, l'informativa supplementare al bilancio consolidato dovrà specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi del relativo utilizzo.

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

2.4.4. Eliminazione delle operazioni infra-gruppo

Il Principio (§ 4.2), passa poi a descrivere l'attività di elaborazione dei bilanci da consolidare.

La prima fase di tale attività consiste nell'elisione delle operazioni intervenute tra due o più soggetti appartenenti al Gruppo amministrazione pubblica.

Per definizione, infatti, il bilancio consolidato deve rappresentare le informazioni contabili (situazione patrimoniale-finanziaria e relative variazioni; risultato economico) sul complesso economico del "Gruppo amministrazione pubblica" – composto da una pluralità di soggetti – come se si trattasse di un'unica entità, distinta dai singoli soggetti giuridici che la compongono.

Di conseguenza, le operazioni compiute dai singoli componenti del Gruppo da includere nel bilancio consolidato sono unicamente quelle poste in essere con soggetti estranei al Gruppo.

A tale risultato si perviene eliminando, in sede di consolidamento, le operazioni e i saldi reciproci, in quanto mero trasferimento di risorse all'interno del Gruppo (diversamente, i saldi consolidati risulterebbero alterati, perché indebitamente accresciuti per effetto della mancata eliminazione delle partite in questione).

Sotto tale profilo, quindi, si coglie l'importanza che, ai fini dell'identificazione delle operazioni infra-gruppo, assumono le informazioni che le componenti del Gruppo devono trasmettere alla amministrazione pubblica capo-gruppo nell'ambito dell'attività preliminare di comunicazione delle informazioni infra-gruppo (di cui al § 3.2 del Principio), soprattutto attraverso la trasmissione del bilancio.

La corretta procedura di eliminazione ed elisione dei dati contabili relativi alle operazioni infra-gruppo, presuppone inoltre l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze.

Il Principio, al riguardo, avverte che particolare attenzione deve essere dedicata alle cd. partite "in transit", posto che ove un componente dell'area da consolidare ne abbia omissa la registrazione, si verrebbe a determinare il rischio di saldi non omogenei.

La redazione del bilancio consolidato richiede, poi, ulteriori interventi di rettifica dei bilanci dei componenti del Gruppo, in relazione a saldi, operazioni, proventi e oneri concernenti operazioni interne al "Gruppo amministrazione pubblica".

Occorre, infatti, eliminare, tra l'altro:

- ▶ il valore contabile delle partecipazioni dell'amministrazione capo-gruppo in ciascuna componente del Gruppo e la corrispondente frazione del patrimonio netto di ciascuna componente del Gruppo;
- ▶ i valori delle partecipazioni tra componenti del Gruppo e le corrispondenti frazioni del patrimonio netto;
- ▶ gli utili e le perdite derivanti da operazioni infra-gruppo comprese nel valore contabile di attività.





L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa a operazioni infra-gruppo di importo irrilevante; e l'irrilevanza degli elementi patrimoniali ed economici è parametrata all'ammontare complessivo, rispettivamente degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

Resta fermo, in ogni caso, l'obbligo di indicare in nota integrativa il motivo per cui l'importo dell'operazione infra-gruppo è considerato irrilevante.

Generalmente, le rettifiche non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto, in quanto consistono nell'eliminazione, per lo stesso importo, di poste attive e passive del patrimonio o di singoli componenti del conto economico (si pensi a crediti e debiti, di funzionamento o commerciali o, ancora, di finanziamento nello stato patrimoniale; ovvero a oneri e proventi per trasferimenti; o a contributi o a costi e ricavi per acquisti e vendite).

Gli interventi di rettifica che riguardano utili e perdite infra-gruppo non ancora realizzati con terzi, all'opposto, incidono sul risultato economico e sul patrimonio netto consolidato. Si pensi alla vendita di un determinato bene da un componente del Gruppo ad un altro, a fronte della quale il primo abbia rilevato a bilancio una plusvalenza o una minusvalenza: in tal caso, è necessario – qualora il bene sia ancora all'interno del Gruppo – eliminare tale minusvalenza o plusvalenza, con conseguente diminuzione del risultato di esercizio della componente il cui bilancio sia stato interessato dall'intervento di rettifica, così come del Gruppo nel suo complesso.

Se l'intervento di rettifica riguarda operazioni tra capo-gruppo e componenti del Gruppo oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è soggetta a elisione (ad esempio, l'IVA pagata dall'amministrazione pubblica a componenti del Gruppo che possono detrarre l'imposta, non va eliminata e rientra tra i costi del conto economico consolidato).

2.4.5. Identificazione delle quote di pertinenza di terzi

Compite le operazioni di rettifica, il conto economico e lo stato patrimoniale di ciascuna monade o gruppo intermedio che compone il Gruppo amministrazione pubblica, deve identificare (isolando le rispetto alle quote di competenza della capo-gruppo) la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto (§ 4.3 del Principio).

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore della partecipazione del terzo alla data di acquisto, e nella corrispondente quota di variazione successiva del patrimonio netto.

Il Principio (§ 4.3) chiarisce che:

- ▶ in caso di emissione di azioni privilegiate cumulative da parte di una società del Gruppo, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capo-gruppo si determina tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche in difetto di una delibera di distribuzione;
- ▶ in caso di ente strumentale o di società controllata in cui le perdite riferibili a terzi eccedano la quota di patrimonio netto di pertinenza dell'ente o della controllata, l'eccedenza – e ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi – va imputata alla capo-gruppo, a meno che i terzi si siano giuridicamente vincolati a coprire la perdita.
- ▶ nel caso in cui, successivamente, la componente del Gruppo realizzi un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capo-gruppo sino alla concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, in precedenza assorbite dalla capo-gruppo.





2.4.6. Il consolidamento dei bilanci

Una volta elaborati (a seguito delle operazioni di rettifica e di identificazione delle quote di pertinenza di terzi), i bilanci della capo-gruppo e delle componenti del Gruppo vanno aggregati (§ 4.4 del Principio) voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili rettificati sommando tra loro i corrispondenti valori dello stato patrimoniale (attivo, passivo e patrimonio netto) e del conto economico (ricavi e proventi, costi e oneri):

- ▶ per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali e delle società controllate (cd. metodo integrale¹¹);
- ▶ per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate (cd. metodo proporzionale¹²).

Anche nel bilancio consolidato deve essere rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distinta dalla quota della capo-gruppo.

Il Principio (§ 1) avverte, peraltro, che il bilancio consolidato del "Gruppo amministrazione pubblica", in quanto elaborato con applicazione del metodo integrale e/o proporzionale, rappresenta correttamente la consistenza patrimoniale e finanziaria del Gruppo, ma non può, nel contempo, rilevare altrettanto correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni.

Si pensi, ad esempio, ad una società partecipata per il 50% dall'amministrazione pubblica a capo del "Gruppo amministrazione pubblica" e, per il restante 50%, da altra amministrazione pubblica: il consolidamento potrà avvenire, con metodo proporzionale, rappresentando nel bilancio consolidato il 50% dei valori contabili della partecipata.

Se, tuttavia, tale partecipata svolge, a favore di entrambe le amministrazioni pubbliche socie (in ipotesi, comunali) un servizio pubblico (ad esempio, il servizio idrico integrato), tale esternalizzazione non potrà essere correttamente rappresentata mediante il consolidamento proporzionale del 50%, posto che il servizio (normalmente) viene fatturato a ciascuna amministrazione comunale non in proporzione alla misura della partecipazione, bensì in rapporto al numero di abitanti.

Sarebbe allora necessario predisporre (avverte sempre il Principio, al § 1) un altro bilancio consolidato che, nel rappresentare le esternalizzazioni, tenga conto dell'incidenza dei ricavi imputabili alla amministrazione capo-gruppo rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del Gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

Senonché, simile prescrizione, in una fase di piena sperimentazione, rischia di risultare a dir poco eccessiva (oltre che di difficile attuazione).

La criticità potrebbe quindi essere superata, ferma la predisposizione di un solo bilancio (con il metodo integrale e/o proporzionale), inserendo nella nota integrativa tutte le informazioni idonee a fornire una rappresentazione veritiera e corretta delle eventuali esternalizzazioni (tanto più che è il

¹¹ Il metodo integrale di consolidamento prevede che gli elementi patrimoniali ed economici dei bilanci della amministrazione pubblica capo-gruppo e degli organismi inclusi nell'area di consolidamento siano sommati tra loro; il che comporta l'assunzione di tutte le attività, passività, costi e ricavi delle imprese consolidate al fine di mostrare la complessiva struttura del Gruppo come unica entità.

Le quote di partecipazione di pertinenza di terzi vengono evidenziate nel patrimonio netto in una voce a parte, denominata "capitale e riserve di terzi". Analogamente gli utili di spettanza di terzi sono rappresentati in una voce separata dall'utile di Gruppo e con la specifica denominazione di "Utili di spettanza di terzi". I valori devono essere depurati delle operazioni infragruppo. La differenza fra il valore contabile delle partecipazioni risultante dal bilancio d'esercizio della amministrazione pubblica e la corrispondente frazione di patrimonio netto degli organismi inclusi nell'area di consolidamento è imputata al patrimonio netto di competenza del Gruppo.

¹² Il metodo proporzionale consiste nel consolidare gli elementi patrimoniali ed economici in modo proporzionale alla quota di partecipazione. Ciò implica che: - le attività e le passività, i componenti positivi e negativi della società partecipata sono riportati pro-quota nel bilancio di Gruppo; - i valori derivanti da rapporti infragruppo sono eliminati in proporzione alla percentuale partecipativa detenuta; - la partecipazione viene elisa in contropartita della corrispondente frazione di patrimonio netto.

L'IPSAS 8 stabilisce che il metodo proporzionale di consolidamento consiste nel sommare tra loro gli elementi patrimoniali ed economici dei bilanci degli enti inclusi nell'area di consolidamento e dell'amministrazione pubblica, previa eliminazione delle operazioni infragruppo. Il bilancio consolidato deve quindi rilevare solo attività, passività, costi, ricavi attribuibili all'amministrazione pubblica, che ne è il controllante in relazione alle sue quote di possesso.





Principio stesso, laddove specifica – al § 5 – il contenuto della nota integrativa, a richiedere sia ivi indicato, per ciascun componente del Gruppo, “*al fine di valutare l’effetto delle esternalizzazioni*”, l’incidenza dei ricavi imputabili alla capo-gruppo rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate).

2.5. La nota integrativa al bilancio consolidato

La relazione sulla gestione da allegarsi al bilancio consolidato del “Gruppo amministrazione pubblica”, comprende la nota integrativa, la quale deve indicare (§ 5):

- ▶ i criteri di valutazione applicati;
- ▶ le ragioni delle variazioni più significative delle voci dell’attivo e del passivo rispetto all’esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- ▶ l’ammontare, per ciascuna voce, di: (i) crediti e debiti con durata residua superiore a cinque anni, (ii) debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nell’area di consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- ▶ la composizione delle voci “ratei e risconti” e “altri accantonamenti” dello stato patrimoniale, se di ammontare significativo;
- ▶ la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- ▶ la composizione delle voci “proventi straordinari” e “oneri straordinari”, se di ammontare significativo;
- ▶ cumulativamente per ciascuna categoria, l’ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci della capo-gruppo anche per lo svolgimento di tali funzioni in altre imprese comprese nell’area di consolidamento;
- ▶ per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati, il *fair value* e le informazioni sulla rispettiva entità e natura;
- ▶ l’elenco degli organismi che compongono il “Gruppo amministrazione pubblica” con indicazione, per ciascun componente:
 - (i) di denominazione, sede e capitale, specificando se si tratta di soggetto a capo di gruppo intermedio;
 - (ii) delle partecipazioni in esso possedute, direttamente o indirettamente, dalla amministrazione capo-gruppo e da ciascuno degli altri componenti del Gruppo;
 - (iii) ove diversa, della percentuale dei voti complessivamente spettanti nell’assemblea ordinaria;
 - (iv) della ragione per cui è stato incluso nel consolidato¹³;

¹³ Il Principio richiede che tali ragioni vengano indicate in nota integrativa “se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1”; considerata l’oscurità del rinvio – posto che il Principio è ripartito in paragrafi, senza alcuna articolazione in commi; e che nessuno degli incisi contrassegnati con una lettera b) o una lettera c) pare coordinarsi con la disposizione in commento – appare consigliabile che nella nota integrativa si specifichino sempre e comunque le ragioni per cui ciascun organismo è stato incluso nel consolidato.





- ▶ la ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di determinati enti strumentali, società controllate o partecipate dalla amministrazione pubblica a capo del "Gruppo amministrazione pubblica";
- ▶ le informazioni che rendono significativo il confronto con lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio precedente, qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento (ad esclusione del primo esercizio di sperimentazione);
- ▶ l'elenco dei componenti il "Gruppo amministrazione pubblica" compresi nel bilancio consolidato, con indicazione, per ciascuno:
 - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio, e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla capo-gruppo rispetto al totale dei ricavi propri, compresi delle entrate esternalizzate;
 - b) delle spese del personale utilizzato, a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - c) delle perdite che l'amministrazione pubblica capo-gruppo ha ripianato mediante conferimenti o altre operazioni finanziarie, nel corso degli ultimi tre anni.

3. PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI: IPSAS 6, 7, 8¹⁴

3.1. Principi Contabili Internazionali sul consolidato

Nel caso che ci occupa i Principi Contabili Internazionali a cui fare riferimento sono:

- ▶ IPSAS 6: Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate;
- ▶ IPSAS 7: Contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate;
- ▶ IPSAS 8: Informazioni contabili relative alle partecipazioni in *joint venture*,

la cui applicazione consente la semplificazione del processo di consolidamento ed una maggiore uniformità dei criteri contabili, rendendo così maggiormente comparabili le informazioni.

Tabella 1 - Area e metodi di consolidamento secondo i principi IPSAS			
PRINCIPI	IPSAS 6 Bilancio consolidato e contabilizzazione delle partecipazioni in società controllate	IPSAS 7 Contabilizzazione delle partecipazioni in società collegate	IPSAS 8 Informazioni contabili relative alle partecipazioni in <i>joint venture</i>
AREA	Aziende controllate: condizioni di potere e beneficio	Aziende collegate: condizioni di influenza notevole	Joint venture: controllo congiunto
METODI	Integrale	Patrimonio netto	Proporzionale

¹⁴ Di Silvana Secinaro.



3.2. Il Gruppo Pubblico locale: il concetto di controllo

Nei confronti delle società che gestiscono servizi pubblici, l'ente locale svolge infatti tre ruoli fondamentali: quello di azionista, quello di titolare dei servizi e quello istituzionale di pubblica amministrazione.

Nel suo ruolo di azionista, l'ente locale deve contribuire all'andamento dell'azienda attraverso la promozione di decisioni e di azioni finalizzata, da un lato, a coniugare l'efficienza produttiva con le attese degli *stakeholders* e, dall'altro, a creare sinergie tra le diverse società partecipate; deve rispondere alle aspettative del mercato e, nel contempo, deve rispettare i vincoli esterni.

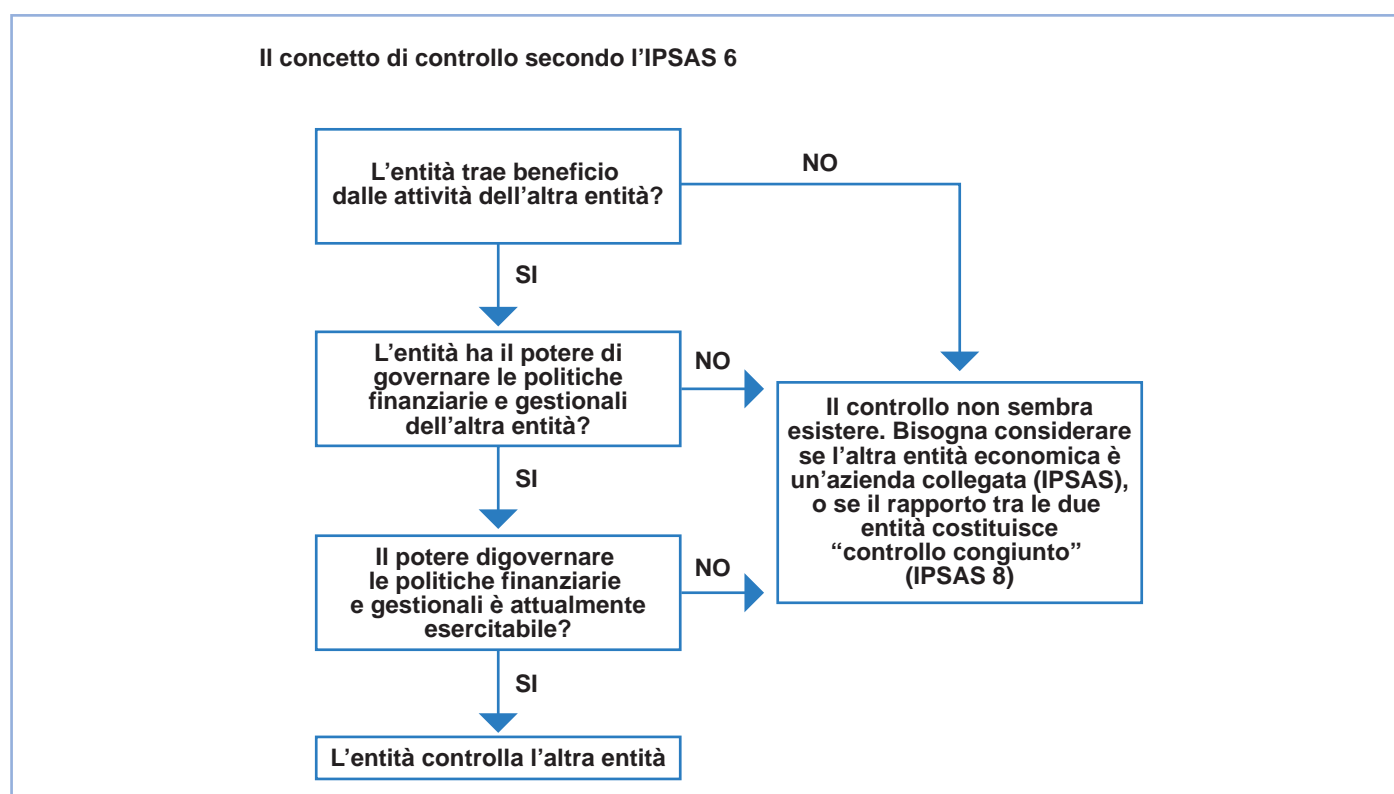
Nel suo ruolo di titolare dei servizi, invece, l'ente locale deve controllare la qualità e l'efficienza degli stessi, verificare la conformità dell'attività del Gestore alle strategie definite dall'ente stesso.

Nel suo ruolo di Pubblica Amministrazione, infine, permane, per esso, la responsabilità nei confronti della collettività.

Per la determinazione del perimetro entro cui racchiudere l'area di consolidamento, occorre verificare:

- 1) l'esistenza di un controllo unitario sulle società del gruppo;
- 2) la presenza di un sufficiente grado di omogeneità tra le attività dalle stesse svolte;
- 3) l'assenza di situazioni, per una o più di esse, che possano inficiare la capacità informativa del bilancio consolidato.

Mentre la sussistenza del primo requisito può considerarsi condizione necessaria affinché si possa parlare di "gruppo aziendale" e, conseguentemente, anche di "area di consolidamento", la verifica dell'esistenza delle qualità di cui ai punti sub 2) e 3) è indispensabile per una corretta definizione proprio di tale area.





Nell'ambito del gruppo pubblico locale la nozione di controllo ex art. 2359, c.c.¹⁵, non è sufficiente: limita la considerazione delle unità da consolidare alle sole società di capitali partecipate dall'ente locale. Infatti, in tal modo, resterebbero esclusi organismi tipici del mondo municipale, quali le aziende speciali e le varie fondazioni.

La nozione di controllo va, dunque, ampliata individuandola sulla base dell'esistenza, per l'apunto, di un controllo da parte dell'ente locale, indipendentemente dagli aspetti giuridico-formali riguardanti le organizzazioni che gestiscono risorse, producono servizi e svolgono attività per conto dell'ente locale medesimo. In altri termini, il controllo riguarda gli aspetti più importanti dell'organizzazione e la gestione delle sue risorse, ossia il potere di definire le strategie operative e finanziarie di un altro organismo e, quindi, il potere di supervisionare e monitorare i più importanti processi decisionali.

3.3. Le controllate

Il principio contabile internazionale IPSAS 6 impone l'obbligo di redigere il bilancio consolidato a tutte le entità del settore pubblico che esercitano un potere di controllo su altre entità economiche. Il concetto di controllo, a sua volta, viene definito come il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell'entità controllata in modo da ottenerne i benefici relativi.

In sostanza, è possibile affermare l'esistenza del "controllo" nel caso in cui si verifichi almeno una condizione di potere e una condizione di beneficio.

Le condizioni di potere si verificano nelle ipotesi in cui:

- ▶ l'ente controlla, direttamente o indirettamente (mediante un'altra azienda), la proprietà della maggioranza dei voti nell'assemblea dell'azienda;
- ▶ l'ente ha il potere, mediante finanziamento o grazie alla legislazione vigente, di nominare o rimuovere la maggioranza dei membri dell'organo di governo dell'azienda;
- ▶ l'ente ha il potere di influenzare la maggioranza dei voti nell'assemblea dell'azienda;
- ▶ l'ente ha la maggioranza dei voti nel Consiglio di amministrazione (o altro organo di governo equivalente).

Le condizioni di beneficio si verificano nelle ipotesi in cui:

- ▶ l'ente ha il potere di sciogliere l'azienda e ottenere livelli significativi di benefici economici o ha la responsabilità per obbligazioni rilevanti (ad esempio, si verificano queste condizioni quando l'ente si è assunto la responsabilità di far fronte ai debiti residui dell'azienda);
- ▶ l'ente ha il potere di ottenere distribuzioni di attività, e/o può essere il soggetto responsabile delle obbligazioni assunte dall'azienda.

¹⁵ Sono considerate imprese controllate, e quindi incluse nell'area di consolidamento:

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria.





Condizioni per la definizione dei rapporti tra capogruppo e partecipate

Condizioni di potere
Possesso, diretto o indiretto, della maggioranza di voti in assemblea generale Potere di nomina o rimozione maggioranza membri dell'organo direttivo Potere di esercitare la maggioranza dei voti in assemblea, o di influenzarne l'esercizio Potere di esprimere la maggior parte dei voti nel CdA Diritto di veto sull'attività e sul <i>budget</i> Diritto di contrastare, oltrepassare o modificare le decisioni dell'organo direzionale Capacità di approvare assunzioni, assegnazione o rimozione del personale di responsabilità Detenzione della <i>Golden Share</i> Il mandato è stabilito e limitato dalla legislazione
Condizioni di beneficio
Potere di liquidare e ottenere un buon livello di benefici economici o sostenere obbligazioni residue Possesso di partecipazioni dirette o indirette nel patrimonio netto, con diritto di accesso a questo Destinatario del risultato economico positivo ed è esposto a rischio di perdita potenziale Possibilità di direzione dell'azienda per cooperare per il raggiungimento di obiettivi propri
Condizioni di influenza notevole
Rappresentanza nel CdA, o nell'equivalente organo di direzione Partecipazione alla definizione delle politiche aziendali Verificarsi di rilevanti operazioni tra partecipante e partecipata Interscambio di personale dirigente Rilevanza di informazioni tecniche essenziali

Le collegate

L'IPSAS 7 definisce "collegata un'impresa nella quale la partecipante ha un'influenza notevole e che non è né controllata né una joint venture per la partecipante". Ed ancora, per influenza notevole intende "il potere di partecipare dalla determinazione delle scelte amministrative e gestionali della partecipata senza averne il controllo".

L'influenza notevole può essere dimostrata quando:

- ▶ la partecipazione è pari o superiore al 20% dei diritti di voto esercitabili in assemblea della partecipata;
- ▶ la partecipante ha la rappresentanza nel consiglio di amministrazione o nell'organo equivalente della collegata;
- ▶ si verificano rilevanti operazioni tra la partecipante e la partecipata, compreso l'interscambio di personale dirigente o la fornitura di informazioni tecniche essenziali.

3.4. Le partecipazioni in *joint venture*

L'IPSAS 8 definisce la *joint venture* come l'accordo contrattuale con il quale due o più parti intraprendono un'attività economica sottoposta a controllo congiunto¹⁶. Un elemento tipico dell'accordo è che nessun partecipante deve avere la possibilità di controllare unilateralmente la gestione. La *joint venture*, comunque, può prevedere un partecipante al controllo come gestore della stessa, che esegue le politiche concordate dai partecipanti.

¹⁶ Il controllo congiunto è definito dall'IPSAS 8 come la condivisione stabilita contrattualmente del controllo su una attività economica.





L'IPSAS 8 individua tre tipi di *joint venture*: la gestione a controllo congiunto, dove ciascun partecipante utilizza beni e altre risorse di sua proprietà e sostiene in proprio i costi e le passività. La contabilizzazione di questo tipo di accordo non comporterà rettifiche di consolidamento, in quanto rimangono nel bilancio di ciascun partecipante, e di conseguenza nel proprio consolidato, le attività e le passività derivanti dall'accordo.

Il secondo tipo di *joint venture* è quella con beni a controllo congiunto: si pensi, a esempio, ad un accordo tra l'autorità locale e un'azienda privata per la costruzione di una strada, che avvantaggi la collettività e l'azienda privata. In questo caso, l'accordo specificherà i costi e i proventi a carico di ciascun partecipante. Anche in questo caso, la contabilizzazione di questo tipo di accordo non comporterà rettifiche di consolidamento, in quanto rimangono nel bilancio di ciascun partecipante, e di conseguenza nel proprio consolidato, le attività e le passività, gli oneri e i proventi derivanti dall'accordo.

Infine, la *joint venture* con entità economiche a controllo congiunto: in questo caso si è in presenza di entità economica appositamente costituita, la quale sostiene costi e realizza proventi, ha attività e passività; ciascun partecipante ha diritto a una parte dei risultati dell'entità economica, che redige un proprio bilancio. In questo caso, il bilancio dell'entità economica deve essere inserito nel bilancio consolidato.

3.5. Il trattamento delle altre partecipazioni

Le altre partecipazioni, che non rientrano in alcuna delle categorie precedentemente esaminate (controllo, collegamento o controllo congiunto), non sono fatte oggetto di alcuna procedura di consolidamento.

Esse vengono trattate in maniera non diversa da altre attività; di conseguenza, il criterio di valutazione preferibile per l'iscrizione delle stesse, sia nel bilancio della capogruppo che in quello consolidato, consiste nella loro valorizzazione al costo di acquisizione, eventualmente rettificato in dipendenza dell'attuazione di operazioni quali aumenti o riduzioni del capitale o del verificarsi di perdite consistenti e durature.

3.6. L'area di consolidamento

Nei confronti delle società che gestiscono servizi pubblici, l'ente locale svolge infatti tre ruoli fondamentali: quello di azionista, quello di titolare dei servizi e quello istituzionale di pubblica amministrazione.

L'area di consolidamento consiste nell'insieme di aziende la cui attività è oggetto di informazione di gruppo. I criteri utilizzati per determinare l'area di consolidamento si rifanno a quelli contemplati dagli *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 6, 7 e 8. Tali principi contabili internazionali del settore pubblico permettono di includere nell'area e qualificare le aziende come controllate, collegate o partecipazione a controllo congiunto. Presupposto fondamentale per l'individuazione dell'area di consolidamento è che i rapporti tra l'Ente e le aziende non si basano sulla sola dipendenza finanziaria. *“L'area di consolidamento deve comprendere tutte le controllate, estere e nazionali, escluse quelle soggette al controllo temporaneo – ossia acquistate e possedute esclusivamente in vista della successiva dismissione – e quelle operanti in presenza di gravi e durature restrizioni che pregiudicano significativamente la loro capacità di trasferire fondi alla controllante”*¹⁷.

¹⁷ Carmela De Stasio e Roberto Silva in *Ipsas*, ed. Simone, Napoli 2005.





Tali rapporti, infatti possono scaturire anche da legami di tipo contrattuale che attribuiscono al Comune una funzione di guida e di controllo verso le aziende in virtù della titolarità del servizio pubblico che rimane nelle mani dell'Ente stesso.

Secondo l'IPSAS 6 un'azienda si dice controllata quando l'ente pubblico ha il potere di determinarne le scelte amministrative e finanziarie così da beneficiare dei risultati, in termini finanziari e di obiettivi, della loro attività. In virtù di questa definizione gli IPSAS hanno individuato delle condizioni di potere e di beneficio la cui esistenza congiunta di almeno una delle due tipologie, permette di determinare l'esistenza del controllo.

Per qualificare un'azienda come collegata l'IPSAS 7 utilizza il criterio dell'influenza notevole. Quest'ultima si ha quando il Comune ha il potere di partecipare alla definizione delle scelte amministrative e gestionali della partecipata (senza averne il controllo) e beneficia dell'attività dell'azienda considerata, in termini finanziari e di obiettivi. Anche in questo caso per individuare con facilità l'esistenza di influenza notevole, qualora si sia già esclusa la presenza di controllo, gli IPSAS hanno previsto un serie di condizioni di influenza notevole. Il soddisfacimento di almeno una di tali condizioni, congiuntamente all'esistenza di almeno una di quelle di beneficio, determina la qualificazione di un'azienda come collegata.

L'altra tipologia di azienda, prevista dall'IPSAS 8, consiste in una partecipazione a controllo congiunto (o *joint venture*), vale a dire un accordo vincolante mediante il quale due o più parti intraprendono un'attività economica sottoposta a controllo congiunto.

3.7. Metodi di consolidamento per le controllate

Il metodo di consolidamento determina le modalità con cui gli elementi economici e patrimoniali di ogni singola azienda vengono integrati per redigere il bilancio consolidato.

Gli IPSAS prevedono, conformandosi ai principi internazionali del settore privato, tre metodi di consolidamento: integrale, proporzionale e del patrimonio netto, rispettivamente per il consolidamento di aziende controllate, *joint venture* e collegate.

3.8. Metodo integrale

L'IPSAS 6 prevede che gli elementi patrimoniali ed economici dei bilanci delle aziende incluse nell'area e del Comune siano sommati tra di loro eliminando opportunamente le operazioni infragruppo. Le quote di partecipazione di pertinenza di terzi, inoltre, vengono evidenziate nel Patrimonio Netto in una voce a se denominata "capitale e riserve di terzi". Analogamente gli utili di spettanza di terzi sono rappresentati in una voce separata dall'utile di gruppo e con la specifica denominazione di "Utili di spettanza di terzi". Il consolidamento delle partecipazioni relative ad imprese controllate incluse nell'area di consolidamento deve essere attuato, per espressa previsione del legislatore nell'art. 31, D.Lgs. 127/1991, così come per indicazione di "trattamento contabile di riferimento" da parte dei principi contabili dello IASB, secondo il metodo dell'integrazione globale: ciò significa che, nella redazione del bilancio di gruppo, devono essere ripresi integralmente gli elementi dell'attivo e del passivo, nonché i proventi e gli oneri delle citate imprese. Tuttavia, non ogni posta presente nei bilanci delle singole società trova collocazione nel consolidato, considerato che, oltre alle elisioni degli effetti "contabili" delle operazioni infragruppo, occorre procedere alla eliminazione delle partecipazioni nelle imprese incluse nel bilancio di gruppo in contropartita delle corrispondenti frazioni di patrimonio netto, sulla base dei valori contabili riferiti alla data in cui l'impresa è per la prima volta inclusa nel consolidamento.





L'IPSAS 6 al paragrafo 42 precisa che i saldi e le operazioni infragruppo, comprese le vendite, gli oneri e i dividendi, devono essere integralmente eliminati così come i proventi non realizzati derivanti da operazioni infragruppo inseriti nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni.

Esempio:

Il gruppo locale è costituito dall'ente locale e da una società per azioni (società controllata): l'ente locale ha sottoscritto il 90% del capitale iniziale pari a € 5.000,00. Da ciò emerge:

Conto del patrimonio dell'ente locale (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Partecipazioni	4.500	Patrimonio Netto	20.000
Altre attività	61.500	Debiti	46.000
Totale Attivo	66.000	Totale Passivo	66.000

Stato patrimoniale della società controllata B (90%) (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Attività	20.000	Capitale	5.000
		Riserve	2.000
		Risultato economico	5.000
		Patrimonio netto	12.000
		Debiti	8.000
Totale Attivo	20.000	Totale Passivo	20.000

Stato patrimoniale consolidato (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Attività	81.500	Patrimonio Netto (A)	20.000
		Riserve consolidate	1.800
		Risultato consolidato	4.500
		Patr. netto cons.	26.300
		Quota di terzi	1.200
		Debiti	54.000
Totale Attivo	81.500	Totale Passivo	81.050



Conto economico Ente locale
(al 31.12.n)

Costi		Ricavi	
Costi	15.000	Ricavi	15.000

Conto economico società controllata B
(al 31.12.n)

Costi		Ricavi	
Costi	12.000	Ricavi	17.000
Utile	5.000		

Conto economico consolidato
(al 31.12.n)

Ricavi		32.000
Costi		(27.000)
Risultato globale		5.000
Quota di terzi		(500)
Risultato consolidato		4.500

3.9. Metodo del patrimonio netto

L'IPSAS 6 prevede che le partecipazioni in controllate, che siano incluse nel bilancio consolidato debbano essere rilevate nel bilancio proprio della capogruppo utilizzando la valutazione secondo il metodo del patrimonio netto. Esso, disciplinato dall'IPSAS 7, prevede che il consolidamento avvenga iscrivendo il valore della partecipazione nella controllata al Patrimonio Netto. Le partecipazioni significative vanno riportate nel bilancio di gruppo, ma anche dello IAS 28, attraverso il procedimento di consolidamento sintetico, consistente nell'iscrivere la partecipazione ad un valore pari alla corrispondente frazione di patrimonio netto.

Ne consegue che l'adozione di tale metodo produce quantitativamente, in maniera sintetica, gli effetti del consolidamento proporzionale, con la differenza della non sostituzione pro-quota delle poste attive e passive della partecipata al valore della partecipazione.

Nella determinazione del valore della frazione di capitale netto posseduta vanno considerati alcuni elementi; in particolare, deve farsi riferimento ai principi di redazione del bilancio consolidato. Vengono, infatti, richiamate le regole di consolidamento, contenute all'art. 31, D.Lgs. 127/1991, anche se le eliminazioni possono essere omesse quando le operazioni siano state concluse alle normali condizioni di mercato e l'elisione possa comportare costi sproporzionati, considerate le obiettive difficoltà di individuazione dei profitti e delle perdite "interne"; in questo caso occorre, comunque, darne segnalazione nella nota integrativa.

Il valore della frazione del capitale in tal modo determinata va, poi, depurata dei dividendi di cui sia nota l'entità ed ulteriormente ridotta, qualora tale valore non risponda ai principi generali della



prudenza o della competenza e non consenta di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione dell'impresa.

In sostanza, devono essere eliminati, in proporzione alle partecipazioni, gli utili o le perdite derivanti da operazioni infragruppo, se non definitivamente realizzazioni.

Esempio:

Il gruppo locale è costituito dall'ente locale e da una società per azioni (società collegata): l'ente locale ha sottoscritto il 30% del capitale iniziale pari a € 5.000,00. Da ciò emerge:

Conto del patrimonio dell'ente locale (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Partecipazioni	1.500	Patrimonio Netto	20.000
Altre attività	61.500	Debiti	43.000
Totale Attivo	63.000	Totale Passivo	63.000

Stato patrimoniale della società collegata (30%) (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Attività	25.000	Capitale	5.000
		Riserve	2.000
		Risultato economico	5.000
		Patrimonio netto	12.000
		Debiti	13.000
Totale Attivo	25.000	Totale Passivo	25.000

Stato patrimoniale consolidato (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Attività	69.000	Patrimonio Netto (A)	20.000
		Riserve consolidate	600
		Risultato consolidato	1.500
		Patr. netto cons.	22.100
		Debiti	46.900
Totale Attivo	69.000	Totale Passivo	69.000

Conto economico Ente locale (al 31.12.n)

Costi		Ricavi	
Costi	15.000	Ricavi	15.000





Conto economico società collegata
(al 31.12.n)

Costi		Ricavi	
Costi	12.000	Ricavi	17.000
Utile	5.000		

Conto economico consolidato
(al 31.12.n)

Ricavi	20.100
Costi	(18.600)
Risultato consolidato	1.500

3.10. Metodo proporzionale

L'IPSAS 8 prevede il trattamento contabile per la rilevazione della joint venture nel bilancio consolidato dei partecipanti. In questo caso, il principio internazionale incoraggia l'uso del metodo proporzionale per la sua maggiore analiticità informativa.

Il consolidamento proporzionale prevede che gli elementi patrimoniali ed economici dell'entità economica a controllo congiunto siano consolidati nel bilancio dei partecipanti in modo proporzionale alla quota di partecipazione. È possibile sommare ogni singola voce dello stato patrimoniale e del conto economico consolidati della partecipante con le quote, di sua spettanza, delle rispettive voci dello stato patrimoniale e del conto economico dell'entità sottoposta a controllo congiunto. Oppure il partecipante può esporre distintamente la sua quota di partecipazione negli elementi patrimoniali ed economici dell'entità economia sottoposta al controllo congiunto rispetto alle corrispondenti voci del bilancio consolidato.

Questo tipo di consolidamento presenta le seguenti implicazioni:

- ▶ le attività e le passività, così come i componenti positivi e negativi di reddito, della partecipata sono riportati pro-quota nel bilancio di gruppo sulla base della interessenza posseduta;
- ▶ i valori derivanti da rapporti infragruppo sono, a loro volta, eliminati in proporzione alla percentuale partecipativa detenuta;
- ▶ la partecipazione viene elisa in contropartita della corrispondente frazione di patrimonio netto;
- ▶ non sono rappresentate le quote di patrimonio di pertinenza di terzi.

Quello del consolidamento proporzionale è, peraltro, anche il metodo indicato come "trattamento contabile di riferimento" dallo IAS 31 per le partecipazioni in "joint ventures".





Esempio

Il gruppo locale è costituito dall'ente locale e da una società per azioni (società collegata): l'ente locale partecipa al 30% di una *joint venture* a controllo congiunto. Da ciò emerge:

Conto del patrimonio dell'ente locale (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Partecipazioni	1.500	Patrimonio Netto	20.000
Altre attività	61.500	Debiti	43.000
Totale Attivo	63.000	Totale Passivo	63.000

Stato patrimoniale della joint venture¹⁸ (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Attività	25.000	Capitale	5.000
		Riserve	2.000
		Risultato economico	5.000
		Patrimonio netto	12.000
		Debiti	13.000
Totale Attivo	25.000	Totale Passivo	25.000

Stato patrimoniale consolidato (valori correnti al 31.12.n)

Attivo		Passivo	
Attività (61.500+25.000*30%)	69.000	PN (A)	20.000
		Riserve (2.000*30%)	600
		Ris consolidato (5.000*30%)	1.500
		PN	22.100
		Debiti [43.000+(13.000*30%)]	46.900
Totale Attivo	69.000	Totale Passivo	69.000

Conto economico Ente locale (al 31.12.n)

Costi		Ricavi	
Costi	15.000	Ricavi	15.000

¹⁸ La partecipazione dell'ente locale alla joint venture è del 30%.





Conto economico *joint venture*
(al 31.12.n)

Costi		Ricavi	
Costi	12.000	Ricavi	17.000
Utile	5.000		

Conto economico consolidato
(al 31.12.n)

Ricavi [15.000+(17.000*30)]		20.100
Costi [15.000+(12.000*30%)]		(18.600)
Risultato consolidato	1.500	

3.11. Il bilancio consolidato: la struttura

Il bilancio consolidato rappresenta il gruppo come unica entità nei rapporti con soggetti esterni ad esso, per fornire una rappresentazione veritiera e corretta della sua situazione patrimoniale, finanziaria ed economica. L'attuale normativa non prevede per l'ente locale alcun obbligo di redazione del bilancio consolidato.

Uno degli elementi principali del bilancio consolidato del gruppo pubblico è l'omogeneità dei bilanci oggetto di consolidamento: in questo caso, emerge un elemento di complessità, in quanto il bilancio dell'ente locale persegue finalità di misurare i risultati della gestione sotto l'aspetto finanziario, economico e patrimoniale (la sua struttura si compone di conto del bilancio, conto economico e patrimoniale).

È necessario individuare la struttura di bilancio consolidato che meglio rappresenta il gruppo pubblico. Le alternative evidenziate sono quattro:

- utilizzo dello schema del Conto del Patrimonio e del Conto Economico previsti per il Comune;
- utilizzo dello schema di bilancio civilistico;
- utilizzo di una classificazione combinata, non solo per natura e tipologia, ma anche per settori di attività;
- utilizzo dello schema base del rendiconto dell'ente, integrato con le voci necessarie per rappresentare adeguatamente i valori presenti nei bilanci delle partecipate.

Uno schema possibile può essere il seguente:

CONTO DEL PATRIMONIO: ATTIVO
IMMOBILIZZAZIONI
ATTIVO CIRCOLARE
RATEI E RISCONTI ATTIVI
TOTALE ATTIVO





CONTO DEL PATRIMONIO: PASSIVO

PATRIMONIO NETTO

CONFERIMENTI

DEBITI

RATEI E RISCOINTI PASSIVI

TOTALE PASSIVO

CONTO ECONOMICO

PROVENTI DELLA GESTIONE

COSTI DELLA GESTIONE

PROVENTI E ONERI DA AZIENDE SPECIALI PARTECIP.

PROVENTI E ONERI FINANZIARI

PROVENTI E ONERI STRAORDINARI

RISULTATO CONSOLIDATO

3.12. Il bilancio consolidato: aspetti tecnico operativi

Una volta definita la struttura occorre garantire che il bilancio consolidato sia caratterizzato da uniformità:

- ▶ temporale (uguale esercizio di riferimento per ente locale e partecipate);
- ▶ formale (prevede che le strutture dei bilanci oggetto di consolidamento siano il più possibile omogenee).

A tal fine occorre eliminare gli effetti di tutte le operazioni intercorse tra unità del gruppo stesso che, se mantenute, gonfierebbero impropriamente i valori patrimoniali e reddituali contenuti in bilancio.

Queste operazioni si articolano, in sintesi, nei seguenti passaggi:

- 1) definizione dell'area di consolidamento: come abbiamo già trattato nei precedenti paragrafi, la nozione di gruppo non necessariamente coincide con il concetto di area di consolidamento. Se, infatti, il gruppo si concepisce come un insieme interconnesso (o sistema) di imprese, composto da controllante e controllate, l'area di consolidamento è un insieme minore o, al più, uguale a questo, atteso che comprende solo quei soggetti, appartenenti al gruppo aziendale, i cui bilanci devono essere sottoposti alla procedura di consolidamento; a tale area si perviene attraverso l'esclusione (obbligatoria o facoltativa) di alcune società del gruppo dall'integrazione. Si pone dunque il problema di elevato spessore, sia concettuale che operativo, consistente nella individuazione di quest'area, problema al quale sono state date, nelle legislazioni e nelle concezioni dottrinali di diversi paesi, soluzioni diverse, tese a privilegiare ora aspetti sostanziali, ora aspetti più meramente formali;
- 2) armonizzazione di tutti i bilanci da integrare per quanto concerne data di riferimento, schemi di stato patrimoniale e conto economico, criteri di valutazione e unità di conto con il bilancio (SP e CE) dell'ente locale: uno degli elementi principali per la redazione del bilancio consolidato è l'omogeneità dei bilanci oggetto di consolidamento. Nel caso del gruppo pubblico, si presenta un elemento di complessità in quanto il bilancio dell'ente locale è costruito secondo le norme del D.Lgs. 08/08/2000, n. 267 (TUEL), quello delle società partecipate secondo i criteri del Codice Civile. Nel dettaglio, la rendicontazione degli enti locali persegue la finalità di





misurare i risultati della gestione sotto il triplice aspetto finanziario, economico e patrimoniale (art. 227, TUEL). È, comunque, possibile convertire il bilancio dell'ente locale nello schema civilistico, in modo tale da uniformarlo a quello delle società partecipate;

- 3) criteri di individuazione ed eliminazione dei valori relativi ad operazioni interne al gruppo: tra le operazioni interne più comuni si annoverano, l'IVA infragruppo, dividendi, debiti/crediti, costi/ricavi;
- 4) consolidamento delle partecipazioni attraverso la sostituzione di queste poste, presenti nel bilancio dell'ente locale, con le attività e passività delle partecipate e l'inserimento dei valori relativi alle minoranze azionarie.





CAPITOLO 9

ADEGUAMENTO DEI BILANCI CONSUNTIVI DEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE

di Sivana Secinaro

1. BILANCIO DEGLI “ORGANISMI PARTECIPATI” (SOCIETÀ DI CAPITALI E ENTI): PROCESSO E TECNICHE CONTABILI PER LA PREDISPOSIZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO

1.1. Bilancio delle società di capitali e gli organismi partecipati

Il gruppo ente locale può avere partecipazioni dirette o indirette (tramite altre società partecipate), appartenenti a diversi settori di attività, e fondazioni, istituzioni ed associazioni, operanti in svariati settori del territorio. Ai fini della redazione del bilancio consolidato, il gruppo delle partecipate dell'ente locale deve essere suddiviso in tre sottogruppi:

- ▶ la capogruppo, l'ente locale;
- ▶ le società partecipate;
- ▶ le organizzazioni non profit (fondazioni, istituzioni, associazioni).

1.1.1. Bilancio società di capitali: processo e tecniche contabili per la predisposizione del bilancio consolidato

A loro volta, le società, per applicare il metodo di consolidamento a classi omogenee, devono essere ripartite fra i seguenti sottogruppi:

- ▶ società controllate intese come le società in cui l'ente locale dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria ovvero dispone del controllo congiunto;
- ▶ società collegate intese come società in cui l'ente locale esercita almeno un quinto dei voti nell'assemblea ordinaria;
- ▶ altre società intese come le società in cui l'ente locale esercita meno di un quinto dei voti nell'assemblea ordinaria. Con riferimento invece alle fondazioni, istituzioni e associazioni, l'obiettivo è stato quello di individuare, all'interno del vasto elenco di organismi partecipati dall'ente locale, una classe più ristretta composto dagli organismi più significativi per entità della partecipazione dell'ente locale al fondo di dotazione, per entità dei rapporti con il Comune, per dimensione dell'organismo medesimo.





I metodi di consolidamento applicabili sono rispettivamente:

- ▶ per le società controllate¹, il metodo integrale;
- ▶ per le società collegate², il Metodo Proporzionale.

Il metodo di consolidamento integrale si attua mediante la somma delle singole voci del conto economico e dello stato patrimoniale (escluso il patrimonio netto), ottenendo così un aggregato, dal quale vengono eliminate le partite *intercompany*, ossia i rapporti di costo – ricavo e debito – credito reciproci fra le società e il Comune e fra le società stesse. Successivamente, si procede alle elisioni di patrimonio netto, le quali consentono di eliminare il patrimonio della società consolidata in contropartita del costo della stessa partecipazione, iscritto nel bilancio del Comune di Torino. La differenza fra il costo della partecipazione nel bilancio del Comune e il patrimonio netto della corrispondente società partecipata fa emergere:

- a) una differenza di consolidamento positiva (*goodwill*), nell'ipotesi di costo della partecipazione maggiore della quota di patrimonio netto;
- b) una differenza di consolidamento negativa, nell'ipotesi di costo della partecipazione inferiore alla quota di patrimonio netto.

In merito alla differenza di consolidamento positiva è necessario valutare caso per caso, sulla base della “durata dell’investimento” o della scadenza del contratto di servizio, l’aliquota da applicare per l’ammortamento della suddetta differenza.

In merito alla differenza di consolidamento negativa, tale somma è imputata a riserva di patrimonio netto (riserva di consolidamento).

I bilanci delle società partecipate devono essere oggetto di riclassificazione, realizzata con opportuni mezzi informatici, che consentano di confrontare, sommare e sintetizzare le informazioni. Il vantaggio principale di un criterio di riclassificazione dei bilanci omogeneo risiede nel fatto che è possibile mettere a confronto bilanci di più società, fornendo un’informazione sufficientemente sintetica.

Le principali criticità riscontrabili sono:

- ▶ determinazione della posizione finanziaria netta;
- ▶ individuazione dei rapporti *intercompany* all’interno del gruppo;
- ▶ eterogeneità dei principi contabili applicati dalle società del gruppo.

La determinazione della posizione finanziaria netta richiede un’attenta analisi della natura dei crediti e dei debiti per enucleare quelli di natura finanziaria i quali hanno impatto sulla posizione finanziaria. Per individuare tali debiti e crediti le informazioni utilizzate possono essere individuate nella nota integrativa, negli allegati al bilancio e le informazioni ottenute a seguito di richieste specifiche rivolte alle società stesse.

¹ Così come individuate dal sistema dei principi contabili di riferimento (principio contabile 4 sul bilancio consolidato degli enti locali, dall’allegato 4 D.P.C.M. 28/12/2011 e l’IPSAS 6) impongono l’obbligo di redigere il bilancio consolidato a tutte le entità del settore pubblico che esercitano un potere di controllo su altre entità economiche. Il concetto di controllo, a sua volta, viene definito come il potere di determinare le scelte amministrative e gestionali dell’entità controllata in modo da ottenerne i benefici relativi.

² Così come individuate dal principio contabile 4 e dall’IPSAS 7.





In particolare, le informazioni relative alle operazioni *intercompany*, poiché fornite in modo sintetico nel bilancio oppure non fornite del tutto, possono essere richieste alle società mediante la compilazione di apposite tabelle, che mirano a evidenziare la tipologia rapporti infragruppo, come segue:

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)	PIANO DEI CONTI
IMMOBILIZZAZIONI		
- immateriali	0	
- materiali	0	
CREDITI VERSO COMUNE		
- commerciali	0	
- diversi	0	
- finanziari	0	
PATRIMONIO NETTO (dal Comune di Torino):		
- fondo di dotazione dell'ente		
- patrimonio vincolato		
- patrimonio libero		
DEBITI VERSO COMUNE:		
- commerciali	0	
- diversi	0	
- finanziari	0	
COSTI:		
- per servizi	0	
- per godimento beni di terzi	0	
- oneri diversi di gestione (es. ICI)	0	
- per interessi passivi	0	
- per oneri straordinari	0	
- altro (specificare)		
RICAVI		
- delle vendite e prestazioni	0	
- altri ricavi e proventi (specificare se contributi)	0	
- altri ricavi (specificare)	0	

Nella casella rapporti infragruppo sono evidenziate tutte le casistiche più comuni di situazioni *intercompany*, che richiedono eventualmente interventi di rettifica.

Nella casella importo sono evidenziati i valori dell'operazione infragruppo; nella casella voce di bilancio è indicato la voce di piano dei conti della partecipata in cui è inserita l'operazione. In merito alle problematiche legate alla determinazione del costo delle partecipazioni e delle immobilizzazioni materiali ed immateriali iscritto sul bilancio dell'ente locale, si evidenzia come la ricostruzione in particolare dei costi delle partecipazioni, soprattutto di quelle possedute dalla capogruppo da più tempo, comporti la necessità di andare a ritroso nel tempo alla ricerca di informazioni, a volte, di difficile reperibilità.

La problematica relativa alla voce delle immobilizzazioni deriva dal fatto che alcuni degli investimenti realizzati nell'anno considerato e in quelli precedenti, per le ragioni già citate sopra e per la mancanza di una contabilità per commessa, sono attribuiti al conto "immobilizzazioni in corso"





e non sono stati successivamente estrapolati da tale voce per essere attribuite alla voce specifica al momento in cui “entrano in produzione”, con la difficoltà pertanto di calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni. Per quanto riguarda questo aspetto, l’ente locale deve studiare e adottare alcune procedure per meglio monitorare la “storia” degli investimenti tecnici, che consenta di attribuire tali spese all’opportuna categoria di appartenenza delle immobilizzazione nel momento in cui l’investimento in questione diventa produttivo. Di seguito uno schema utile per la ricostruzione di detti valori.

	Costo storico al 31/12/n-1	Rettifiche di valore al 31/12/n-1	Valore netto al 31/12/n-1	Riclassificazioni contabili anno n	Sottoscrizioni/acquisizioni anno n	Versamenti in c/capitale anno n	Alienazioni anno n	Rettifiche di valore anno n	Costo storico al 31/12/n
Imprese controllante		0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0
Totale imprese controllante	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Imprese collegate			0	0	0	0	0		0
		0	0	0	0	0	0		0
Totale imprese collegate	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Altre imprese		0	0	0	0	0	0		0
		0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0
		0	0	0	0	0	0	0	0
Totale altre imprese	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTALE GENERALE	0	0	0	0	0	0	0	0	0

L’eterogeneità dei principi contabili applicati dalle società del gruppo deriva dal fatto che l’ente locale potrebbe includere alcune società che, essendo quotate in Borsa, hanno l’obbligo di redigere un bilancio rispettando i principi contabili internazionali. Quest’obbligo comporta, oltre ad una differente contabilizzazione di alcune partite contabili (es. TFR, immobilizzazioni), anche uno schema di bilancio differente da quello previsto dal Codice Civile per le società non quotate. In tali casi, è necessario ricondurre i dati di tali società nello schema adottato dalla maggioranza delle altre società. Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell’elaborazione dei bilancio da consolidare non sono uniformi, l’uniformità è ottenuta opportune rettifiche di consolidamento. Operativamente, è opportuno, in via preliminare, sintetizzare le differenze di criteri di rappresentazione in bilancio per ciascuna partecipata, utilizzando uno schema di sintesi quale il seguente:





NOME SOCIETÀ _____				
Voci di bilancio	Criterio Utilizzato	IMPORTO IN BILANCIO	Criterio richiesto dalla Capogruppo	IMPORTO SECONDO LA VALUTAZIONE RICHIESTA DALLA CAPOGRUPPO
		(in euro)		(in euro)
Rimanenze				
Materie Prime				
Prodotti Finiti				
Materiale di consumo				
Materiale sussidiario				
Lavori in corso su ordinazione				
Partecipazioni				
Immobilizzazioni				
<i>Leasing</i>				
Contributi pubblici				
Benefici ai dipendenti				
Operazioni in valuta				
Oneri finanziari				





Il bilancio del Comune utilizzato per il consolidamento dei dati è quello che viene denominato “conto economico” e “conto del patrimonio”, allegati al conto del bilancio che il Comune deve approvare entro il mese di aprile di ogni anno.

Nel dettaglio, il percorso di consolidamento si è articolato in:

- 1) Elisioni *intercompany* e rettifiche;
- 2) Identificazione delle quote di pertinenza di terzi;
- 3) Consolidamento dei bilanci.

1) Elisioni *intercompany* e rettifiche

Il bilancio consolidato espone la situazione finanziaria e patrimoniale, nonché il risultato economico conseguito dalla capogruppo e dalle società partecipate, considerando le stesse come un'unica entità. Non si tratta pertanto di un aggregato di dati, che porterebbe ad una rappresentazione distorta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria, in quanto comprensiva dei rapporti tra la capogruppo e le società partecipate, nonché le relazioni e gli scambi reciproci tra le società appartenenti al gruppo, ma rappresenta i rapporti che la capogruppo e le società consolidate hanno avuto con soggetti esterni al gruppo.

Al fine, quindi, di redigere il bilancio consolidato occorre eliminare dall'aggregato, ottenuto sommando i bilanci delle società consolidate con il metodo integrale, dei rapporti *intercompany*, ossia crediti e debiti, costi e ricavi relativi ad operazioni intercorse fra le società del gruppo. Occorre, pertanto, predisporre:

- ▶ le scritture di elisione dei rapporti infragruppo, le quali scaturiscono da prestazioni di servizi e da acquisti *intercompany*, nonché dalla distribuzione di dividendi e dall'erogazioni di contributi dal Comune alle società, con il fine di procedere all'eliminazione di tali importi nel bilancio della società controllata e del Comune;
- ▶ le scritture per rettifiche interne alla società o al Comune, volte a variare nel bilancio del Comune o delle controllate le poste che, per diversa competenza o diversa contabilizzazione, non hanno il medesimo importo su entrambi i bilanci.

In questa fase la difficoltà principale è abbinare gli importi sul bilancio dell'ente locale con quelli sul bilancio delle società, andando alla ricerca delle motivazioni delle differenze emerse tra tali importi.

Le difficoltà riscontrate nell'analisi delle differenze tra gli importi contabilizzati nel bilancio dell'ente locale e in quello delle società, derivano, per una parte, dalla diversa contabilità degli enti locali e delle società, dalla complessità del bilancio dell'ente locale, che rende difficoltosa l'individuazione dei componenti economici e finanziari allocati nei diversi capitoli di bilancio. Questa modalità consente di conoscere nel dettaglio i rapporti dell'Ente con le società partecipate e di individuare, già nel corso dell'esercizio, gli eventuali scostamenti tra le due differenti contabilità, rendendo in tal modo più agevole e molto probabilmente, più immediata, l'individuazione delle motivazioni delle differenze fra le partite *intercompany* dichiarate.





Gli interventi di rettifica si dividono in:

- ▶ interventi che modificano l'importo;
- ▶ interventi che non modificano l'importo.

La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati, eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico (crediti, debiti, costi, ricavi, oneri e proventi).

Altri interventi di rettifica, invece, hanno effetto sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato: riguardano gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi. Ad esempio, se una componente del gruppo ha venduto ad un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o minusvalenze, detta plusvalenza o minusvalenze deve essere eliminata.

Il risultato delle rettifiche *intercompany* e delle rettifiche da armonizzazione contabile è sintetizzato in uno schema di sintesi, così come nell'esempio di cui sotto (con valori esemplificativi).

SOCIETÀ CONTROLLATE CONSOLIDATE	QUOTA	SETTORE COMPE- TENZE	TIPOLOGIA	CONTI DI BILANCIO				RETTIFICA			
				COMUNE		SOCIETÀ		COMUNE		SOCIETÀ	
				DARE	AVERE	DARE	AVERE	DARE	AVERE	DARE	AVERE
	100%	Parteci- pate	elisione IC	proventi diversi da controllate			interessi e altri oneri finanziari verso con- trollanti	1.192.283			1.192.283
			elisione IC		Crediti finan- ziari vs imp. controllate	Debiti finan- ziari vs con- trollante			33.825.514	33.825.514	
			elisione IC	riserva di patrimonio netto			Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	6.080.000			6.080.000
			rettifica interna	ricavi da canoni	Crediti diversi vs imp. con- trollate			4.218.000	4.218.000		
			rettifica interna	Crediti diversi vs imp. con- trollate	ricavi da canoni			422.447	422.447		
			elisione IC	ricavi da canoni			Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci	2.205.795			2.205.795



elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)			oneri diversi di gestione	1.045.000			1.045.000
elisione IC		Crediti diversi vs imp. controllate	Debiti diversi vs controllante			6.598.556	6.598.556	
elisione IC	altri ricavi e proventi			costi per servizi	347.000			347.000
rettifica interna			Costi per servizi	Altri ricavi e proventi (contributi in c/es.)			456.486	456.486
elisione IC		costi per servizi e acquisti materiali	Altri ricavi e proventi (contributi in c/es.)			910.000	910.000	
elisione IC	Debiti vs controllate			Crediti diversi vs controllante	726.530			726.530
elisione IC	proventi da partecipazioni (utili)			riserva di consolidamento	500.000			500.000
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	39.968			39.968
rettifica interna	IVA indetraibile	costi per servizi			13.022.663	13.022.663		
rettifica interna	costi per servizi	Debiti vs controllate			457.463	457.463		
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			136.587.171	136.587.171	
elisione IC		Oneri straordinari	ricavi dalle vendite e prestazioni			100.000	100.000	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			130.574	130.574	
storno scrittura per differenza competenza temporale			Altri ricavi e proventi (contrib. In c/cap)				5.623.579	
			Risconti passivi				4.315.829	
				Crediti vs controllante				5.774.541
				Banca c/c				4.164.867



storno scrittura per differente competenza temporale	Debiti vs controllate	Immobilizz. Materiali in corso			13.792.400	13.792.400		
elisione IC	Debiti vs controllate			Crediti commerciali vs controllanti	40.467.026			40.467.026
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti diversi vs controllanti			2.199.788	2.199.788	
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti finanziari vs controllanti			815.459	815.459	
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			Oneri diversi di gestione	2.939.323			2.939.323
elisione IC	Interessi attivi			interessi passivi vs controllante	15.432			15.432
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)			costi per godimento beni di terzi	1.621.728			1.621.728
elisione IC	altri ricavi e proventi			oneri diversi di gestione	1.782			1.782
elisione IC	proventi da partecipazioni (utili)			riserva di consolidamento	1.060.290			1.060.290
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	450.289			450.289
rettifica interna	IVA indetraibile	costi per servizi			3.071.559	3.071.559		
elisione IC		costi per servizi	altri ricavi e proventi			495.923	495.923	
elisione IC		costi per servizi	altri ricavi e proventi			4.729.000	4.729.000	
rettifica interna		Costi per servizi	Altri ricavi e proventi				538.563	538.563
elisione IC		costi per servizi	altri ricavi e proventi			1.163.563	1.163.563	
elisione IC		costi per servizi	altri ricavi e proventi			3.190.000	3.190.000	
elisione IC		Immobilizz. Materiali in corso	altri ricavi e proventi (contributi in c/cap)			20.000.000	20.000.000	

elisione IC	debiti diversi vs imp controllate			Crediti diversi vs controllanti	32.663.692			32.663.692
elisione IC	debiti diversi vs imp controllate			Crediti diversi vs controllanti	33.247.351			33.247.351
elisione IC	debiti commerciali vs imp controllate			Crediti commerciali vs controllanti	60.724.711			60.724.711
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)			costi per godimento beni di terzi	5.422.797			5.422.797
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti diversi vs controllanti			11.414.000	11.414.000	
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti diversi vs controllanti			3.824.000	3.824.000	
elisione IC	debiti diversi vs imp controllate			Crediti diversi vs controllanti	1.600.000			1.600.000
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)			costi per godimento beni di terzi	3.374.119			3.374.119
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			costi per godimento beni di terzi	3.125.881			3.125.881
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti diversi vs controllanti			8.037.000	8.037.000	
elisione IC	altri ricavi e proventi	Crediti vs controllate			6.500.000	6.500.000		
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti diversi vs controllanti			20.915.000	20.915.000	
rettifica interna			Fondo copertura	Crediti finanziari vs controllanti			344.478.567	344.478.567
rettifica interna			altri ricavi e proventi	incrementi per lavori interni			11.988.865	11.988.865
rettifica interna	debiti finanziari vs imp controllate	Immobilizz. Materiali in corso			24.440.776	24.440.776		



rettifica interna			risconti passivi	Crediti finanziari vs controllanti			45.837.830	45.837.830
rettifica interna			altri ricavi e proventi	Crediti finanziari vs controllanti			1.881.847	1.881.847
rettifica interna	debiti finanziari vs imp controllate	Immobilizz. Materiali in corso			7.801.209	7.801.209		
rettifica interna			risconti passivi	Crediti finanziari vs controllanti			38.488.350	38.488.350
rettifica interna			altri ricavi e proventi	Crediti finanziari vs controllanti			1.887.657	1.887.657
rettifica interna	debiti finanziari vs imp controllate	Immobilizz. Materiali in corso				-		
storno scrittura	altri ricavi e proventi	Crediti vs controllate			56.180	56.180		
elisione IC		costi per servizi	altri ricavi e proventi			7.485.982	7.485.982	
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	1.057.000			1.057.000
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			5.011.350	5.011.350	
rettifica interna	Debiti diversi vs imp. controllate	costi per servizi			688.650	688.650		
elisione IC		oneri diversi	altri ricavi e proventi			126.698	126.698	
rettifica interna	Debiti diversi vs imp. controllate	oneri diversi			157.102	157.102		
rettifica interna	Costi per servizi	Debiti diversi vs. imp. Controllate			438.179	438.179		
elisione IC	Debiti diversi vs imp. controllate			Crediti commerciali vs controllanti	468.314			468.314
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	1.728			1.728



elisione IC	proventi diversi da controllate			interessi e altri oneri finanziari verso controllanti	106.350			106.350
storno scrittura			Banca c/c	interessi e altri oneri finanziari verso controllanti			26.875	26.875
elisione IC		Crediti finanziari vs imp. controllate	Debiti finanziari vs controllante		-	-		
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)			costi per godimento beni di terzi	9.137.152			9.137.152
rettifica interna	costo per servizi	debito v/fornitore			927.342	927.342		
elisione IC		costo per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			7.046.192	7.046.192	
elisione IC		costo per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			151.000	151.000	
rettifica interna	IVA indetraibile	costi per servizi			734.819	734.819		
elisione IC	altri ricavi e proventi			costo per servizi	334.716			334.716
elisione IC	altri ricavi e proventi			oneri straordinari	29.634			29.634
storno scrittura	altri ricavi e proventi	Crediti vs controllate			816.822	816.822		
storno scrittura			ricavi dalle vendite e prestazioni	Crediti comm.li vs controllanti			670.281	670.281
elisione IC	Debiti diversi vs imp. controllate			Crediti vs controllanti	32.619.843			32.619.843
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	2.552			2.552
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	3.124			3.124

elisione IC	proventi diversi da controllate			interessi e altri oneri finanziari verso controllanti	130.732		130.732
elisione IC		Crediti finanziari vs imp. controllate	Debiti finanziari vs controllante			3.881.032	3.881.032
elisione IC	altri ricavi e proventi			costi per godimento beni di terzi	60.000		60.000
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	3.605		3.605
elisione IC		Godimento beni di terzi	Altri ricavi e proventi			800.000	800.000
rettifica interna	IVA indetraibile	Godimento beni di terzi			20.000	20.000	
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	75.514		75.514
rettifica interna	IVA indetraibile	costi per servizi					9.276.060
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			22.386.000	22.386.000
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			5.166.912	5.166.912
rettifica interna	Debiti diversi vs imp. controllate	costi per servizi			3.329.677	3.329.677	
rettifica interna	Debiti diversi vs imp. controllate	costi per servizi			6.441.525	6.441.525	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			9.008.000	9.008.000
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			3.362.592	3.362.592
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			5.997.000	5.997.000
rettifica interna	Debiti diversi vs imp. controllate	costi per servizi			4.396.111	4.396.111	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			1.380.000	1.380.000
rettifica interna	costi per servizi	Debiti diversi vs controllate			634.125	634.125	

elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			12.548.116	17.076.000	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			22.143.493	12.750.315	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni				4.135.831	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni				729.463	
elisione IC		costi per servizi	ricavi dalle vendite e prestazioni			5.300.000	5.300.000	
rettifica interna			ricavi dalle vendite e prestazioni	Crediti vs controllanti			5.810.000	5.810.000
rettifica interna			interessi attivi vs controllante	Crediti vs controllanti			4.288	4.288
rettifica interna	interessi passivi vs controllate	Debiti diversi vs controllate			1.373.134	1.373.134		
elisione IC		interessi passivi vs controllate	interessi attivi vs controllante			3.723.134	3.723.134	
elisione IC	Debiti diversi vs imp. controllate			Crediti vs controllanti	189.366.354			189.366.354
rettifica interna			Fondo sv. Cred	Acc.to f.do			2.493.000	2.493.000
rettifica interna	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)	Banca c/c			1.820.373	1.820.373		
rettifica interna	ricavi dalle vendite e prestazioni (ricavi da servizi pubblici)	altri ricavi e proventi			182.037	182.037		
rettifica interna		Banca c/c		costi per godimento beni di terzi			910.187	910.187
elisione IC	ricavi dalle vendite e prestazioni (proventi tributari)			oneri diversi di gestione	801.000			801.000
elisione IC	altri ricavi e proventi			costo per servizi	1.400.000			1.400.000
elisione IC		Crediti vs controllate	Debiti comm.li vs controllanti			1.400.000	1.400.000	

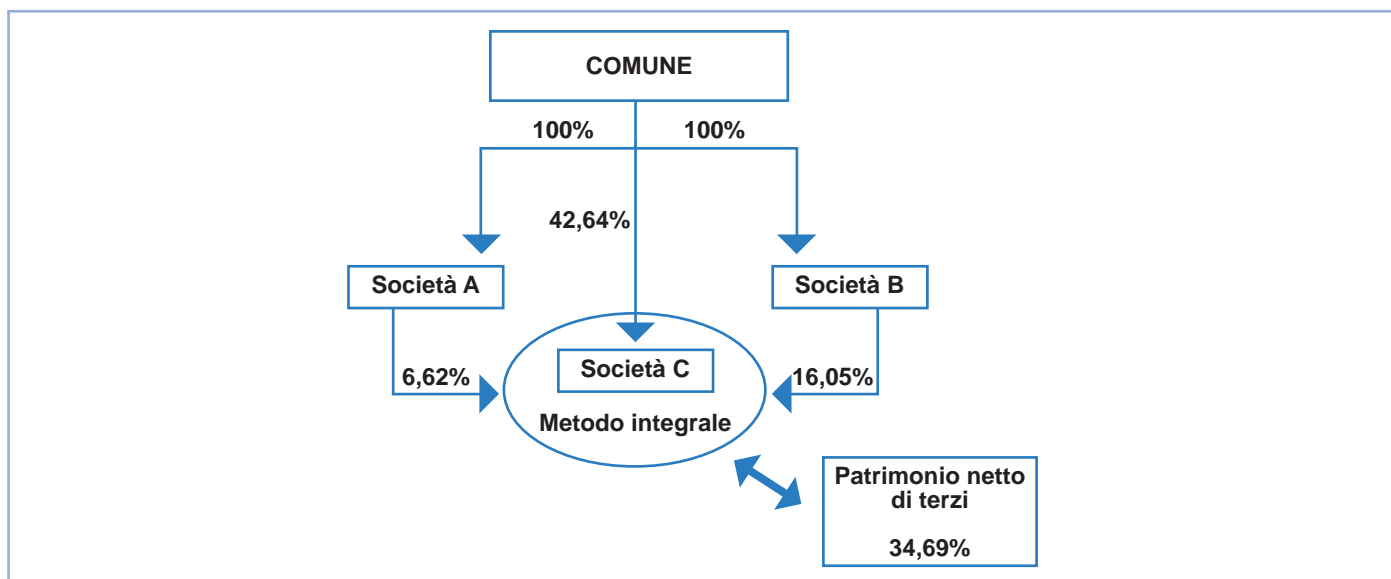


2) Elisioni del Patrimonio Netto

Terminata l'operazione di elisione dei rapporti *intercompany*, si procede ad elidere il costo delle partecipazioni iscritte nell'attivo patrimoniale dell'Ente fra le immobilizzazioni finanziarie contro il patrimonio netto, ponendo una particolare attenzione ai casi di "doppia partecipazione" da parte del Comune di Torino, ossia ai casi in cui la Città partecipa al capitale sociale di una società direttamente e contemporaneamente indirettamente per il tramite di una terza società a sua volta partecipata.

L'operazione di elisioni del costo delle partecipazioni determina differenze attive da consolidamento (o *goodwill*), quando il valore della partecipazione iscritto nel bilancio del Comune era superiore al patrimonio netto delle società consolidate, e differenze passive nel caso opposto.

Successivamente, per le società consolidate con il metodo integrale, nel caso di partecipazione inferiore al 100% occorre determinare la quota di patrimonio netto di competenza di terzi. Deve, pertanto, essere stornata la quota di capitale sociale, riserve, nonché risultato d'esercizio per la parte non di competenza dell'ente locale imputandola ai terzi e rappresentandola in bilancio con una voce separata. La definizione dell'ammontare del patrimonio netto di terzi si rivela particolarmente complessa nei casi di "doppia partecipazione", per i quali è necessario tener conto, oltre della partecipazione diretta del Comune, anche della partecipazione indiretta mediante un'altra società e considerare come patrimonio netto dei terzi la quota non posseduta dal Comune, né in modo diretto né in modo indiretto.



Per quanto riguarda il consolidamento delle società collegate, occorre utilizzare il metodo di consolidamento sintetico, valutando le società a Patrimonio Netto, con eventuali svalutazioni o rivalutazioni, se opportune, del costo di iscrizione in bilancio in base alla quota di patrimonio netto della società posseduta dal Comune. È da confrontare la quota parte di patrimonio netto della collegata con il valore di carico e sono da operare le rettifiche del caso:

- a) se il valore di carico è maggiore della quota parte PN, occorre procedere a svalutare la partecipazione;
- b) se il valore di carico è minore della quota parte PN, occorre rivalutare la partecipazione al maggior valore del patrimonio netto.





3) Consolidamento dei bilanci

I bilanci della capogruppo e delle società partecipate, rettificati, sono aggregati voce per voce:

- ▶ per l'intero importo delle voci contabili con riferimento al bilancio delle società controllate, (metodo integrale);
- ▶ per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società collegate (metodo proporzionale).

1.2. Bilancio Organismi Partecipati: processo e tecniche contabili per la predisposizione del bilancio consolidato

L'ente locale può erogare contributi a enti *non profit* (Fondazioni, Associazioni, Comitati, ecc...) che operano in diversi settori

Il perimetro di consolidamento degli enti *non profit*, partecipati dall'ente locale, è rappresentato da tutti gli organismi partecipati. È opportuno suddividere gli enti *non profit* oggetto di consolidamento in settori di appartenenza (ad esempio, ambiente, turismo, spettacolo, ecc...), in modo tale da avere una rappresentazione omogenea per categorie degli enti *non profit* consolidabili.

La percentuale di partecipazione (e quindi di consolidamento) dell'ente locale in ciascun ente *non profit* interessato può essere determinata, in alcuni casi, dal rapporto tra i contributi in conto esercizio erogati dall'ente locale, rispetto al totale dei contributi ricevuti nell'esercizio. In altri casi, la percentuale di consolidamento è determinata confrontando il fondo di dotazione erogato dall'ente locale con il Patrimonio Netto complessivo dell'ente *non profit*. Nella tabella seguente vengono riepilogate le percentuali di partecipazione negli enti *non profit*, inseriti nell'area di consolidamento del Gruppo.

Il percorso per il consolidamento degli enti *non profit* è il seguente:

- ▶ armonizzazione dei bilanci degli enti *non profit*,
- ▶ eliminazione delle partite infragruppo (individuabili in contributi erogati dal Comune a favore degli enti *non profit*);
- ▶ aggregazione dei dati di bilancio *line by line*, in percentuale alla quota di partecipazione del Comune di Torino in ciascuna degli enti *non profit* inseriti nel perimetro di consolidamento.

Il primo passo, di cui al sub 1, è codificare i bilanci presentati dagli enti *non profit*, redatti in forma libera o secondo i principi stabiliti dall'Agenzia delle Onlus.

Sempre per quanto riguarda il sub 1, i bilanci degli enti *non profit* devono essere ulteriormente riclassificati secondo gli schemi utilizzati dalle società partecipate e dalla capogruppo ente locale, così da avere uniformità rappresentativa di gruppo, nella tabella seguente è proposta una tavola di riconciliazione contabile.





TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)	VOCE DI BILANCIO
IMMOBILIZZAZIONI		
- immateriali	0	
- materiali	0	
CREDITI VERSO COMUNE		
- commerciali	0	
- diversi	0	
- finanziari	0	
PATRIMONIO NETTO (dal Comune di Torino):		
- fondo di dotazione dell'ente	0	
- patrimonio vincolato	0	
- patrimonio libero	0	
DEBITI VERSO COMUNE:		
- commerciali	0	
- diversi	0	
- finanziari	0	
COSTI:		
- per servizi	0	
- per godimento beni di terzi	0	
- oneri diversi di gestione (es. ICI)	0	
- per interessi passivi	0	
- per oneri straordinari	0	
- altro (specificare)		
RICAVI		
- delle vendite e prestazioni	0	
- altri ricavi e proventi (specificare se contributi)	0	
- altri ricavi (specificare)	0	

TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	VALORE INIZIALE	AUMENTI	DIMINUZIONI	IMPORTO (in euro)
PATRIMONIO NETTO*	0	0	0	0
- Fondo di dotazione dell'ente (quota entelocale capogruppo) (1)				0
- Fondo versamento consorziati (quota entelocale capogruppo)(1)				0
- Patrimonio vincolato (quota ente locale capogruppo)(1)				0
- Patrimonio libero (quota ente locale capogruppo)(1)				0

(1) dettagliare le voci





*La seguente classificazione fa riferimento a quella presente nel “Documento dell’Agenzia per le ONLUS” che definisce le linee guida e gli schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit

NOME ORGANIZZAZIONE _____		
TIPOLOGIA DI RAPPORTO INFRAGRUPPO	IMPORTO (in euro)	VOCE DI BILANCIO
CREDITI VERSO SOCIETÀ		
- commerciali		
- diversi		
- finanziari		
DEBITI VERSO SOCIETÀ		
- commerciali		
- diversi		
- finanziari		
COSTI:		
- per servizi		
- per godimento beni di terzi		
- oneri diversi di gestione		
- per interessi passivi		
- altro (specificare)		
RICAVI		
- delle vendite e prestazioni		
- altri ricavi e proventi (specificare se contributi)		
- dividendi		
- altri ricavi (specificare)		

N.B.: fornire un dettaglio (tabella aggiuntiva, stampa di estrazioni da contabilità, ecc...) degli importi sopra indicati

Occorre successivamente procedere alle eliminazioni delle partite infragruppo (sub 2), in particolare deve essere eliso il contributo erogato dal Comune all’ente non profit di riferimento, attraverso l’eliminazione dell’importo inserito nel bilancio del Comune alla voce di Stato Patrimoniale attivo, “*Immobilizzazioni finanziarie in altre imprese*”, e la contestuale eliminazione del pari importo di contributi, inseriti nella voce di Conto Economico dell’ente *non profit* partecipato, “*Contributi a conto esercizio Comune di Torino e altri*” (si veda tabella seguente).

TIPOLOGIA DI RETTIFICA	COMUNE DI TORINO		NON PROFIT	
	DARE	AVERE	DARE	AVERE
ELISIONE CONTRIBUTO		IMMOBIL. FIN. ALTRE IMPRESE	CONTRIBUTI A CONTO ESERCIZIO COMUNE DI TORINO E ALTRI	

Una volta operate dette rettifiche, si procede all’aggregazione *line by line* dei dati di bilancio degli enti *non profit* consolidabili, ovviamente in base alla percentuale di consolidamento predeterminata.





CAPITOLO 10

IL PROCESSO DI CONSOLIDAMENTO

di Stefano Pozzoli, Elena Gori, Raffaele Marcello e Stefano Santucci

1. AMBITO DI APPLICAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO¹

La Corte dei conti, in una indagine sul fenomeno delle partecipazioni dei comuni e delle province in società ed altri organismi (Deliberazione n. 14/AUT/2010/FRG del 30/06/2010), ha sottolineato la ricaduta delle esternalizzazioni in termini di responsabilità organizzative, gestionali, contabili, economiche e finanziarie sugli enti locali. La Corte ha individuato 5.680 organismi partecipati da 5.928 enti tra comuni e province: 3.787 società e 2.073 organismi diversi, in prevalenza consorzi, ma anche fondazioni e, in misura minore, istituzioni, aziende speciali e aziende di servizi alla persona.

Il quadro appena descritto chiarisce, il nuovo ruolo dell'ente locale e la conseguente necessità di individuare forme di *governance* adeguata. Infatti, gran parte di essi agiscono in modo sporadico e senza piani strategici precisi, con una *governance* non formalizzata e non strutturata.

Sempre in linea teorica, il bilancio consolidato può essere convenientemente redatto, sia dai comuni, sia dalle province. Tali enti, infatti, per svolgere consapevolmente il proprio ruolo direzionale, devono avere sempre a disposizione, oltre ad informazioni economiche, finanziarie e patrimoniali costantemente aggiornate e relative a tutte le partecipate, anche una "fotografia" della situazione del gruppo. Tuttavia, riteniamo che, da un punto di vista applicativo, gli enti che detengono partecipazioni di una certa entità siano quelli in grado di trarre dal consolidato una utilità e un beneficio maggiori. In particolare, la tipologia di ente alla quale è fortemente consigliata la redazione del documento è il cosiddetto "grande comune", ovvero quello che ha una popolazione almeno superiore ai 50.000 abitanti. Tali enti, infatti, presentano una complessità organizzativa maggiore e, soprattutto, un numero di partecipazioni di controllo nelle società che erogano i SPL più elevato. Nel caso dei piccoli comuni, soprattutto gli enti con una popolazione inferiore ai 5.000 abitanti, benché la redazione del consolidato non possa dirsi sconsigliata, la necessità di redigere un documento di questo tipo non è certamente pressante. Semplicemente, riteniamo che l'utilità del documento sia diversa.

Un comune di grandi dimensioni con un elevato numero di partecipazioni di controllo può trovare nel consolidato uno strumento che gli consente di compiere un controllo di sostanza, che guardi alle performance ottenute dalle società partecipate, piuttosto che meramente formale. Il costante e sistematico monitoraggio delle performance delle società partecipate attraverso il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale permette al management e alla componente politica di avere una visione di insieme che, da una parte, presenta le risorse complessivamente consumate, e, dall'altra, i risultati in termini economici, finanziari, patrimoniali e anche sociali raggiunti, permettendo, inoltre, di rendicontare più efficacemente agli *stakeholders* dell'ente.

Anche i comuni di dimensioni ridotte possono presentare una struttura tale da consigliare l'adozione del consolidato a fini strategici e di controllo. Si pensi, a titolo di esempio, al comune di Paderno Dugnano (provincia di Milano) che presenta una popolazione inferiore a 50.000 abitanti (nel 2009, 47.309 abitanti), ma che vanta un elevato numero di partecipazioni azionarie, al punto da redigere il proprio primo bilancio consolidato al 31/12/2008. Tuttavia, l'area di consolidamento comprende le sole partecipazioni di controllo, tralasciando quelle in aziende sulle quali l'ente non

¹ Di Stefano Pozzoli e Elena Gori.





può esercitare una influenza dominante o notevole e le società che adottano una contabilità esclusivamente finanziaria.

La Corte dei conti ha recentemente osservato che il fenomeno delle partecipate nei comuni sta via via coinvolgendo anche i comuni di dimensioni più contenute. Al di là degli obblighi di legge, del resto, qualsiasi comune, indipendentemente dalla propria dimensione, può decidere di redigere il consolidato al fine di sfruttarne l'utilità in un'ottica di rendicontazione alla collettività.

Il bilancio consolidato rappresenta il mezzo più efficace per la rappresentazione unitaria del GEL (Gruppo dell'ente locale). Tra i principali destinatari del bilancio consolidato possiamo individuare in primis gli organi dell'ente locale, in particolare gli amministratori e i consiglieri. Tale documento inoltre interessa anche gli organi di controllo sia interni, ad esempio il collegio dei revisori, sia esterni, come la Corte dei Conti.

In sintesi, riteniamo che la redazione di un bilancio consolidato del gruppo locale possa rispondere a tre distinte esigenze.

La prima esigenza informativa è legata alla *governance* esterna dell'ente locale: l'organo amministrativo ha bisogno di informazioni dettagliate sul livello di attuazione delle strategie, dei programmi e dei progetti. Questi ultimi coinvolgono tutte le attività dell'ente locale e possono essere svolte direttamente e indirettamente.

La seconda è connessa con la necessità di rappresentare, in modo chiaro e completo, le performance e i costi dei servizi offerti alla collettività, secondo un'ottica di *accountability*.

Infine, la terza esigenza riguarda il controllo esterno da parte della Corte dei Conti che dovrebbe essere maggiormente volto a rilevare i potenziali rischi finanziari, economici e patrimoniali di ciascun ente locale.

La finalità del bilancio consolidato dell'ente locale è quindi legata ad esigenze di *governance* interna ed esterna e finalizzata, sia al controllo strategico, sia a garantire un'adeguata *accountability* verso l'esterno.

Come premessa alle pagine che seguono vogliamo precisare che faremo riferimento esclusivamente al principio numero 4 dell'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali. Questo in quanto esso resta, ad oggi, l'unico documento, per quanto non obbligatorio per legge, a cui un Comune o un Provincia possa fare riferimento per arrivare ad un documento che sia rappresentativo del Gruppo Ente Locale.

Infatti l'allegato 4 al D.Lgs. 118/2011, decreto che avvia la sperimentazione del bilancio consolidato negli enti locali, è particolarmente avaro e sintetico, ed adotta dei criteri di definizione dell'area di consolidamento, talmente laschi da far sì che comuni della dimensione di Bologna o di Firenze, avranno poco o nulla da consolidare. Da qui la nostra scelta, attendista, di continuare a ragionare facendo riferimento al Principio 4, in attesa del Regolamento che dovrà essere emanato in relazione alla L. 196/2009 in materia proprio di bilancio consolidato, ed agli esiti della sperimentazione che, in materia di bilancio consolidato, non potrà che essere un fallimento.

Sui due documenti, comunque, nel testo ci sono i dovuti approfondimenti.

2. INDIVIDUAZIONE DELL'AREA DI CONSOLIDAMENTO

Il Principio contabile n. 4 redatto dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali costituisce un pilastro imprescindibile per la redazione del bilancio consolidato del gruppo dell'ente locale. In proposito, la Corte dei Conti sostiene che esso è *"in posizione assai avanzata non solo ri-*





spetto al disegno di legge relativo al nuovo Codice delle Autonomie ma anche rispetto all'attuazione della delega contenuta nell'art. 2, lett. h), L. 42/2009 relativa all'adozione del bilancio consolidato da parte delle autonomie territoriali e locali, e della delega contenuta nell'art. 2 della legge di contabilità e finanza pubblica L. 196/2009 relativa all'adozione del bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche con i propri organismi partecipati, secondo uno schema tipo definito dal Ministero Economia e Finanze, d'intesa con i Ministeri interessati. E il quarto principio contabile, che peraltro appare dotato di elementi di gradualità e flessibilità, costituisce al momento l'unico punto di approdo di tutti i tentativi di applicare un reale consolidamento dei conti al mondo delle autonomie, e potrebbe rappresentare per il legislatore un punto di riferimento concreto da tenere in considerazione, anche a finalità di coordinamento nell'attuazione delle deleghe in discorso”².

La Corte attribuisce quindi grandissima rilevanza ai contenuti del PCEL 4, perciò riteniamo che chiunque intenda redigere il bilancio consolidato del gruppo dell'ente locale debba necessariamente prendere come base quanto stabilito dal principio. Quest'ultimo è il risultato di un lavoro di revisione critica sui principi contabili nazionali e internazionali in materia di consolidato.

La redazione del bilancio consolidato è finalizzata alle esigenze informative e di *accountability* dell'ente locale che intraprende il processo di consolidamento. Trattandosi di una informativa, ad oggi, di tipo volontaristico, così come accade per i sistemi di programmazione e controllo, riteniamo che essa debba essere concepita secondo le specifiche esigenze dell'ente. Le osservazioni effettuate fin qui, sottolineano l'importanza di inserire nel ciclo di strategia e controllo dell'ente e, più in particolare, nel suo sistema di bilancio, una serie di documenti specifici che forniscano adeguate informazioni in tema di gruppo.

Per redigere il bilancio consolidato devono essere affrontate molteplici questioni, tutte delicate, ma che possono trovare, almeno sul piano teorico, una soluzione relativamente agevole. Sul piano pratico, invece, spesso le soluzioni si rivelano più complesse e meno immediate a causa del sistema informativo di cui si dispone.

Pertanto, nella redazione di un bilancio consolidato occorre procedere per gradi, considerando le caratteristiche specifiche della realtà da consolidare e le esigenze informative dell'ente e della collettività in termini di *accountability*. Da un punto di vista tecnico, riteniamo sia necessario:

- 1) definire il GEL individuando le aziende che vi partecipano e in quali modalità;
- 2) scegliere le realtà aziendali che rientrano nell'ambito del controllo dell'ente locale, al fine di determinare la loro esclusione o inclusione nell'area di consolidamento;
- 3) individuare le informazioni integrative necessarie per soddisfare l'esigenza informativa dei vari *stakeholders*.

2.1. La definizione del GEL

Il gruppo dell'ente locale deve comprendere tutte le realtà controllate dall'ente, indipendentemente dalle attività che esse svolgono, dalla loro *mission*, dalla loro forma giuridica e dal fatto che siano o meno controllate da altre società.

² Cfr. Corte dei conti Delibera n. 14/AUT/2010/FRG del 30/06/2010, pp. 46-47.





In proposito, nel PCEL 4, al n. 4 e ss., si legge:

- 4) Il termine “Gruppo Ente Locale” è usato nel presente Principio per definire, ai fini della comunicazione aziendale, un insieme di aziende comprendenti l’ente locale controllante e qualsiasi eventuale controllata.
- 5) Un Gruppo Ente Locale può comprendere aziende che perseguono allo stesso tempo obiettivi sociali ed obiettivi economici.
- 6) In merito alla definizione di gruppo legislatore nazionale ha optato per una configurazione di gruppo ancorata sostanzialmente alle situazioni di controllo, di diritto o di fatto, previste nei numeri 1) e 2) del 1° comma dell’art. 2359, ampliandone la portata solo per i casi particolari di controllo esercitato in virtù di accordi con altri soci (patti di sindacato e altri). Le scelte operate dal legislatore del D.Lgs. 127/1991 sono riconducibili esclusivamente alla facoltà di esprimere, di diritto o di fatto, una legittima maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria.
- 7) Nella interpretazione di Gruppo Ente Locale invece, si è scelto di seguire una visione più ampia che estende la visione di “controllo” anche a casi, limitati, in cui manchi il nesso partecipativo come apparirà chiaro dalla lettura dei punti 10 e seguenti.

Per individuare correttamente il GEL occorre comprendere quali siano le entità che rientrano nell’ambito del controllo dell’ente locale e, ancora prima, che cosa si intende con il termine “controllo”. A tal fine, occorre chiedersi se possano essere impiegati i criteri previsti dall’art. 2359, c.c., in combinato con il disposto dell’art. 26, D.Lgs. 127/1991, nonché alla luce dello IAS 27 e della SIC 12. Dal punto di vista civilistico, ai sensi dell’art. 2359, rientrano nel concetto di controllo le società:

- ▶ nelle quali si dispone della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (cd. situazione di diritto);
- ▶ in cui comunque si hanno voti sufficienti per esercitare una influenza dominante (situazione di fatto);
- ▶ dove l’influenza dominante è comunque esercitabile in virtù di vincoli contrattuali, ovvero come meglio esplicitato – anche se in senso più restrittivo rispetto al dettato del legislatore civilistico – dall’art. 26, D.Lgs. 127/1991 (situazione contrattuale).

In particolare, l’art. 26, D.Lgs. 127/1991 ha modificato il concetto di controllo contrattuale non riconoscendolo in senso generico, ma configurandolo come una ulteriore ipotesi “di diritto”, facendo riferimento ai casi in cui la legge, lo statuto o i patti parasociali consentano alla partecipante la possibilità di eleggere la maggioranza degli amministratori. In ogni caso, la definizione resta abbastanza ampia e ricomprende tutte le situazioni in cui una azienda è in grado di esercitare una influenza dominante sulla partecipata, realizzando un concreto potere di nomina e di indirizzo.

Ai nostri fini, che sono quelli di definire la “superficie” del GEL, la norma appare lacunosa, perché non affronta in maniera inappropriata un caso particolare ma frequente negli enti locali. Infatti, sono tutt’altro che rari i casi in cui il comune non esercita un diritto di nomina e non possiede quote di partecipazione, ma è comunque fortemente interessato al destino di un ente al punto da essere responsabile della sua sopravvivenza. In questo caso specifico, il limite dell’approccio privatistico è volere individuare il rapporto di controllo come un dato di natura proprietaria, ignorando il senso





di responsabilità sociale che è invece insito nella natura stessa dell'ente locale. Ad esempio, in numerose città il "teatro comunale" assume la forma giuridica di fondazione ed ha una sua forte autonomia rispetto al comune al quale, spesso, non spetta neppure il diritto di nomina sugli amministratori (o meglio della loro maggioranza). Ma potrebbe il Sindaco restare indifferente di fronte ad una situazione di difficoltà tale da pregiudicare la stagione teatrale?

Il PCEL 4 ha allora deciso di interpretare in modo estensivo il significato del termine "gruppo":

- 10) Il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale deve comprendere tutte le controllate dell'ente locale, quale che sia la loro forma giuridica e quindi non solo le società di capitale, ma anche le aziende speciali e gli altri organismi di cui si detenga il controllo e viene predisposto dietro la responsabilità diretta dell'ente locale controllante, in coerenza con quanto stabilito in sede di programmazione di gruppo. Questo significa che è necessario definire preventivamente l'ambito di applicazione del bilancio consolidato.

In sostanza, secondo il principio "possono" rientrare – e non "devono" – nell'ambito del consolidamento anche aziende per le quali non esisterebbero i presupposti di diritto o di fatto, ma che sono qualificate come "controllate" in ragione di una assunzione "di responsabilità" da parte dell'ente. Tale scelta deve essere però consapevole e, pertanto, è richiesto che sia formalmente assunta dal Consiglio Comunale o Provinciale. In altre parole, occorre che la decisione sia compiuta in sede di formulazione di atti di indirizzo e non nasca come opzione tecnica del redattore del bilancio consolidato.

La preferenza verso un atto di Consiglio non deve essere considerata come un estemporaneo eccesso di rigore. Essa infatti è coerente con i postulati dettati dai principi contabili dell'Osservatorio. L'idea è che anche questo documento debba rientrare nel ciclo di strategia e controllo del comune o della provincia e che non possa essere un elemento di mera rendicontazione del tutto svincolato dal processo decisionale dell'ente.

Il decreto legislativo sul bilancio consolidato in via di emanazione dalla Commissione Principi Contabili per la L. 196/2009, che pure ricalca nelle sue linee fondamentali il principio dell'Osservatorio, invece, opta per una strada apparentemente più vincolante, non lasciando possibilità di scelta ma imponendo che rientrino nell'area di consolidamento anche quelle Fondazioni, Associazioni, ecc. ove comportino il pericolo che le loro "sventure" si abbattano sull'ente pubblico.

Questo indirizzo si ritrova anche nell'allegato 4 al D.Lgs. 118/2011, salvo che poi se ne contraddice il significato introducendo un criterio di irrilevanza (tale per cui è irrilevante pressoché tutto) e non adottando il concetto di collegata, essenziale all'adozione del bilancio consolidato.

Ai fini della chiarezza e della trasparenza del processo di consolidamento, riteniamo indispensabile compiere un'istruttoria che permetta di individuare tutte le entità che possono potenzialmente rientrare nella sfera di consolidamento. Anche in questo caso sarà necessario procedere per *steps* intermedi.

Innanzitutto, occorre individuare tutte le entità che gravitano attorno all'ente, definendo la loro natura giuridica. In proposito, è consigliabile la redazione di uno schema che evidenzi, sia le percentuali di partecipazione, sia le partecipazioni di secondo e terzo livello. In secondo luogo, è necessario individuare l'attività svolta dalla partecipata, anche al fine di verificare la coerenza della stessa con le finalità istituzionali dell'ente. Infine, è opportuno verificare, anche in vista della definizione dell'area di consolidamento, i rapporti specifici tra ente e partecipate, distinguendo tra entità partecipata, collegata e controllata).





Lo schema da compilare dovrebbe contenere almeno l'elenco delle partecipate e le suddette informazioni (Tavola 1).

Tavola 1 - Prospetto delle partecipazioni detenute

Ragione sociale	Misura della partecipazione	Attività svolta	Tipologia di controllo	Note

2.2. L'individuazione dell'area di consolidamento

Una volta definiti i confini del gruppo dell'ente locale, è necessario individuare le entità che dovranno partecipare al processo di consolidamento, ovvero l'area di consolidamento.

In sintesi, possiamo affermare che l'area di consolidamento debba essere definita considerando se le realtà partecipate dall'ente sono, alternativamente, soggette ad effettivo controllo, ad influenza notevole oppure al controllo congiunto da parte del soggetto economico che, in pratica, deve avere il potere di indirizzare la politica di gestione di ciascuna di esse.

In merito, la disciplina privatistica ha avuto un atteggiamento mutevole, a testimonianza anche della delicatezza della questione. Infatti, l'art. 28, co. 1, D.Lgs. 127/1991 prevedeva, prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 32/2007, che *“devono essere escluse dal consolidamento le imprese controllate la cui attività abbia caratteri tali che la loro inclusione renderebbe il bilancio consolidato inidoneo a realizzare i fini indicati nel secondo comma dell'art. 29”* e cioè a raggiungere l'obiettivo di dare una rappresentazione veritiera e corretta dell'azienda nel suo complesso³.

Tale comma, infatti, ripropone il dilemma tipico dei sistemi contabili: quello della significatività dell'informazione. È innegabile, infatti, che più le attività sono eterogenee e minore è la comprensibilità del dato aggregato. Al tempo stesso, tale prospettiva introduce un elemento di discrezionalità molto forte nelle mani degli amministratori, poiché consente loro di decidere quali società consolidare secondo considerazioni discrezionali di tipo esclusivamente tecnico che, privilegiando l'omogeneità della informazione, rischiano di non chiarire al lettore del bilancio l'effettivo stato di salute del gruppo. Per questo motivo il D.Lgs. 32/2007 ha abrogato tale disposizione, favorendo, nella redazione del bilancio consolidato, le informazioni sulla salute finanziario e patrimoniale dell'ente rispetto ad altri aspetti.

Pertanto, il bilancio consolidato di un gruppo di società che svolge un'attività fortemente differenziata, seguendo i principi civilistici, oggi è in grado di esprimere delle indicazioni in merito alla solidità patrimoniale dell'entità osservata ed di fornire una lettura del suo volume di ricavi, di costo del lavoro, ecc..., ma non è capace di rappresentare in modo corretto le performance di settore, per conoscere le quali occorre avvalersi di canali informativi diversi.

Se ci spostiamo dal mondo delle imprese a quello delle autonomie locali, è chiaro che pensare alla possibilità di escludere degli organismi partecipati in ragione della presunta eterogeneità della attività svolta rispetto all'ente locale sarebbe incoerente con le finalità di una provincia e, soprattutto, di un comune, le cui funzioni sono fisiologicamente molteplici ed estremamente diverse tra loro. Inoltre, l'eterogeneità in questo ambito si misura in ordine al livello di coerenza con l'esercizio delle proprie funzioni e non in ragione dell'attività in sé che non può essere che molto differenziata.

³ Recita infatti l'art. 29, co. 2, che *“il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico del complesso delle imprese costituito dalla controllante e dalle controllate”*.





E se ci fossero delle controllate “eterogenee” rispetto alle funzioni dell’ente? In effetti, questo può verificarsi, ma a questo proposito, i commi 27 e seguenti dell’art. 3 della legge finanziaria per il 2008, vietano di costituire o mantenere società che non siano strettamente necessarie alla realizzazione delle finalità istituzionali del comune o della provincia. D’altra parte, è possibile che la partecipazione in un’attività estranea rispetto a quella dell’ente sia posseduta indirettamente per mezzo di una azienda che eroga un SPL. Ad esempio, il Comune di Siena ha escluso dall’area di consolidamento le aziende che, pur essendo partecipate dirette, svolgono un’attività finanziaria e di sviluppo e ha incluso, indipendentemente dall’attività realizzata, le partecipate indirette che rientrano nel consolidato di una partecipata diretta.

In proposito, riteniamo opportuno che l’ente, anche quando le partecipazioni sono “distanti” rispetto alla sua attività, debba comunque includerle nel consolidato, in modo da giustificare la decisione di compiere quell’investimento.

Anche il PCEL 4 opta per il consolidamento di tutte le controllate:

- 10) Un’entità controllata non è esclusa dal consolidamento in ragione del fatto che le sue attività sono dissimili da quelle di altre entità all’interno del Gruppo Ente Locale. Informazioni significative sono fornite consolidando tali controllate e fornendo informazioni aggiuntive nel bilancio consolidato in merito alle diverse attività delle controllate. Per esempio, le informazioni aggiuntive richieste dall’IPSAS 18 “Informativa di settore” aiutano a spiegare la rilevanza delle diverse attività all’interno del complesso economico.

In caso contrario, giocando sulle facili ambiguità a cui si presta il concetto di “attività dissimile”, sarebbe fin troppo facile escludere questa o quella società controllata perché ritenuta “scomoda”.

Analogamente operano anche il D.Lgs. 118/2011 ed il futuro regolamento derivante dalla L. 196/2009.

Il tema dell’area di consolidamento, però, non si esaurisce nel concetto di controllo. Come illustrato nelle pagine precedenti, il legislatore, ha abbinato alla spinta verso le esternalizzazioni un’altra, altrettanto decisa, tendente a favorire la crescita dimensionale delle aziende di servizi pubblici locali. Da qui la decisione di costituire società di ambito territoriale ottimale per la gestione del servizio idrico e di quello concernente il trattamento dei rifiuti. Del resto, l’orientamento verso l’aggregazione è stato, in parte, spontaneo e ha dato origine a realtà complesse ed articolate, sia in termini di azionariato, sia di struttura delle società, che a loro volta sono diventate dei gruppi aziendali, frequentemente di tipo operativo ma non solo.

Pertanto:

- 1) alcune società partecipate sono a loro volta delle capogruppo che possono assumere la fisionomia di *holding* industriali o finanziarie;
- 2) altre società sono partecipate da più soggetti, che possono essere tutti enti locali oppure no.

Il primo caso non crea particolari complicazioni, anzi può contribuire a semplificare il lavoro di chi si deve procedere al consolidamento. Infatti, il bilancio consolidato della società che già lo redigono in virtù di un proprio obbligo di legge può rappresentare una ottima base di partenza alla quale, probabilmente, dovranno essere apportare pochissime modifiche.

Il secondo caso invece merita una riflessione maggiore, poiché il fatto che un’azienda partecipata operi su un territorio più vasto di quello comunale o provinciale e che sia partecipata da terzi soggetti privati può creare dei problemi, per quanto non insormontabili.





Anzitutto, se il valore della società è importante e se la quota di partecipazione è relativamente bassa in termini percentuali, come avviene nel caso del Comune di Bologna per Hera SpA, si rischia di arrivare alla situazione, paradossale, in cui a livello di GEL gli “interessi di terzi” – cioè le quote di patrimonio netto delle minoranze, idealmente non i cittadini di Bologna bensì i vari investitori coinvolti nell’azionariato della società – siano prevalenti o quasi.

Anche dove non sia così, ad esempio nel caso di una *holding* coinvolga più comuni appartenenti a province limitrofe, resta un quesito: perché rappresentare come propri investimenti realizzati nel territorio di altri comuni?

In molti casi, la partecipazione a tali società nasce su base territoriale – cosa tipica nel settore idrico, dove spesso la ripartizione delle quote avviene indicativamente in proporzione al numero di abitanti. In questi casi, procedendo ad un consolidamento integrale, si rischia di dare una rappresentazione falsata della realtà. E non sarebbe neppure corretto perché, se si prendono statuti o atti parasociali, si comprende che di regola tale controllo non è in capo ad un solo ente. Infatti, normalmente le regole di *governance* di queste società rispecchiano la loro genesi e tendono a coinvolgere nel sistema decisionale tutti gli “azionisti”. Questo aspetto richiede per verificare se le aziende di cui il comune detiene quote significative siano veramente controllate in forma esclusiva o mediante un controllo congiunto. Ad esempio, appare condivisibile la scelta del comune di Pisa che ha proceduto al consolidamento del Gruppo Acque SpA, al quale è affidata la gestione del servizio idrico integrato del Basso Valdarno che comprende i territori di 5 province, applicando il metodo proporzionale e limitando l’impatto sui conti consolidati alla quota di partecipazione detenuta dal comune.

Il concetto di controllo congiunto non è definito nel PCEL 4, ma il punto 6 del Principio Contabile IPSAS 8 – Informazioni contabili relative alle partecipazioni nelle *Joint Venture* – precisa che esso può essere indicato come: “*la condivisione, stabilita contrattualmente, del controllo su un’attività economica*”⁴. In sostanza, il controllo congiunto si realizza quando un gruppo di azionisti, che insieme hanno la maggioranza dei voti in assemblea, stipula un “accordo vincolante”, statutario o di patto parasociale, che li vincola ad agire in assemblea in modo coordinato.

Si deve tenere conto, per altro, che questa eventualità nelle pubbliche amministrazioni locali è assai più frequente di quanto non avvenga nei gruppi privati.

Infatti, nelle società a cui partecipano più comuni c’è sempre l’esigenza di tutelare gli enti che hanno dimensione minore ma che, giustamente, sentono la necessità di fare pesare la rappresentanza del loro territorio. Questo significa che si può avere controllo congiunto anche quando un solo ente detiene la maggioranza assoluta dei diritti di voto. Tutto ciò, per altro, contribuisce a rendere più realistico anche il bilancio consolidato al quale il cittadino guarda per sapere cosa accade nel suo comune e non altrove.

In proposito, il punto 25 del PCEL 4 precisa che:

- 25) È ammesso il consolidamento proporzionale di quelle aziende per le quali si configurano un controllo congiunto tra più soggetti. La dimostrazione del controllo congiunto deve essere illustrata e fondarsi su situazioni di diritto o di fatto.

⁴ Cfr. “IFAC, Principi contabili internazionali per il settore pubblico”, Milano, Egea, 2000. Questa è l’unica traduzione in italiano, purtroppo un po’ datata. La versione aggiornata si trova sul sito di IPSASB, www.ipsasb.org.





Il PCEL 4, in coerenza con i principi contabili internazionali, prevede perciò la possibilità di consolidare, secondo il metodo proporzionale, le aziende partecipate in virtù di un controllo congiunto.

In ogni caso, è bene ricordare che l'analisi della documentazione deve essere approfondita, perché possono esserci fattispecie di controllo congiunto anche particolari, come patti di sindacato a cui partecipino la totalità dei soci, e che magari prevedono l'unanimità. In questo caso, dove si possono reperire le informazioni necessarie?

Il PCEL 4, trattando il tema dell'area di consolidamento, fornisce delle indicazioni anche a questo proposito:

- 13) Prima di procedere alla definizione dell'area di consolidamento è necessario definire il portafoglio di aziende controllate dall'ente locale all'interno del quale vengono considerate tutte le aziende con le quali l'ente intrattiene rapporti di tipo economico-finanziario e contrattuale. Successivamente, bisogna acquisire tutte le informazioni necessarie per poter analizzare e definire i rapporti giuridici ed economico-finanziari tra le aziende appartenenti al portafoglio e tra queste e l'ente locale stesso. Le informazioni raccolte devono riferirsi al periodo di riferimento del bilancio consolidato. Le fonti informative sono di vario genere: Patti Parasociali; Statuto; Contratti di servizio; Bilancio d'esercizio e consolidato (qualora esistente).
- 14) Dall'intero insieme di aziende partecipate (società per azioni, aziende speciali, istituzioni, consorzi, ecc...) che formano il gruppo pubblico locale è necessario estrapolare solamente quelle che sono effettivamente sottoposte a "controllo", influenza notevole o controllo congiunto da parte del soggetto economico, che abbia in pratica il potere di indirizzare la politica di gestione di ciascuna di esse nel perseguimento di una strategia comune.

Pertanto, per definire l'area di consolidamento occorre un'istruttoria approfondita non solo dei rapporti tra ente locale ed azienda, ma anche tra quelli degli eventuali azionisti.

Nell'affrontare questa analisi occorre poi riflettere sul fatto che il PCEL 4 tiene conto delle difficoltà degli enti locali in sede di prima implementazione del bilancio consolidato e che interviene in proposito nella parte del documento dedicata alla "disciplina transitoria", dove si precisa:

- 52) Nel triennio di prima applicazione di questo principio è possibile procedere al consolidamento delle sole controllate che abbiano figura giuridica di società di capitale o limitarsi alle sole società *in house*.
- 53) Quando l'ente locale applica le disposizioni transitorie contenute nel paragrafo 52, deve rilevare il fatto che non tutte le controllate sono state consolidate e portare in elenco le entità giuridiche ed economiche che sono state escluse dall'area di consolidamento in ragione di tale disposizione transitoria.

In sostanza, il principio contabile prevede che, nel primo triennio di redazione del consolidato, si possa evitare di procedere al consolidamento dell'intero gruppo, limitandosi, alternativamente, alle sole società:

- a) *in-house*. Del resto, tale priorità è dettata sia dalla Corte dei Conti, che nelle proprie linee guida ha sempre dedicato una particolare attenzione alle società di questo tipo, sia dal legisla-





tore, che, all'art. 23-bis della manovra estiva 2008, prevede l'estensione del patto di stabilità interno a tali società;

- b) di capitale. Queste ultime infatti costituiscono, di regola, la parte principale del gruppo ente locale per numerosità dei soggetti partecipati, per dimensione economica e, infine, per relativa omogeneità dei sistemi contabili.

Comunque, è bene prestare attenzione non solo alla possibilità di derogare transitoriamente all'inclusione nell'area di consolidamento, ma anche a quanto richiesto il co. 53 del PCEL. Esso infatti prevede un obbligo di informativa sulla totalità del gruppo, sia a favore dei terzi utilizzatori del bilancio consolidato, sia ai fini della *governance* di gruppo che, ovviamente, deve riguardare l'intero GEL, a prescindere dalle scelte di consolidamento. Perciò, dovrà essere riportato l'elenco completo degli organismi partecipati e le motivazioni alla base della loro inclusione o esclusione, nonché i criteri di valutazione impiegati per le partecipazioni che, seppure escluse, dovranno comunque essere presenti nel bilancio consolidato come elementi dell'attivo patrimoniale.

Questo passaggio dovrà necessariamente concludersi con la redazione di uno schema riassuntivo simile a quello prodotto nella Tavola 2.

Tavola 2 - Informazioni di sintesi su realtà oggetto di consolidamento

Ragione sociale	Misura della partecipazione	Inclusione/esclusione	Metodo di consolidamento	Note

2.3. Le informazioni integrative

Si è detto che il bilancio consolidato, in quanto strumento di informativa esterna, è destinato ad un numero vasto di utilizzatori.

Per un investitore finanziario il bilancio consolidato di una *holding* è una "somma" di valori economico-finanziari sintetizzati nei prospetti di stato patrimoniale e di conto economico. Si tratta di un documento utile a chiarire l'operato del gruppo da molti punti di vista, riassumibili in quelli economici, finanziari e patrimoniali.

Lo stesso discorso, ad ogni evidenza, può essere ripetuto per quanto riguarda il GEL, ma in tal caso queste ottiche sono insufficienti. Infatti, ai destinatari primari dell'informativa, ovvero ai cittadini ed ai loro rappresentanti in Consiglio Comunale, interessa avere una rappresentazione del GEL nella sua interezza e non solo di una sua frazione. Paradossalmente, però, questa esigenza di "sintesi" richiede una maggiore analiticità. Per il cittadino – a differenza di quanto accade per l'investitore finanziario – è importante sapere come è stato ottenuto o mantenuto un certo stato di salute dell'ente e l'andamento delle prestazioni di servizi dell'ente locale, a prescindere dalle modalità – interne o esterne – di erogazione delle stesse.

Del resto, per lo stesso ordine di considerazioni, la nuova versione dell'art. 147, TUEL, secondo la riforma operata dalla Carta delle Autonomie, richiederà un'analisi della qualità dei servizi e una verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi – finanziari ma non solo – da parte delle aziende partecipate. In altre parole, senza la disponibilità di informazioni analitiche almeno sui principali





servizi erogati dall'ente locale è difficile potersi formare una idea compiuta dell'operato del comune o della provincia. Il PCEL 4 richiede perciò al redattore del bilancio consolidato di inserire in una apposita nota integrativa, o comunque all'interno del documento, una serie di informazioni integrative, alcune delle quali di natura economico-finanziaria, altre più squisitamente qualitative:

- 42) Nel bilancio consolidato devono essere fornite le seguenti informazioni integrative, in una apposita nota integrativa:
- a) un prospetto in cui risulti, per ciascuna controllata inclusa nell'area di consolidamento, la percentuale di partecipazione dell'ente locale, l'ammontare del patrimonio netto e dei debiti di finanziamento nonché l'entità dei crediti e debiti in essere tra ente locale e controllata eliminati in sede di consolidamento;
 - b) un riepilogo dei dati salienti di bilancio delle controllate, prese singolarmente o a gruppi, che non sono consolidate, incluso il totale delle attività, delle passività, dei proventi e del risultato economico d'esercizio;
 - c) il nome di tutte le controllate nelle quali la controllante detiene una partecipazione e/o diritti di voto uguale o minore al 50%, insieme ad una spiegazione dell'esistenza del controllo;
 - d) le ragioni per cui la partecipazione per più della metà dei diritti di voto effettivi o potenziali di una partecipata non costituisce controllo;
 - e) la data di riferimento del bilancio di una controllata, ove tale bilancio è utilizzato per redigere il bilancio consolidato ed è riferito a una data di chiusura oppure a un esercizio diverso da quello della controllante, e le motivazioni per cui si fa riferimento a una data di chiusura o a un esercizio diverso;
 - f) la natura e la misura di qualsiasi restrizione significativa (per esempio, come risultato di accordi di finanziamento o di disposizioni regolamentari) alla capacità delle controllate di trasferire fondi alla controllante a titolo di pagamento di dividendi, di distribuzioni similari o di rimborso di prestiti o anticipazioni;
 - g) i dati rilevanti i principali settori di attività dell'ente locale, con separata evidenza delle eventuali attività di natura meramente commerciale. Per ogni servizio pubblico locale occorre fornire i principali dati economico-finanziari, quantitativi e qualitativi ad esso relativo.

A giudizio di chi scrive, particolarmente rilevante è la richiesta di cui alla lett. *g*). Essa infatti mira proprio a soddisfare l'esigenza del cittadino che vuole sapere quali sono i risultati raggiunti, in termini di servizi erogati e di qualità degli stessi, dal comune o dalla provincia, domanda a cui oggi difficilmente riesce ad avere una risposta esaudiente anche negli enti locali meglio organizzati. In sostanza, il PCEL 4 richiede come informativa supplementare, preferibilmente in una nota integrativa, che siano fornite informazioni di dettaglio sui principali servizi erogati, quale che sia la modalità organizzativa con la quale si gestisce il servizio.

Si dovranno quindi esplicitare i risultati ed i dati fondamentali dei servizi, ovviamente considerando tali anche quelli operati attraverso enti strumentali. In altre parole, se la pulizia e l'igiene ambientale sono una funzione (fondamentale) del comune non si comprende perché essa non debba





essere oggetto di rendicontazione da parte dell'amministrazione. E lo stesso ragionamento può essere ripetuto in tema di cultura, traffico, ecc....

È logico aspettarsi che le prime risposte che si troveranno nei documenti redatti dagli enti locali saranno, proprio per questa disabitudine, alquanto insoddisfacenti. D'altra parte, il PCEL 4 affronta il problema in maniera non molto puntuale, perciò vedremo le soluzioni che la prassi saprà suggerire rispetto a questo problema.

Infine, considerato che il PCEL 4 prevede la redazione di una nota integrativa, documento ad oggi assente nel rendiconto dell'ente locale, è chiaro che essa dovrà contenere tutte quelle informazioni che la nota integrativa, secondo la prassi civilistica italiana, è deputata a fornire, in particolare ai sensi dell'art. 2427, c.c.. Il PCEL 4, da parte sua, precisa:

- 43) Al fine di rendere razionale la lettura delle informazioni ivi contenute, si raccomanda risultino informazioni relative a:
- a) Criteri generali di redazione e principi di consolidamento
 - b) Criteri di valutazione
 - c) Informazioni di dettaglio dello stato patrimoniale e del conto economico
 - d) Allegati:
 - elenchi imprese incluse ed escluse dal consolidamento;
 - prospetto di raccordo fra bilancio della capogruppo e bilancio consolidato.

La Tavola 3 riporta un esempio di scheda informativa. In proposito, riteniamo fondamentale riassumere, avvalendoci anche di elementi grafici, le principali caratteristiche dell'entità aziendale, i suoi risultati, gli effetti sociali, la sua *governance* e i rapporti finanziari e giuridici con l'ente locale di riferimento.

Tavola 3 - Esempio di scheda informativa per entità aziendale consolidata

Denominazione sociale
Settore di attività - compagine societaria
Posizionamento sul mercato - principali linee di prodotto per fatturato annuo
Principali indicatori - Roi operativo - Mol (Ebitda) - DF/E - Indebitamento finanziario netto
Effetti sociali - numero dipendenti - distribuzione geografica del fatturato - fatturato per tipologia di utenza - provenienza (settore e geografica) dei principali fornitori





Governance

- modalità di nomina dei principali organi
- patti specifici con l'ente di riferimento

Rapporti finanziari con l'ente

- ammontare dei trasferimenti annui c/esercizio
- ammontare dei trasferimenti annui c/capitale

Bilanci

- Sintesi bilancio ultimo triennio

3. PREMESSE AL CONSOLIDAMENTO CONTABILE DEI CONTI: L'UNIFORMITÀ, LA RICONCILIAZIONE DEI SALDI E LE RETTIFICHE DI PRE-CONSOLIDAMENTO

Una volta determinata l'area di consolidamento, è necessario procedere al consolidamento dei conti. Tuttavia, esso è possibile solo se è rispettato il requisito dell'uniformità, in particolare vi deve essere corrispondenza tra:

- ▶ la data di chiusura dell'esercizio e di conseguenza la data di riferimento per la redazione dei bilanci, cosiddetta "uniformità temporale";
- ▶ gli schemi di bilancio utilizzati, ovvero il requisito di "uniformità formale";
- ▶ i criteri di valutazione adottati per le singole poste di bilancio e quindi l'"uniformità sostanziale".

Secondo il PCEL 4, la data di riferimento del bilancio consolidato deve coincidere con la data di chiusura dell'esercizio dell'ente controllante. Se per qualche azienda la data di riferimento del bilancio consolidato non coincide con quella di chiusura dell'ente, è necessario che la controllata rediga un bilancio annuale intermedio senza necessariamente ottenere l'approvazione dello stesso. Qualora non sia possibile redigere il bilancio annuale intermedio, è necessario apportare le rettifiche necessarie per integrare tutte le operazioni o i fatti ritenuti significativi che si sono verificati tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di riferimento del bilancio consolidato. La mancanza di uniformità temporale può essere collegata, ad esempio, ad un'associazione teatrale che presenta un bilancio con un arco temporale coincidente con la stagione teatrale.

In proposito, il PCEL 4 prevede:

26. I bilanci della controllante e delle sue controllate utilizzati nella preparazione del bilancio consolidato devono essere redatti alla stessa data. Quando le date di chiusura del bilancio della controllante e della controllata sono diverse, la controllata prepara, a fini di consolidamento, un bilancio aggiuntivo alla stessa data di riferimento del bilancio della controllante a meno che ciò non sia fattibile.
27. Quando, il bilancio di una controllata utilizzato nella preparazione del bilancio consolidato è riferito a una data di chiusura diversa da quella della controllante, devono essere eseguite rettifiche per le operazioni o i fatti significativi che siano intervenuti tra quella data e la data di riferimento del bilancio della controllante.





L'uniformità deve riguardare anche gli schemi di bilancio utilizzati dalle varie aziende consolidate: essi devono essere omogenei e nel caso in cui non lo fossero occorre adottare un unico schema di bilancio di riferimento.

In linea teorica, per ottenere l'omogeneità degli schemi di bilancio si possono percorrere due strade:

- ▶ si procede all'armonizzazione delle rilevazioni contabili mediante la costruzione di un unitario piano dei conti di gruppo a cui tutte le aziende sono tenute ad adeguarsi. Questa prima strada non è facilmente percorribile in quanto richiederebbe alle singole aziende di modificare il proprio sistema di rilevazione contabile, basato su uno specifico piano dei conti costruito in relazione alle specificità dell'ambiente interno e esterno in cui operano. Tale sacrificio peserebbe troppo in capo alle singole aziende e per tale motivo si ricorre il più delle volte alla seconda alternativa;
- ▶ si effettuano una serie di rettifiche sui bilanci delle aziende in modo da poter arrivare alla redazione del bilancio secondo un omogeneo schema di bilancio ottenuto grazie a semplici rettifiche preliminari sugli schemi di bilancio adottati dalle diverse aziende in relazione alle proprie specificità e quindi per una veritiera e corretta rappresentazione della situazione economica, patrimoniale e finanziaria di ciascuna azienda.

Solitamente, alcune operazioni di riclassificazione sono sempre effettuate in quanto esistono evidenti differenze tra gli schemi di bilancio obbligatori per gli enti locali e gli schemi cui devono attenersi le aziende private. A tal proposito, il PCEL 4 dispone che per la redazione del bilancio consolidato dell'ente locale si debba seguire un preciso schema di bilancio e, in particolare, dispone che:

15. Nella redazione del bilancio consolidato, l'ente locale aggrega i bilanci della controllante e delle sue controllate voce per voce, sommando tra loro i corrispondenti valori dell'attivo, del passivo, dell'attivo netto/patrimonio netto, dei proventi e degli oneri. Il metodo di aggregazione dei valori da utilizzare può fare riferimento ai valori contabili, senza attribuzione dell'avviamento alle diverse attività e passività. Un diverso criterio dovrà essere adeguatamente documentato nella informativa supplementare. L'allegato A riporta i prospetti che è necessario utilizzare per questa procedura e che costituisce parte integrante di questo principio.

Inoltre, per assicurare l'uniformità formale degli schemi di bilancio, il principio propone uno schema *standard* per il conto del patrimonio e per il conto economico (Tavola 4).

Tavola 4 - Schemi di bilancio riportati nell'allegato A del PCEL 4

CONTO DEL PATRIMONIO (ATTIVO)		riferimento art. 2424 CC	riferimento DM 26/4/95
A) crediti Vs. soci e partecipanti			
1	per versamenti capitale sociale ancora dovuti	A	A
1	per capitale di dotazione da versare		
Totale			



	B) Immobilizzazioni		
I	Immobilizzazioni immateriali	BI	BI
1	costi di impianto e di ampliamento	BI1	BI1
2	costi di ricerca sviluppo e pubblicità	BI2	BI2
3	diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	BI3	BI3
4	concessioni, licenze, marchi e diritti simile	BI4	BI4
5	avviamento	BI5	BI5
6	immobilizzazioni in corso ed acconti	BI6	BI6
7	altre	BI7	BI7
8	differenze da consolidamento		
	Totale		
II	Immobilizzazioni materiali		
1	Beni demaniali		
2	Beni patrimoniali (disponibili ed indisponibili)		
a	<i>Terreni e fabbricati</i>	BII1	BII1
c	<i>Impianti e macchinari</i>	BII2	BII2
d	<i>Attrezzature industriali e commerciali</i>	BII3	BII3
g	<i>Altri beni</i>	BII4	BII4
3	Immobilizzazioni in corso e acconti	BII5	BII5
	Totale		
III	Immobilizzazioni Finanziarie (1)		
1	Partecipazioni in	BIII1	BIII1
b	<i>imprese collegate</i>	BIII1b	BIII1b
c	<i>società in house</i>		
d	<i>altri organismi partecipati</i>		
e	<i>altre imprese</i>	BIII1c BIII1d	BIII1c
2	Crediti verso	BIII2	BIII2
b	<i>imprese collegate</i>	BIII2b	BIII2b
c	<i>società in house</i>		
d	<i>altri organismi partecipati</i>		
e	<i>altri</i>	BIII2c BIII2d	BIII2d
3	Altri titoli	BIII3	
4	Azioni proprie	BIII4	
	Totale		
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		
	C) Attivo circolante		
I	Rimanenze	CI	CI
	Totale		
II	Crediti (2)		
1	Verso contribuenti		
2	Verso enti pubblici		
3	Verso clienti ed utenti	CII1	CII1
4	Verso organismi partecipati		
b	<i>imprese collegate</i>	CII3	CII3
c	<i>verso controllanti</i>	CII4	CII4
c	<i>società in house</i>		



	d	altri organismi partecipati		
	5	Crediti verso altri	CII5	CII5
	a	per IVA		
	b	per somme corrisposte c/terzi		
	c	altri		
	6	Per depositi		
	a	istituti di credito		
	b	altri		
		Totale		
III		ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI		
	1	partecipazioni	CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
	2	altri titoli	CIII6	CIII5
		Totale		
IV		DISPONIBILITÀ LIQUIDE		
	1	Istituto tesoriere		CIV1a
	2	Depositi bancari e postali	CIV1	CIV1b e CIV1c
	3	Cassa e assegni	CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
		Totale		
		TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)		
		D) RATEI E RISCONTI		
	1	Ratei attivi	D	D
	2	Risconti attivi	D	D
		TOTALE RATEI E RISCONTI D)		
		TOTALE DELL'ATTIVO		
		(1) con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo		
		(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		
		CONTO DEL PATRIMONIO (PASSIVO)	riferimento art. 2424 CC	riferimento DM 26/4/95
I		A) PATRIMONIO NETTO		
		Patrimonio netto (capitale e riserve)	da AI a AVIII	da AI a AVIII
		di cui capitale e riserve di terzi		
II		Risultato economico dell'esercizio	AIX	AIX
		di cui risultato economico di terzi		
		TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)		
		B) FONDI PER RISCHI ED ONERI		
	1	per trattamento di quiescenza	B1	B1
	2	per imposte anche differite	B2	B2



3	altri	B3	B3
4	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri		
	TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)		
	C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	C	C
	TOTALE T.F.R. C)		
	D) DEBITI (2)		
1	per obbligazioni	D1e D2	D1
2	verso soci per finanziamenti	D3	
3	verso banche e tesoriere	D4	D3 e D4
4	verso altri finanziatori	D5	
5	per acconti	D6	D5
6	verso fornitori	D7	D6
7	rappresentati da titoli di credito	D8	D7
8	verso organismi partecipati		
b	imprese collegate	D10	D9
c	imprese controllanti ed enti pubblici di riferimento	D11	D10
d	società in house		
e	altri organismi		
9	altri debiti di funzionamento	D12,D13,D14	D11, D12, D13
	TOTALE DEBITI (D)		
	E) RATEI E RISCONTI		
I	Ratei passivi	E	E
II	Risconti passivi	E	E
1	Contributo permesso di costruire		
2	Contributi in conto capitale		
3	Concessioni pluriennali		
4	Altri risconti passivi		
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		
	TOTALE DEL PASSIVO		
	CONTI D'ORDINE		
	1) Impegni finanziari per costi anno futuro		
	2) Impegni finanziari per fondi vincolati di parte corrente		
	3) Investimenti da effettuare		
	4) Trasferimenti in c/capitale da effettuare		
	5) canoni di leasing a scadere		
	6) beni di terzi in uso		
	7) beni dati in uso a terzi		
	8) fideiussioni prestate		
	9) contributi in conto impianti utilizzati a dim.costo		
	TOTALE CONTI D'ORDINE		
	(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo		



CONTO ECONOMICO		riferimento art. 2425 cc	riferimento DM 26/4/95
A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE			
1	Proventi		
a	<i>Proventi tributari</i>		
b	<i>Proventi da contributi correnti</i>		
c	<i>Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici</i>	A1	A1a
d	<i>Ricavi da copertura costi sociali</i>		A1b
2	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2
3	Variazione de lavori in corso su ordinazione	A3	A3
4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4
5	Altri ricavi e proventi	A5	A5
a	Contributi in conto esercizio e trasferimenti		A5c
b	Proventi patrimoniali		
c	quota annuale di contributi in conto capitale		E20c
d	Altri		A5 a e b
totale componenti positivi della gestione A)			
B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE			
6	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	B6	B6
7	Prestazioni di servizi e trasf. passivi correnti	B7	B7
a	<i>Prestazioni di servizi</i>		
b	<i>Trasferimenti passivi correnti</i>		
8	Godimento beni di terzi	B8	B8
9	Personale	B9	B9
10	Ammortamenti e svalutazioni	B10	B10
a	<i>Ammortamenti immob. Immateriali</i>	B10a	B10a
b	<i>Ammortamenti immob. materiali</i>	B10b	B10b
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	B10c	B10c
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	B10d	B10d
11	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	B11	B11
12	Accantonamento per rischi	B12	B12
13	Altri accantonamenti	B13	B13
14	Oneri diversi di gestione	B14	B14
totale componenti negativi della gestione B)			
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)			
C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
<i>Proventi</i>			
15	Proventi da partecipazioni	C15	C15
a	<i>Da società in house</i>		
b	<i>Da altri organismi</i>		
16	Altri proventi finanziari	C16	C16
Totale proventi			



	<u>Oneri</u>		
17	Interessi ed altri oneri finanziari	C17	C17
	Totale oneri		
		totale (C)	
	D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE		
18	Rivalutazioni	D18	D18
19	Svalutazioni	D19	D19
		totale (D)	
	<u>E) COMPONENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>		
	<u>Proventi</u>		
20		E20	E20
a	Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo		E20b
b	Plusvalenze patrimoniali		E20c
	totale proventi		
21	<u>Oneri</u>	E21	E21
a	Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo		E21b
b	Minusvalenze patrimoniali		E21a
c	Altri oneri straordinari		E21d
	totale oneri		
		Totale (E) (E20-E21)	
	RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+-C+-D+-E)		
22	Imposte	22	22
23	RISULTATO DELL'ESERCIZIO	23	23
	di cui risultato economico di terzi		

In questo modo, il PCEL 4 propone un prospetto di conciliazione che consente di collocare correttamente le varie voci di bilancio dell'ente locale, delle società di capitali e delle aziende speciali che costituiscono le figure giuridiche che più frequentemente compongono il gruppo dell'ente locale.

Come detto, il requisito di uniformità deve essere rispettato dal punto di vista formale e sostanziale. Pertanto, devono essere uniformati anche i principi di valutazione utilizzati dalle aziende incluse nell'area di consolidamento per la formazione dei valori delle poste di bilancio. Si tratta di una prerogativa imprescindibile perché per redigere il bilancio consolidato si deve procedere all'aggregazione integrale degli elementi attivi e passivi, nonché i costi e i ricavi delle aziende comprese nell'area di consolidamento.

Frequentemente, invece, i criteri di valutazione adottati dalle aziende non coincidono con quelli dell'ente locale, a causa dei diversi principi contabili di riferimento. In altre parole, i bilanci d'esercizio delle aziende possono essere redatti secondo diversi principi rispetto a quelli applicati dalla capogruppo, ad esempio, perché soggette a specifici criteri previsti da particolari norme o prassi di settore. L'ente locale nella redazione del suo bilancio d'esercizio deve far riferimento ai PCEL e agli IPSAS, mentre le aziende di natura privata adottano i principi contabili nazionali elaborati dall'OIC oppure ai principi contabili internazionali elaborati dallo IASB.

Esistono sostanziali e rilevanti differenze tra il sistema dei principi contabili per gli enti locali e quello per le aziende private, basti pensare al principio della competenza finanziaria imposta agli enti locali e al criterio della competenza economica principio portante del sistema dei principi contabili nazionali ed internazionali.





Per eliminare le discrepanze derivanti dall'impiego di diversi sistemi di Principi Contabili, che dispongono altrettanti diversi criteri di valutazione, è fondamentale compiere una riconciliazione dei principi, adottando come principi basilari del gruppo quelli applicati prevalentemente delle società partecipate, al fine di disporre anche di una rappresentazione di natura economico-patrimoniale.

Il PCEL 4 prevede:

19. È considerata buona pratica l'avvio da parte degli enti locali in discorso di un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, l'allineamento di tutte le contabilità di gruppo nel senso indicato.
28. I bilanci consolidati devono essere preparati utilizzando principi contabili uniformi per operazioni e fatti simili in circostanze simili. I principi contabili ed i criteri di valutazione da adottare, comunque, devono essere quelli prevalentemente adottati dalle società partecipate e non quelli proposti dal D.Lgs. 267/2000.

Inoltre, come si è detto, il PCEL prevede che si debba procedere ad aggregare i valori in modo lineare, applicando però principi contabili uniformi.

29. Per redigere un bilancio consolidato occorre aggregare stati patrimoniali e conti economici delle aziende del gruppo, cosicché gli elementi dell'attivo e del passivo, i ricavi e i costi delle imprese incluse nell'area di consolidamento siano ripresi integralmente. Per effettuare una corretta aggregazione, comunque, occorre che i bilanci delle singole aziende siano stati redatti in base a principi contabili e criteri di valutazione uniformi. Ad esempio, l'aggregazione di bilanci di due società che operano nello stesso settore, di cui una rileva a conto economico i costi di ricerca e sviluppo al momento del loro sostenimento e l'altra li capitalizza, pur essendo entrambe nelle medesime condizioni, non può correttamente rappresentare la situazione patrimoniale ed economica consolidata.
30. L'uniformità deve riguardare voci di denominazione e contenuto identici, ovvero analoghi, figuranti nei bilanci delle imprese del gruppo e destinate a confluire nelle stesse voci del bilancio consolidato. L'omogeneità di principi va attuata, come regola generale, nei bilanci d'esercizio delle singole società con un'opportuna attività di armonizzazione. Nei casi in cui i principi contabili adottati nei bilanci dell'ente locale e delle partecipate, pur essendo corretti, non siano omogenei tra loro, l'omogeneità o armonizzazione deve in prima istanza essere effettuata nei bilanci d'esercizio delle singole aziende; nei limiti in cui essa non può essere così attuata, l'omogeneità o armonizzazione può essere ottenuta apportando in sede di consolidamento opportune rettifiche. È accettabile derogare all'obbligo di uniformità dei criteri di valutazione quando la conservazione di criteri difformi sia più idonea a realizzare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta. In questi casi l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi di tale difformità.
31. È inoltre accettabile non riflettere gli effetti della difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, se essi sono irrilevanti. La rilevanza deve essere modesta sia in termini quantitativi, sia qualitativi (ad esempio, di un elemento patrimoniale di importanza marginale, presente in poche imprese consolidate) rispetto al valore consolidato della voce in questione.





32. Se una componente di un complesso economico utilizza principi contabili diversi da quelli adottati nel bilancio consolidato per operazioni e fatti simili in circostanze simili, opportune rettifiche sono apportate al suo bilancio nella preparazione del bilancio consolidato.

Di conseguenza, i singoli conti di bilancio delle entità coinvolte nell'area di consolidamento saranno rideterminati sulla base di un unitario sistema di principi contabili. Una tale armonizzazione è fondamentale in ragione e a garanzia della rappresentazione veritiera e corretta dei risultati evidenziati all'interno del bilancio consolidato.

In sintesi, l'uniformità è una caratteristica che deve essere sempre presente nel bilancio consolidato, in quanto ai fini della sua redazione è indispensabile il massimo grado di omogeneità nei bilanci delle aziende da consolidare, che, a sua volta, deve essere il risultato di un'armonizzazione contabile tale da consentire i necessari raffronti nel tempo e nello spazio. Un processo di redazione basato sui principi di uniformità temporale, formale e sostanziale permette di ottenere un bilancio consolidato capace di rappresentare in modo attendibile e comprensibile la realtà economica, patrimoniale e finanziaria del gruppo locale.

Ovviamente, la responsabilità di svolgere tale compito spetta al redattore del bilancio consolidato. Più precisamente, i redattori del bilancio consolidato, pur non potendo rispondere della veridicità e correttezza dei bilanci da integrare, devono farsi carico della corretta integrazione dei bilanci della controllante e delle controllate, verificandone i criteri di valutazione e procedendo alla loro omogeneizzazione.

In sintesi, la significatività e la capacità informativa del bilancio consolidato saranno più o meno elevate in relazione a:

- ▶ il grado di affinità economico-tecnica e la coerenza tra le aziende del GEL;
- ▶ il livello di attendibilità dei bilanci inclusi nel consolidamento;
- ▶ la correttezza e l'adeguatezza dei principi e delle tecniche contabili di redazione del bilancio consolidato.

Il redattore del bilancio consolidato può operare concretamente, e diversamente da quanto si potrebbe pensare, non solo sull'ultimo aspetto ma anche, agendo sulle informazioni integrative, per attenuare le difformità del GEL che sono connesse alla sua natura di gruppo orientato a erogare tutti i servizi che servono alla comunità locale.

Le verifiche antecedenti al consolidamento dei conti non possono ancora considerarsi concluse, infatti, come abbiamo visto, in alcuni casi è necessario procedere alla riconciliazione dei saldi contabili e ad alcune rettifiche di pre-consolidamento. In particolare, ci riferiamo al fatto che l'eliminazione delle partite infragruppo presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento di eventuali differenze.

La prima fase può essere scomposta in azioni successive:





“Check list” Attività preliminari al consolidamento delle operazioni infra-gruppo

Riconciliazione dei saldi contabili e rettifiche di consolidamento

Individuazione delle operazioni avvenute nell’esercizio all’interno del gruppo dell’ente locale distinguendo per tipologia (rapporti finanziari di debito/credito; acquisto/vendita di beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti in c/capitale e di parte corrente; ecc...)

Individuazione delle modalità di contabilizzazione delle operazioni verificatesi all’interno del gruppo dell’ente locale (es. voce di ricavo della realtà controllata collegata a voce di trasferimento di parte corrente da parte dell’ente locale)

Verifica della presenza e della corrispondenza dei saldi reciproci: individuazione dei disallineamenti (in termini qualitativi e quantitativi)

Sistemazione contabile dei disallineamenti mediante adeguamento dei valori delle poste o attraverso scritture contabili

In primo luogo, prima di procedere con le scritture di consolidamento, è necessario individuare le operazioni avvenute all’interno del gruppo, distinguendole secondo la tipologia (es. compravendite di beni o servizi, cessione di beni ammortizzabili, trasferimenti in conto capitale o di parte corrente, ecc...). In questo modo è possibile costruire una “mappa” delle operazioni compiute nell’esercizio di riferimento che devono essere sottoposte alla procedura contabile di consolidamento. In proposito, riteniamo che tale *step* costituisca un passaggio decisivo al fine di creare maggiore consapevolezza nella gestione strategica del gruppo, in quanto, fornendo un quadro delle operazioni interne al gruppo stesso, consente di individuare eventuali sovrapposizioni e “doppi passaggi” da eliminare al fine di migliorare le sinergie tra le diverse entità appartenenti al gruppo.

Il secondo *step* concerne l’individuazione delle modalità di contabilizzazione di dette operazioni nell’ambito delle contabilità delle aziende coinvolte nel consolidamento.

Si tratta di un passaggio estremamente delicato e complesso in quanto ci troviamo a raffrontare operazioni potenzialmente rilevate con criteri valutativi diversi, ma soprattutto con sistemi contabili differenti. Si pensi infatti alla diversa finalità di contabilizzazione dei fatti aziendali in un sistema in partita doppia come quello delle realtà private e in un sistema finanziario basato sulla partita semplice tipico degli enti locali e delle loro dirette emanazioni. Poiché, così come stabilito dal punto n. 16 del PCEL 4, il consolidamento avviene con il metodo della partita doppia, è necessario individuare nell’ambito della gestione dell’ente locale il momento esatto di collegamento tra la rilevazione in contabilità finanziaria e la determinazione delle poste ai fini del consolidato.

- La procedura di consolidamento presuppone che ognuna delle entità da consolidare abbia un affidabile sistema dei conti, tenuto secondo il metodo della partita doppia. Qualora in alcune delle entità del gruppo locale tale requisito non sussista, e in particolare in capo all’ente locale controllante, perché si possa dichiarare il rispetto del presente principio contabile occorre che sia precisato quale sia il sistema contabile adottato presso ognuna delle entità interessate, quale sia il processo complessivo che dalla rilevazione presso le singole entità arriva sino al bilancio di gruppo, quali siano gli strumenti di controllo interno e di revisione che assicurano che l’informazione contabile prodotta sia, oltre che chiara, veritiera e corretta.

Naturalmente, queste considerazioni devono necessariamente essere riproposte per tutte le realtà appartenenti al gruppo con un sistema contabile di tipo finanziario.

Una volta individuate le operazioni oggetto di consolidamento, è necessario passare alla terza fase che prevede la verifica della corrispondenza dei saldi reciproci.





Se si riscontra una differenza, occorre determinarne la natura in termini quantitativi e qualitativi al fine di pervenire alla soluzione contabile più corretta. Possono verificarsi due casi (Tavola 5):

- a) gli importi delle partite non sono equivalenti;
- b) dalle operazioni infra-gruppo non scaturiscono valori reciproci.

Tavola 5 - Le tipologie di disallineamento

Tipologia di disallineamento	Fattispecie	Soluzione
a) Gli importi delle partite reciproche non sono equivalenti	<ul style="list-style-type: none"> - errori di contabilizzazione - partite "viaggianti" o "in transito" (es. compravendite effettuate a fine esercizio e non contabilizzate contestualmente da unità venditrice e acquirente) - difformità nella contabilizzazione (es. obbligazioni emesse da una consociata ad un valore diverso da quello nominale) - applicazione di criteri di valutazione diversi (es. crediti e debiti reciproci inclusi secondo il metodo integrale per una società e secondo il proporzionale per l'altra) 	<ul style="list-style-type: none"> - rettificare gli importi correggendo il risultato o il patrimonio della partecipata - rettificare i dati di bilancio dell'unità acquirente o di quella venditrice - in caso di obbligazioni emesse sotto la pari (sopra la pari) occorre addebitare (accreditare) il conto acceso al prestito obbligazionario, o quello relativo ai titoli, ed accreditare (addebitare) il conto acceso al disaggio (aggio) di emissione - riclassificare una parte del credito, vantato dalla prima consociata, trasformandolo in credito nei confronti di terzi per la parte che è attribuibile agli azionisti di minoranza
b) Gli importi non sono reciproci	<ul style="list-style-type: none"> - le operazioni infragruppo determinano l'insorgenza di valori reciproci che presentano però natura contabile diversa (es. transazioni che hanno ad oggetto immobilizzazioni per l'unità acquirente e prodotti finiti per quella venditrice) - distribuzione di utili infragruppo (da una parte abbiamo la rilevazione del provento finanziario per i proventi percepiti dalla controllante, mentre da parte della controllata abbiamo la diminuzione patrimoniale) 	<ul style="list-style-type: none"> - no eliminazione ma riclassificazione in base al significato economico dell'operazione all'interno del gruppo (ad es. mantenendo l'immobilizzazione nell'attivo del gruppo e inserendo il ricavo dell'entità venditrice fra i ricavi per incrementi di immobilizzazioni interne) - no rettifica di pre-consolidamento ma eliminazione del provento finanziario in sede di consolidamento (infatti gli utili si riferiscono ad esercizi precedenti e pertanto già confluiti nel patrimonio netto di gruppo)

Per agevolare la riconciliazione dei saldi e le rettifiche di pre-consolidamento riteniamo sia opportuno implementare un sistema di report – compilati dalle entità appartenenti al gruppo – e creato ad hoc al fine di sistematizzare le suddette operazioni.

Una volta compiute le necessarie operazioni di riallineamento e le conseguenti rilevazioni di pre-consolidamento, è possibile passare all'eliminazione delle operazioni infra-gruppo.





4. IL BILANCIO AGGREGATO E LE TEORIE DI CONSOLIDAMENTO PER IL SETTORE PUBBLICO⁵

Lo strumento indispensabile per raffigurare globalmente e in maniera veritiera e trasparente l'andamento economico finanziario e la situazione patrimoniale del gruppo ente locale⁶, che comprende l'ente controllante e qualsiasi entità a vario titolo controllata, è rappresentato dal bilancio consolidato⁷, predisposto sulla base della dimensione del controllo esercitato nei confronti del gruppo, utilizzando il metodo del consolidamento integrale o proporzionale.

Il bilancio consolidato di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica non consente, però, di rappresentare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni⁸. In tale caso il bilancio consolidato è elaborato sulla base dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi di ciascun componente del gruppo, comprensivi delle entrate esternalizzate.

⁵ Di Raffaele Marcello.

⁶ È ormai accolta la concezione "aziendale" dell'organizzazione pubblica (come appunto l'ente locale), anche se non sono sempre percettibili i punti di unione e le differenze rispetto all'azienda commerciale.

⁷ "La materia del consolidamento dei conti pubblici non è argomento nuovo. Il moltiplicarsi dei centri di spesa, la necessità di conoscere e tenere sotto controllo la spesa pubblica, la modifica dei contesti istituzionali, sia verso l'alto (l'adesione all'Unione europea e alla moneta unica), sia verso il basso (vedi le spinte verso il federalismo) hanno indirizzato l'attenzione dei Governi più recenti verso la necessità di una lettura coerente e unitaria dei conti di tutte le realtà pubbliche di spesa". La definizione sta in Verde G., "L'adozione del bilancio consolidato da parte di province e comuni", tratto dall'intervento al Convegno su "Bilancio consolidato ed enti locali", Firenze, 18/02/2009.

⁸ Con il termine esternalizzazione (outsourcing) riferito all'attività delle amministrazioni pubbliche si intende la realizzazione di un'attività, precedentemente svolta dall'ente pubblico, ad opera di un soggetto terzo al quale tale svolgimento sia stato a vario titolo attribuito dall'amministrazione titolare dell'attività. Cfr. Di Gaspare G., "Esternalizzazione (tramite contratti e figure soggettive delle attività amministrative) societarizzazioni e privatizzazioni: un approccio teorico", in Guida agli enti locali, n. 25/2005.





A seguito della recente evoluzione normativa, che presenta come ultimi elementi in ordine cronologico il D.Lgs. 118/2011 sulla contabilità pubblica⁹ e il D.L. 174/2012¹⁰ il bilancio consolidato si conferma come uno strumento necessario per amministratori, tecnici e cittadini, non solo in chiave di mero controllo dell'attività delle aziende e della capogruppo/Comune ma soprattutto come elemento utile per le decisioni amministrative fondamentali e per la comunicazione a livello locale¹¹.

Il bilancio consolidato dell'ente locale¹² presenta, però, delle problematiche specifiche che lo contraddistinguono profondamente rispetto alla disciplina, relativa alle società commerciali, cui normalmente si fa riferimento¹³. Al riguardo il legislatore è intervenuto con il nuovo principio contabile per gli enti locali¹⁴ a dettare una regolamentazione specifica al consolidamento dei conti nel caso di gruppi misti formati da aziende private e da aziende ed enti del settore pubblico¹⁵. L'informativa che deve dare una *public entity* è assai più rilevante rispetto a quella che si può richiedere ad una società di capitale. Da qui la necessità di fornire una *disclosure* supplementare, che riconduca ad unità prospettive di bilancio che seguono principi contabili diversi¹⁶.

Occorre, pertanto, individuare le possibili soluzioni al problema. Al riguardo le esperienze straniere non danno molto aiuto perché, nei paesi ad economia avanzata, sono ormai pochi i casi in cui la contabilità di comuni e province non sia sostanzialmente allineata con quella privatistica¹⁷.

Nella realtà italiana la scelta gerarchica appare quella preferibile, in quanto non esiste una vera alternativa ai criteri di valutazione civilistici.

La soluzione consiste, di regola, nel fare riclassificare il bilancio (da OIC a IFRS o viceversa) a una delle due parti:

⁹ Tale decreto detta disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, in attuazione della delega contenuta nell'art. 2, co. 6, L. 31/12/2009, n. 196 (legge di contabilità e finanza pubblica) che aveva modificato l'art. 2, L. 42/2009 (legge delega sull'attuazione del federalismo fiscale).

Il decreto prevede, tra l'altro, che le amministrazioni pubbliche adottino uno schema di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate e altri organismi controllati (art. 11); fissa inoltre come principio fondamentale del bilancio la rappresentazione della spesa in missioni e programmi con l'identificazione dell'unità di voto per l'approvazione del bilancio costituita almeno dal programma (art. 13). Vengono poi introdotti criteri per la specificazione e classificazione delle spese e delle entrate (artt. 14 e 15) e si individuano strumenti di flessibilità degli stanziamenti di bilancio (art. 16) e la riclassificazione dei dati contabili degli enti e degli organismi strumentali delle amministrazioni pubbliche attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'art. 14, co. 6, L. 196/2009 (art. 17).

¹⁰ Il decreto ha sostituito tra l'altro l'art. 147-quater (Controlli sulle società partecipate) del D.Lgs. 267/2000, articolo che al co. 4 prevede che i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.

¹¹ Il tema qui posto è contiguo a quello di identificare le finalità del consolidato in ambito pubblico, dal momento che lo stesso può essere un efficace strumento di governo delle attività del gruppo pubblico locale, di comunicazione ai portatori di interesse, e più in generale di trasparenza sulle condizioni economiche, patrimoniali e finanziarie del gruppo. Per una ricognizione dei contributi teorici ed empirici in tema si rinvia a Lombrano A., "Bilancio consolidato e informativa interna negli enti locali", Quaderno monografico Rirea, n. 40/2006; Lombrano A., "Ruolo del bilancio sociale e linee guida per la sua introduzione negli enti locali", in L'amministratore locale, n. 2/2004, pagg. 16-19; Preite D., "Bilancio consolidato e informazione per il gruppo pubblico locale", Egea, Milano, 2006.

¹² Denominato talvolta "azienda", e in questo contesto anche "organizzazione" o "public entity".

¹³ Anche se il tutto non può risolversi in una mera analisi delle problematiche che nascono dalla circostanza che i sistemi contabili dell'ente locale sono diversi da quelli delle società dallo stesso controllate, o dal fatto che l'area di consolidamento presenta aspetti peculiari. Ed infatti è necessario comprendere quale è il significato del bilancio consolidato dell'ente locale rispetto a quanto avviene in ambito privatistico e come dunque il suo contenuto debba affrontare tematiche specifiche che lo contraddistinguono profondamente rispetto alla disciplina, relativa alle sole società commerciali, cui normalmente si fa riferimento. Cfr. Farneti G., "Il bilancio consolidato nella prospettiva dell'Osservatorio", in Azienditalia, n. 12/2009, pag. 769.

¹⁴ Allegato 4 al D.P.C.M. 28/12/2011. È necessario anche far riferimento al PCEL 4 che è il principio contabile emanato dall'Osservatorio per la Finanza e la Contabilità degli Enti Locali dedicato appunto alla redazione del bilancio consolidato, frutto di un lavoro di revisione critica dei principi contabili disponibili nel panorama nazionale ed internazionale. Ad oggi purtroppo il PCEL 4 non ha avuto ancora l'approvazione definitiva.

¹⁵ Il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale si pone, infatti, nella zona di confine e di integrazione, tra la realtà pubblica e quella privata, stante la necessità da parte dell'ente locale a capo del gruppo di garantire un'adeguata offerta di servizi pubblici e di consentire la verifica del livello di efficienza e di efficacia nel processo di erogazione, mediante il controllo sulle aziende investite del ruolo di gestore dei servizi.

¹⁶ Il consolidato, dovrà inoltre, a beneficio dei cittadini, esplicitare le informazioni relative alla costituzione di società holding nell'ambito dell'ente locale. Tale pratica, che va delineandosi soprattutto negli ultimi anni, è indirizzata a realizzare finalità elusive ed è fonte di costi (connessi alla struttura societaria e alla sua vita amministrativa), nei quali si nascondono i costi della politica, il tutto in condizioni di non trasparenza. Pertanto il consolidato dovrà illustrare quelle informazioni che la menzionata holding porta invece a nascondere.

¹⁷ Cfr. Pozzoli S., "Bilancio consolidato ed enti locali. Principi contabili, problemi applicativi e soluzioni", intervento al convegno Bilancio consolidato ed enti locali, Firenze 18/02/2009.





- ▶ sono le controllate a riclassificare i bilanci secondo i criteri scelti dalla capogruppo (caso più diffuso nella prassi);
- ▶ o, al contrario, è la capogruppo ad adeguare i suoi conti a quelli delle partecipate.

Negli ultimi anni il bilancio consolidato degli enti locali presenta, però un approccio più spiccatamente metodologico, un carattere maggiormente divulgativo, diretto ai decisori e agli *stakeholders*, allo scopo di fornire un ulteriore elemento decisionale.

In Italia le esperienze di consolidamento negli enti locali sono tuttora molto poche ma, un Comune particolarmente attento alla trasparenza ed efficienza dell'azione amministrativa, ne avverte la necessità. Non sarebbe altrimenti facile mantenere il governo dei gruppi aziendali locali che, sotto la spinta delle riforme del decennio precedente, si sono notevolmente sviluppati, seppure negli ultimi anni tale tendenza si sia per certi aspetti invertita.

Come noto il Bilancio consolidato dei gruppi di società è regolamentato dal D.Lgs. 127/1991, che è però impossibile applicare alla realtà pubblica senza i necessari adattamenti. Occorre, infatti, un'attenta riflessione sul contesto e sulle peculiarità contabili ed amministrative che sono proprie dell'"organizzazione"¹⁸.

Le aziende previste dall'art. 25, D.Lgs. 127/1991, sul piano contabile, adottano tutte la medesima tipologia di contabilità e seguono (o sono libere di seguire) gli stessi principi contabili – quelli dell'OIC o gli IAS/IFRS, a seconda dei casi – mentre non è così per quanto riguarda gli enti locali e le loro aziende partecipate¹⁹.

Intanto, la normativa nazionale in tema di bilancio consolidato degli Enti Locali ha avuto negli ultimi anni, una importante evoluzione poiché, dopo gli artt. 152 e 230, TUEL²⁰ e l'art. 2, co. 2, L. 42/2009 (*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione*), il D.Lgs. 118/2011 ha avviato una fase di sperimentazione, finalizzata alla verifica della rispondenza del nuovo assetto contabile alle esigenze conoscitive e all'individuazione di eventuali criticità del sistema. In particolare, agli enti in sperimentazione è fatto obbligo di redigere il bilancio consolidato con i propri organismi strumentali²¹, aziende, società controllate e partecipate, secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio applicato del bilancio consolidato.

¹⁸ L'area di consolidamento rappresentante l'insieme delle aziende costituenti il "gruppo comunale" oggetto del consolidamento dei conti, sarà opportunamente più estesa rispetto a quella che consegue dalla norma civilistica, rientrandovi anche quelle entità per le quali manchi il nesso partecipativo.

¹⁹ I principi contabili internazionali per il settore pubblico sono emessi dall'IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board) che è l'Organismo Contabile Internazionale per l'emanazione dei principi contabili del settore pubblico, il quale opera all'interno dell'Associazione internazionale delle professioni contabili (IFAC International Federation of Accountant). Tali principi appaiono come la naturale derivazione degli IAS/IFRS, che sono i principi contabili internazionali del settore privato, poiché, ad eccezione degli IPSAS 22, 23 e 24, ad ogni principio IPSAS è correlabile un principio IAS (International Accounting Standards). Si consideri infine, che la traduzione italiana parla di principi ma si tratta di standards che, tuttavia, a differenza degli IAS/IFRS, non sono obbligatori. Va, tuttavia, ricordato che l'IPSASB non ha il potere di richiedere il rispetto (la cosiddetta "compliance") degli IPSAS, il cui recepimento è lasciato agli ordinamenti nazionali.

²⁰ Infatti, all'art. 152, si prevede che "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", mentre l'art. 230, al comma 6, precisa che: "Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne ed esterne".

²¹ Gli enti strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo sono 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 ed 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. 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.





In questo contesto è stato chiamato ad offrire il proprio contributo l'Osservatorio per la finanza locale e la contabilità²² che ha redatto il richiamato PCEL n. 4²³, dedicato interamente alla redazione del bilancio consolidato nelle *public entity*.

4.1. Le teorie contabili di gruppo

Le soluzioni predisposte dalla tecnica ragionieristica per giungere alla rappresentazione del bilancio consolidato sono influenzate dalle teorie contabili di gruppo²⁴ (Tabella 1), quali:

- ▶ teoria dell'entità (*entity theory*);
- ▶ teoria della proprietà (*proprietary theory*);
- ▶ teoria della capogruppo (*parent company theory*);
- ▶ teoria modificata della capogruppo (*modified parent company theory*).

La teoria dell'entità concepisce il gruppo come un'unica realtà economica e contabile²⁵, pertanto patrimonio e reddito appartengono al gruppo nel suo complesso, senza distinzione alcuna delle interessenze di terzi in termini economici e patrimoniali²⁶.

Secondo la teoria della proprietà "l'elemento fondamentale per l'esistenza di un gruppo è il possesso di altre entità da parte della casa madre"²⁷, in quest'ottica le partecipate sono considerate come investimenti e l'unità contabile di riferimento non è il gruppo nel suo complesso bensì il bilancio della capogruppo, mentre il consolidato altro non è che un'estensione di questo, per tenere conto delle quote detenute nelle controllate²⁸.

La teoria della capogruppo considera il gruppo come un unico soggetto economico che opera al servizio della capogruppo, il cui scopo è fornire una completa informazione della realtà economico-patrimoniale del gruppo unitamente all'esigenza di evidenziare il risultato economico ed il patrimonio netto di stretta pertinenza della capogruppo²⁹.

²² Organismo istituito nel 1998 che ha il compito di "promuovere la salvaguardia degli equilibri di bilancio, l'applicazione dei principi contabili e la congruità degli strumenti applicativi, nonché la sperimentazione di nuovi modelli contabili".

²³ Tale principio è ampiamente trattato nel presente volume.

²⁴ Le teorie di consolidamento rappresentano modelli concettuali di riferimento su cui si basa il processo. Infatti, la scelta di una teoria piuttosto che un'altra comporta la redazione di un bilancio consolidato differente per caratteristiche, contenuti e determinazione dei valori consolidati, influenzando, di conseguenza, la funzione informativa che il documento stesso svolge nei confronti dei suoi fruitori. Tali teorie originano delle diversità in merito al metodo di consolidamento, al trattamento dell'eventuale differenza che si crea in sede di elisione del valore delle partecipazioni contro la quota del patrimonio netto delle partecipate e nella determinazione delle quote di minoranza. Cfr. Cameran M., "Le teorie di consolidamento", in Prencipe A., Tettamanzi P. (a cura di), "Bilancio consolidato secondo i principi internazionali", Egea, Milano, 2004, pag. 21.

²⁵ Cfr. Caramel R., Coopers & Librand, "Il bilancio consolidato", Il Sole24Ore Pirola, Milano, 1995, pag. 128.

²⁶ Principio Contabile n. 17, par. 4.2 del CNDR. Secondo tale teoria beneficiari dell'informazione contabile sono tutti i soggetti che hanno un interesse nell'impresa (azionisti, creditori, manager, dipendenti, sindacati, enti pubblici). "Questa teoria considera tutto il capitale di rischio (di comando e di minoranza) sullo stesso piano e, quindi, anche i soci di minoranza sono rappresentati nell'ambito dei valori del patrimonio netto di gruppo; il patrimonio netto dei soci di minoranza è valutato sulla base della corrispondente quota di capitale economico, come valutato in sede di acquisto della partecipazione di controllo da parte dell'impresa capogruppo. La teoria dell'entità, per le caratteristiche che presenta nella redazione del bilancio consolidato e per il profilo di osservazione dei gruppi, è la più vicina ai principi economico aziendali italiani; tuttavia è criticata soprattutto in merito al riconoscimento alle minoranze di valori congegnati di patrimonio netto misurati sul fondamento di ipotesi difficilmente verificabili". Cfr. Azzali S., "Il reddito e il capitale di gruppo", Giuffrè, Milano, 202, pagg. 158-159.

²⁷ Cameran M., "Le teorie di consolidamento", in Prencipe A., Tettamanzi P., "Bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali", op.cit., pag. 23.

²⁸ In un bilancio consolidato redatto sulla base di questa teoria, non trovano alcuna forma di esposizione gli interessi dei soci di minoranza; del resto l'elemento cardine della teoria è la proprietà, ossia la capogruppo che è proprietaria di immobilizzazioni finanziarie, mentre gli azionisti di minoranza vengono considerati alla stessa stregua dei finanziatori.

²⁹ "In altre parole, il consolidato è il bilancio della capogruppo esteso agli elementi patrimoniali e reddituali delle "filiali" costituite dalle imprese controllate": Caramel R., Coopers & Librand, "Il bilancio consolidato", op.cit., pag. 129.





Infine la teoria modificata della capogruppo, che rappresenta una variante della teoria precedente, prevede che le voci relative alle minoranze azionarie siano evidenziate separatamente sia nello stato patrimoniale che nel conto economico e che le attività e le passività della controllata siano rappresentate al loro *fair value*³⁰, determinato al momento dell'acquisizione.

Tabella 1 - Teorie di consolidamento

La redazione del bilancio consolidato di gruppo comporta, fra le altre scelte, quella del metodo di consolidamento e la necessità di individuare il trattamento delle interessenze di terzi al patrimonio netto e al risultato d'esercizio, tanto in termini di valore quanto in termini di rappresentazione.

Le metodologie di consolidamento sono ovviamente funzione della teoria a base di "cosa rappresenta" e per "quali finalità" è redatto il bilancio consolidato. Nella prassi internazionale le teorie di riferimento sono:

a) Teoria della proprietà

Il bilancio consolidato deve contenere solo le attività, passività, costi, ricavi attribuibili alla controllante in relazione alle sue quote di possesso. In tal modo nel consolidato non avremo né quote di patrimonio né risultato attribuibili a terzi. Gli utili infragruppo verranno eliminati solo per la parte attribuibile alla controllante ovvero nelle quote da essa posseduta. Tale metodo di consolidamento la normativa in Italia lo prevede per le *joint venture* ovvero nel caso di controllo congiunto.

b) Teoria della capogruppo

Il bilancio consolidato vede le controllate come sedi secondarie e filiali della capogruppo. Con questo concetto la metodologia di consolidamento (detta "consolidamento integrale") prevede che il valore delle partecipazioni di controllate viene sostituito ai valori integrali dell'attività e passività costi e ricavi della controllata. Gli interessi degli azionisti di minoranza vengono evidenziati su una sola linea di bilancio nel patrimonio netto (capitale sociale e riserve di terzi) e utili/perdite degli azionisti di minoranza.

Gli utili intersocietari se realizzati dalla controllante verso la controllata sono eliminati integralmente. Se realizzati dalla controllata nei confronti della sua controllante vengono eliminati solo per la parte di competenza della controllata.

c) Teoria dell'entità economica

Secondo questa teoria quello che è rilevante non è il concetto di proprietà che guida le precedenti teorie ma quello di appartenenza ad "un'unica entità economica". Anche sotto il profilo metodologico per questa teoria si segue quanto previsto per il consolidamento integrale con l'unica differenza che nella identificazione e rappresentazione del patrimonio e dell'utile le quote (dicasi "la proprietà") degli azionisti di maggioranza e di minoranza non sono indicate distintamente.

d) Teoria modificata della capogruppo

Questa teoria da un lato, prevede una variante nella determinazione degli interessi di minoranza, dall'altro, coincide con quanto previsto dalla teoria della capogruppo. Infatti, pur rispettando l'accezione unitaria del gruppo e la rappresentazione delle minoranze, ne varia la valutazione, in quanto il calcolo degli interessi di terzi avviene sul patrimonio netto a *fair value* (così come avviene per la teoria dell'entità).

³⁰ In sostanza, si tratta della valutazione al valore "di mercato" o al "valore d'uso" del bene, definito anche, dalle direttive comunitarie, "valore equo". In base allo IAS 39 il *fair value* rappresenta il "corrispettivo al quale un'attività può essere scambiata, o una passività estinta, tra parti consapevoli e disponibili, in un'operazione fra terzi". A tale riguardo si rimanda, in particolare, alla lettura di quanto approfondito in Pizzo M., "Il *fair value* nel bilancio d'esercizio", Cedam, Padova, 2000 e Mainardi M., "Il processo di convergenza contabile internazionale e l'applicazione del "*fair value*" agli "investment property""", Cedam, Padova, 2000.





5. LE METODOLOGIE DI CONSOLIDAMENTO APPLICABILI

Il metodo di consolidamento determina le modalità con cui gli elementi economici e patrimoniali di ogni singola organizzazione vengono integrati per redigere il bilancio consolidato.

Ciascun metodo permette di rappresentare la singola partecipata oggetto di consolidamento in relazione alla tipologia di rapporto che essa ha instaurato con l'Ente Locale.

Le principali metodologie di consolidamento considerate dai principi contabili internazionali sono quella del "consolidamento integrale", quella del "consolidamento proporzionale" e quella del "metodo del patrimonio netto".

5.1. Il consolidamento integrale

Il metodo del consolidamento integrale consiste nella inclusione integrale delle attività e delle passività dell'impresa controllata nel bilancio consolidato.

Il bilancio consolidato deve essere redatto secondo gli schemi usuali, nel caso adattati per rispecchiare meglio l'attività svolta dal gruppo. Nel caso si utilizzi il metodo del consolidamento integrale, vengono a questo punto sommati, "linea per linea", i valori delle voci dei singoli bilanci delle realtà comprese nell'area di consolidamento³¹. A questo punto andranno eliminati: le partecipazioni in imprese incluse nel consolidamento e le corrispondenti frazioni di patrimonio netto di queste, i crediti e i debiti tra imprese incluse nel consolidamento, i proventi e gli oneri relativi ad operazioni effettuate tra le medesime imprese, gli utili e le perdite conseguenti ad operazioni effettuate tra tali imprese relative a valori compresi nel patrimonio, diversi dai lavori in corso su ordinazione di terzi.

Allorché vengono eliminate le partecipazioni delle controllate e il rispettivo patrimonio netto, potrebbe emergere una differenza tra questi due valori: la cosiddetta differenza di consolidamento. Questa differenza va attribuita, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo da cui è generata. Nel caso residuino ancora delle differenze esse vanno iscritte, qualora il costo storico delle partecipazioni sia superiore alla corrispondente parte di patrimonio netto della controllata, nell'attivo del bilancio consolidato sotto la voce "Differenza di consolidamento" o portate in esplicita riduzione della voce "Riserva di consolidamento"; nel caso in cui la parte di patrimonio netto sia invece superiore al costo pagato per l'acquisizione, vanno iscritte nel patrimonio netto sotto la voce "Riserva di consolidamento" o tra le passività nella voce "Fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri" nel caso la differenza sia dovuta alla previsione di futuri risultati economici negativi.

Le quote di partecipazione di pertinenza di terzi, inoltre, vengono evidenziate nel patrimonio netto in una voce denominata "Capitale e riserve di terzi".

Analogamente gli utili di spettanza di terzi sono rappresentati in una voce separata dall'utile di gruppo e con la specifica denominazione di "Utili di spettanza di terzi".

Questa metodologia è quella che deve essere adottata nel caso in cui l'entità economica partecipata sia da considerarsi controllata.

³¹ L'utilizzo di tale metodo di consolidamento consente di fornire un'informazione completa della realtà economico-patrimoniale del gruppo, mediante l'integrazione totale delle attività, delle passività e dei risultati economici e finanziari delle imprese consolidate, consentendo di evidenziare le interessenze dei terzi in una voce del passivo mentre le differenze di consolidamento possono essere rilevate nel patrimonio netto (teoria della capogruppo) o possono confluire nel bilancio di gruppo senza distinzione alcuna, in quanto il gruppo è visto come un'unica entità economica e contabile (teoria dell'entità).





Tabella 2 - Consolidamento integrale
Sommatoria orizzontale di ciascuna voce di bilancio (stato patrimoniale e conto economico), per il suo importo complessivo (a prescindere dalla percentuale di partecipazione).
Eliminazione delle partecipazioni iscritte nel bilancio della controllante contro la corrispondente quota del patrimonio netto della partecipata.
Determinazione dell'eventuale differenza di consolidamento e sua appropriata collocazione in bilancio.
Evidenziazione degli interessi degli azionisti minori sul risultato economico, nell'ipotesi di controllo non totalitario.

5.2. Il consolidamento proporzionale

Con il consolidamento proporzionale, si evidenzia esclusivamente la quota del valore della partecipata di proprietà del gruppo e non il suo valore globale; inoltre, in contropartita del valore delle partecipazioni viene eliminata solamente la quota di patrimonio netto di pertinenza del gruppo, e non compare la voce "Patrimonio netto di terzi" né quella "Utile di terzi" nel conto economico, le quali sono automaticamente escluse³².

Va infine notato che anche gli utili e le perdite infragruppo sono eliminati proporzionalmente, e come del resto tutte le altre rettifiche di consolidamento. Nel caso di elisione di crediti e debiti tra consociate consolidate attraverso metodi diversi, è necessario, ai fini del consolidamento proporzionale, riclassificare la parte del credito o debito di competenza di terzi tra i crediti e i debiti verso terzi. Le eventuali differenze di consolidamento subiscono un trattamento analogo a quello descritto nell'ipotesi di adozione del metodo integrale. È possibile prevedere³³ due forme alternative di presentazione del consolidamento proporzionale, che conducono ai medesimi risultati:

- 1) la partecipante aggrega, linea per linea, la quota parte di ciascuna attività, passività, ricavi e costi della *joint venture* alle rispettive voci del proprio bilancio cumulativamente ovvero agguagliando una linea per ogni voce;
- 2) consolidamento proporzionale cd. ridotto: il bilancio consolidato della partecipante include, esponendole in voci separate (normalmente aggregate per classi), la quota parte di attività, passività, ricavi e costi appartenenti alla impresa sottoposta al controllo congiunto.

Tabella 3 - Consolidamento proporzionale
Sommatoria dei valori della partecipante con quelli della partecipata (analiticamente per ogni singolo elemento dell'attivo, del passivo e del conto economico), ma, a differenza del consolidamento integrale, non per l'importo complessivo dei valori della partecipata, ma sulla base della percentuale di partecipazione.
Eliminazione delle partecipazioni iscritte nel bilancio della controllante contro la corrispondente quota del patrimonio netto della partecipata.
Determinazione dell'eventuale differenza di consolidamento e sua appropriata collocazione in bilancio.
Gli interessi dei terzi non sono rappresentati.

5.3. Il metodo del patrimonio netto

Oltre al consolidamento integrale che riflette il concetto di gruppo secondo la "Teoria della proprietà" e secondo la "Teoria della Capogruppo" è stato sviluppato il "Metodo del Patrimonio Netto"

³² Tale metodo pone il bilancio consolidato come un'estensione del bilancio della capogruppo basandosi sull'assunto che "la partecipazione di una società in un'altra permette alla prima di disporre delle attività e passività della seconda, in misura proporzionale alla quota della partecipazione stessa", pertanto le società partecipate dalla capogruppo rientrano nel consolidato nella medesima proporzione. Così Sarcone S., "I gruppi aziendali. Strutture e bilanci consolidati", Giappichelli, Torino, 1999, pag. 206.

³³ IAS n. 31.





(cd. “consolidamento sintetico” ovvero su una “sola linea”). Esso in termini di valori e non di rappresentanza, produce sul patrimonio netto e sul risultato d’esercizio lo stesso risultato e gli stessi valori che si otterrebbero con il consolidamento integrale.

Il metodo del patrimonio netto consiste nella semplice iscrizione in bilancio consolidato della parte di patrimonio netto rettificato, cioè la quota del patrimonio netto ottenuto tramite l’eliminazione delle operazioni infragruppo, della entità economica in cui la *holding* detiene una interessenza³⁴.

Tabella 4 - Metodo del patrimonio netto
Le partecipazioni sono valutate per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall’ultimo bilancio delle imprese medesime, detratti i dividendi ed operate le opportune rettifiche richieste dai principi di redazione del consolidato e per il rispetto dei principi di cui agli artt. 2423 e 2423-bis, c.c..
La differenza positiva tra il valore calcolato con tale criterio ed il valore iscritto nel bilancio precedente, per la parte derivante da utili, è iscritta in apposita voce del conto economico.

5.4. La scelta del metodo

All’interno di un bilancio consolidato di una *public entity* si trovano i riflessi di aziende, che seppure non essendo partecipate dall’organizzazione, sono comunque controllate sulla base di determinate condizioni. Pertanto, la scelta del metodo di consolidamento da utilizzare non deve dipendere esclusivamente dalla quota di partecipazione o dal controllo che da essa scaturisce, in quanto ci sono più fattori in gioco che permettono di determinare l’effettiva tipologia di controllo esercitata³⁵.

Quindi, la scelta del metodo di consolidamento richiede una più accurata valutazione di tutte le fattispecie di vincoli e condizioni che possono essere interconnesse tra l’«organizzazione» e un’altra entità economica; facendo particolare attenzione alla loro natura e intensità. Pertanto:

- ▶ qualora l’ente locale possieda un partecipazione non totalitaria in un’entità nonché il potere di nominare la maggioranza del consiglio di amministrazione, il metodo di consolidamento da applicare sarà sicuramente il metodo integrale;
- ▶ è ammessa l’adozione del consolidamento proporzionale di quelle entità per le quali si configuri un controllo congiunto (punto 25, PCEL 4);
- ▶ le partecipazioni in società collegate, sono contabilizzate con il metodo del patrimonio netto, oppure al costo se in vista di una loro dismissione (punto 38, PCEL 4).

La quota di pertinenza di terzi va presentata all’interno del bilancio consolidato, con riferimento sia al patrimonio netto sia al risultato economico (punto 34, PCEL 4).

Vanno altresì fornite informazioni sul prospetto di raccordo fra bilancio della capogruppo e bilancio consolidato (punto 43, PCEL 4).

³⁴ Tale metodo è ammesso nel nostro ordinamento ai fini del bilancio consolidato in due casi:
- quando il consolidamento integrale non è praticabile, in quanto, a causa dell’attività particolare della partecipata, l’inclusione del suo bilancio nel consolidamento renderebbe il bilancio consolidato inadatto a rappresentare con chiarezza la situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale del gruppo;
- quando la partecipazione non può essere altrimenti consolidata in quanto, non è esercitato il controllo su di essa (imprese collegate).

³⁵ Cfr. Pozzoli S., “Bilancio consolidato degli enti locali”, Gruppo 24 Ore, Milano, 2010, pag. 67.





Tabella 5 - La scelta del metodo		
	PCEL 4	ALLEGATO 4 AL D. LGS. 118/2011
METODO INTEGRALE	<ul style="list-style-type: none"> - Controllo esclusivo - Maggioranza assoluta in assemblea - Potere di nomina della maggioranza degli amministratori - Natura istituzionale di alcuni enti controllati, anche se manca il vincolo partecipativo e il potere di nominare gli organi sociali (es. le Fondazioni) 	Enti strumentali Società controllate
METODO PROPORZIONALE	<ul style="list-style-type: none"> - Controllo congiunto - Assenza di maggioranza assoluta - Potere di incidere sulle decisioni più importanti - Potere di nomina amministratori - Patti di sindacato 	Società partecipate
METODO DEL PATRIMONIO NETTO	Partecipazioni in società collegate	

6. IL TRATTAMENTO DELLE DIFFERENZE DA CONSOLIDAMENTO

Secondo quanto stabilito nei principi di consolidamento, nella fase di redazione del bilancio, le partecipazioni nelle entità da consolidare e le relative frazioni di patrimonio netto vanno eliminate³⁶.

Questa operazione comporta il sorgere di una differenza ogni volta che il valore della partecipazione, riferito alla data in cui l'impresa è inclusa per la prima volta nel consolidato, non coincide con il valore della corrispondente frazione di patrimonio netto della controllata a causa dell'esistenza di plusvalori e minusvalori latenti su attività e passività, ovvero a causa di attività, come taluni asset immateriali, non rilevati nel bilancio della controllata.

Nella determinazione dei valori che generano tali differenze, il criterio da adottare per valutare la partecipazione, riveste un ruolo centrale e controverso³⁷.

Mettendo, dunque, a confronto costo della partecipazione e valore contabile netto della controllata si originano delle differenze, che possono essere positive o negative. Qualora tali differenze siano generate dalla compressione dei valori contabili dei singoli elementi attivi del patrimonio della controllata rispetto al loro valore corrente, o viceversa da una eccessiva valutazione di quelli passivi, la differenza va attribuita, in rettifica, alle singole poste del patrimonio della partecipata, che risultano sotto o sovrastimate.

In caso di differenza positiva il valore di bilancio (costo originario nel primo consolidato) è maggiore della corrispondente frazione di patrimonio netto della controllata³⁸:

Partecipazione € 10.000	→	Frazione di Patrimonio Netto € 8.000	→	Differenza di Consolidamento Positiva € 2.000
----------------------------	---	---	---	--

³⁶ Precisamente si elide, con riferimento alla data di acquisizione del controllo, il valore della partecipazione detenuta dalla controllante con la corrispondente frazione del patrimonio netto (rivalutato) della controllata.

³⁷ Il valore della partecipazione, comprensivo degli oneri accessori (onorari per consulenze legali, perizie, commissioni di intermediazione, ecc...), è di agevole determinazione se si è formato in uno scambio monetario; in caso contrario, si dovrà stimare il valore della medesima e la stima della partecipazione potrà costituire indiretta espressione monetaria del valore della controprestazione. È bene precisare comunque che per "valore" della partecipazione da elidere, si intende il costo della stessa (costo che trova plausibile giustificazione nelle valutazioni e nei giudizi operati al tempo della negoziazione sulla capacità di reddito dell'impresa di cui si è acquisito il controllo e sulla sua consistenza patrimoniale).

³⁸ Ad esempio perché la partecipazione è stata acquistata, e in conformità contabilizzata, a un prezzo che ha tenuto conto del maggior valore corrente rispetto a quello storico contabile dei beni della partecipata.





In caso differenza negativa il valore di bilancio è inferiore alla corrispondente frazione di patrimonio netto:

Partecipazione € 10.000	→	Frazione di Patrimonio Netto € 11.000	→	Differenza di Consolidamento Negativa € 1.000
----------------------------	---	--	---	--

Contabilmente queste differenze subiscono un trattamento distinto a seconda:

- ▶ del valore (positivo o negativo);
- ▶ della causa dalla quale deriva la differenza.

Il PCEL 4, al punto 15 stabilisce che *“Nella redazione del bilancio consolidato, l’ente locale aggrega i bilanci della controllante e delle sue controllate voce per voce, sommando tra loro i corrispondenti valori dell’attivo, del passivo, dell’attivo netto/patrimonio netto, dei proventi e degli oneri. Il metodo di aggregazione dei valori da utilizzare può fare riferimento ai valori contabili, senza attribuzione dell’avviamento alle diverse attività e passività”*³⁹.

Pertanto, in presenza di una differenza positiva il valore può:

- ▶ essere imputato nella voce specifica “Differenza da consolidamento”, qualora tale maggior valore nasca da una eccedenza di prezzo in sede di acquisto;
- ▶ essere decurtato dalla “Riserva da consolidamento” se precedentemente costituita e fino a concorrenza della stessa⁴⁰, qualora la differenza sia il risultato di un “cattivo affare” della partecipata che ne ha sminuito il patrimonio⁴¹.

Secondo il *Pure Parent Company*, si devono inserire i valori attivi della partecipata e la differenza da consolidamento, tenendo conto della stessa quota percentuale di acquisizione di patrimonio netto della partecipata.

Applicando, invece, il *Modified Parent Company (Purchase Method)*, i valori attivi vengono iscritti senza tener conto della percentuale di possesso del capitale della partecipata, a differenza dell’avviamento che viene inserito tenendo conto della percentuale.

Seguendo, infine, la Teoria dell’Entità (o *Acquisition Method*), sia gli elementi attivi che l’avviamento vengono inseriti senza tener conto della percentuale di possesso della partecipata. Proprio in virtù di come viene determinato l’avviamento, quest’ultima teoria sembra essere preferibile alle altre.

Si supponga che la *public entity* (che per semplicità d’ora in avanti si indicherà con A) detenga una partecipazione totalitaria (al 100%) nell’azienda B:

³⁹ Ciò a differenza di quanto stabilito dall’art. 33, co. 2, D.Lgs. 127/1991 il quale prevede che qualora si evidenzia una differenza di consolidamento, questa dovrà essere imputata nel bilancio consolidato e “ove possibile” direttamente agli elementi attivi e passivi che hanno generato la stessa differenza.

⁴⁰ La facoltà di iscrizione a riduzione della “Riserva di consolidamento” diviene un obbligo quando la differenza positiva sia emersa a causa di un prezzo di acquisto della partecipazione ingiustificatamente più elevato del valore della partecipazione. Quando invece non è possibile portare la differenza a riduzione della “Riserva di consolidamento”, per inesistenza o insufficienza di questa, essa deve essere caricata a conto economico. Cfr. Caramel R., Coopers & Lybrand, “Il bilancio consolidato”, op.cit., pag. 158.

⁴¹ L’IFRS 3 considera l’eventualità di un badwill, ovvero di un’eccedenza, alla data di conseguimento del controllo, dei fair value, delle attività, passività e passività potenziali identificabili rispetto al costo di acquisizione. Il principio prevede che in presenza di tali eccedenze sia effettuata nuovamente la valutazione del costo dell’aggregazione e di fair value delle attività e passività identificabili acquisite in modo da garantire l’attendibilità dell’operazione di allocazione. L’eventuale eccedenza negativa residua deve essere iscritta come provento in conto economico.





STATO PATRIMONIALE A

ATTIVO		PASSIVO	
Impianti	€ 100.000	Debiti	€ 200.000
Partecipazioni	€ 90.000	Fondi rischi	€ 60.000
Scorte	€ 200.000	Capitale sociale	€ 80.000
Cassa	€ 10.000	Riserve	€ 60.000
	<u>€ 400.000</u>		<u>€ 400.000</u>

STATO PATRIMONIALE B

ATTIVO		PASSIVO	
Impianti	€ 80.000	Debiti	€ 91.000
Scorte	€ 50.000	Fondi rischi	€ 5.000
Cassa	€ 6.000	Capitale sociale	€ 35.000
		Riserve	€ 5.000
	<u>€ 136.000</u>		<u>€ 136.000</u>

Il metodo di consolidamento integrale comporta che la voce “Partecipazioni” nel patrimonio di A, sia sostituita dalla corrispondente frazione del patrimonio della partecipata B. Pertanto in un primo momento le poste patrimoniali della entità B vengano integrate nel bilancio di A, e contemporaneamente si provvede a rilevare ed imputare l’eventuale “Differenza di consolidamento”.

Il confronto tra il costo di acquisto ed il valore della partecipazione va rilevato nel modo che segue:

Costo della partecipazione in B	€ 90.000
Patrimonio netto di B alla data del consolidamento	€ 40.000
Differenza positiva (maggior costo)	<u>€ 50.000</u>

La differenza positiva di € 50.000 dovrà essere imputata:

a) tra le attività in una voce “Differenza da consolidamento”. In tale caso lo stato patrimoniale consolidato sarà:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (A + B)

ATTIVO		PASSIVO	
Impianti	€ 180.000	Debiti	€ 291.000
Differenza di consolidamento	€ 50.000	Fondi rischi	€ 65.000
Scorte	€ 250.000	Capitale sociale	€ 80.000
Cassa	€ 16.000	Riserve	€ 60.000
	<u>€ 496.000</u>		<u>€ 496.000</u>





b) tra il patrimonio netto, in detrazione della Riserva di consolidamento, se era stata precedentemente costituita e fino a concorrenza della stessa. Pertanto si avrà:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (A + B)			
	ATTIVO		PASSIVO
Impianti	€ 180.000	Debiti	€ 291.000
Scorte	€ 250.000	Fondi rischi	€ 65.000
Cassa	€ 16.000	Capitale sociale	€ 80.000
		Riserve	€ 10.000
	<u>€ 446.000</u>		<u>€ 446.000</u>

Il trattamento del valore negativo, originato da un prezzo di acquisto inferiore al valore corrente del patrimonio netto, prevede invece che la differenza vada imputata:

- ▶ ad integrazione della “Riserva di consolidamento”;
- ▶ o al “Fondo consolidamento per rischi ed oneri” esclusivamente se tale differenza origina dalla previsione di perdite future.

Ovviamente il fondo deve essere utilizzato esclusivamente per ripianare le perdite previste, e non può essere utilizzato in modo arbitrario per attuare politiche di bilancio⁴²; oppure va iscritto nel conto “Riserva da consolidamento”. Qualora la differenza origini dal risultato di un buon affare la prassi contabile stabilisce che venga imputata *interamente* ad integrazione della riserva.

Si considerino i bilanci dell’ «organizzazione» A e dell’entità B, in cui A detiene una partecipazione totalitaria (al 100%) in B:

STATO PATRIMONIALE A			
	ATTIVO		PASSIVO
Impianti	€ 165.000	Debiti	€ 200.000
Partecipazioni	€ 25.000	Fondi rischi	€ 60.000
Scorte	€ 200.000	Capitale sociale	€ 100.000
Cassa	€ 10.000	Riserve	€ 40.000
	<u>€ 400.000</u>		<u>€ 400.000</u>

⁴² Se le previsioni negative risulteranno disattese, tale fondo dovrà essere riaddebitato in modo sistematico al risultato economico degli esercizi in cui erano preventivate le perdite.





STATO PATRIMONIALE B

ATTIVO		PASSIVO	
Impianti	€ 80.000	Debiti	€ 91.000
Scorte	€ 50.000	Fondi rischi	€ 5.000
Cassa	€ 6.000	Capitale sociale	€ 35.000
		Riserve	€ 5.000
	<u>€ 136.000</u>		<u>€ 136.000</u>

Il confronto tra il costo di acquisto ed il valore della partecipazione va rilevato nel seguente modo:

Costo della partecipazione in B	€ 25.000
Patrimonio netto di B alla data del consolidamento	<u>€ 40.000</u>
Differenza negativa (minor costo)	€ 15.000

Tale differenza negativa di € 15.000:

- a) viene iscritta in una voce del patrimonio netto denominata “Riserva di consolidamento”. In tale caso lo stato patrimoniale consolidato sarà:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (A + B)			
ATTIVO		PASSIVO	
Impianti	€ 245.000	Debiti	€ 291.000
Scorte	€ 250.000	Fondi rischi	€ 65.000
Cassa	€ 16.000	Capitale sociale	€ 100.000
		Riserve	€ 40.000
		Riserva di consolidamento	€ 15.000
	<u>€ 511.000</u>		<u>€ 511.000</u>

- b) viene iscritta, tenuto conto della previsione di un andamento economico futuro sfavorevole dell'impresa partecipata o di oneri futuri che si dovranno sostenere per la stessa, in una voce denominata “Fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri”. E quindi si avrà:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (A + B)			
ATTIVO		PASSIVO	
Impianti	€ 245.000	Debiti	€ 291.000
Scorte	€ 250.000	Fondi rischi	€ 65.000
Cassa	€ 16.000	Fondo di consolidamento per rischi ed oneri	€ 15.000
		Capitale sociale	€ 100.000
		Riserve	€ 40.000
	<u>€ 511.000</u>		<u>€ 511.000</u>





L'eliminazione delle "partecipazioni" e la differenza da consolidamento nelle partecipazioni parziali
Non sempre i legami partecipativi di un gruppo locale sono del tipo totalitario⁴³.
Esistono differenti tipologie di partecipazioni distinguibili in base:

1. alla percentuale di capitale detenuto

Partecipazioni totalitarie	→	100% del capitale
Partecipazioni maggioritarie	→	51% del capitale (maggioranza assoluta)
Partecipazioni minoritarie	→	meno del 50% del capitale

2. al tipo di legame esistente tra le entità del gruppo

Partecipazioni dirette	→	L'ente possiede direttamente le quote della partecipata
Partecipazioni indirette	→	L'ente possiede le quote in una entità per mezzo della partecipazione in una realtà che funge da tramite
Partecipazioni reciproche	→	Due entità posseggono partecipazioni incrociate, A possiede delle partecipazioni in B e viceversa

Il metodo di consolidamento integrale prevede in presenza di partecipazioni parziali (maggioritarie o minoritarie), che il patrimonio netto e il reddito di pertinenza di terzi siano evidenziati separatamente nel bilancio consolidato, rispettando la natura economica di tali voci⁴⁴.

All'atto dell'eliminazione delle partecipazioni e delle rispettive quote di patrimonio espresse, l'eventuale differenza da consolidamento scaturente dal divario tra il valore contabile della partecipazione iscritta in bilancio dalla controllante e la corrispondente quota parte del netto della partecipata, non deve essere imputata, per la parte corrispondente, ai soci di minoranza, ma va registrata a carico di quelli di maggioranza.

Anche in questo caso tale differenza, se esistente, può assumere segno positivo o negativo, a seconda che la partecipazione risulti rispettivamente di importo superiore o inferiore rispetto alla corrispondente quota del netto.

Possono pertanto presentarsi le seguenti possibili situazioni:

- 1) il valore contabile della partecipazione iscritta nello stato patrimoniale della controllante corrisponde esattamente alla quota di patrimonio netto della entità controllata.

Si supponga, ad esempio, che l'ente locale A abbia acquistato una partecipazione dell'80% nella entità B, sostenendo un costo di € 8.000. In tal caso si avrà:

⁴³ Per un approfondito esame delle modalità di consolidamento delle partecipazioni dirette parziali si rinvia a D'Amico E., "Teorie di gruppo e tecniche contabili di formazione dei bilanci consolidati", Cedam. Padova, 1999, pag. 165 e ss..

⁴⁴ Le interessenze di terzi sono quella parte del risultato economico e del patrimonio netto di una controllata attribuibile alle interessenze non detenute, direttamente o indirettamente attraverso controllate, dalla capogruppo.





	A	B	AGGREGATO	Rettifiche		BILANCIO CONSOLIDATO
				+	-	
STATO PATRIMONIALE						
ATTIVO						
Immobilizzazioni						
Immobilizzazioni materiali	€ 34.000	€ 14.000	€ 48.000			€ 48.000
Partecipazioni	€ 8.000		€ 8.000		-8.000	
Attivo Circolante						
Rimanenze	€ 3.000	€ 2.000	€ 5.000			€ 5.000
Crediti	€ 4.000	€ 3.500	€ 7.500			€ 7.500
Disponibilità liquide	€ 1.000	€ 500	€ 1.500			€ 1.500
Totale Attività	€ 50.000	€ 20.000	€ 70.000		-8.000	€ 62.000
PASSIVO						
Patrimonio Netto dell'Ente Capogruppo						
Netto Patrimoniale	€ 30.000	€ 10.000	€ 40.000		-10.000	€ 30.000
Risultato economico dell'esercizio	€ 4.000	€ 1.000	€ 5.000		-200	€ 4.800
Patrimonio netto di terzi						
Capitale e Riserve di terzi				2.000		€ 2.000
Utile dell'esercizio di terzi				200		€ 200
Passività non correnti						
Fondi rischi e oneri	€ 10.000	€ 3.000	€ 13.000			€ 13.000
Passività Correnti						
Debiti verso Banche	€ 6.000	€ 6.000	€ 12.000			€ 12.000
Totale Patrimonio Netto e Passività	€ 50.000	€ 20.000	€ 70.000	2.200	-10.200	€ 62.000
CONTO ECONOMICO						
Ricavi	€ 50.000	€ 12.000	€ 62.000			€ 62.000
Costi	€ 46.000	€ 11.000	€ 57.000			€ 57.000
Risultato economico dell'esercizio	€ 4.000	€ 1.000	€ 5.000		-200	€ 4.800
Risultato economico dell'esercizio di terzi				200		€ 200

La partecipazione della *public entity* A nella entità B risulta iscritta in bilancio ad un valore che corrisponde esattamente alla percentuale di partecipazione nel patrimonio netto di B (80%). In tale caso viene operata la compensazione del valore contabile della partecipazione presente nello stato patrimoniale della controllante (€ 8.000) con la corrispondente frazione del patrimonio netto della controllata (80% di € 10.000 = € 8.000). Procedendo quindi all'iscrizione della voce "Capitale e Riserve di terzi" nello stato patrimoniale consolidato (pari al 20% di € 10.000 = € 2.000), saranno sommati, nello stato patrimoniale consolidato, le attività e le passività presenti nel bilancio della entità controllata con le attività e le passività corrispondenti presenti nel bilancio della entità controllante (escluse le partecipazioni);

2) il valore contabile della partecipazione iscritta nel bilancio della controllante è diverso dalla corrispondente quota-parte di patrimonio netto della controllante.

Si supponga, ad esempio, che l'"organizzazione" A abbia acquistato una partecipazione dell'80% nella entità B, sostenendo un costo di € 9.000. In tal caso supponendo che tutta la differenza (positiva) sia imputabile all'avviamento si avrà:





	A	B	AGGREGATO	Rettifiche		BILANCIO CONSOLIDATO
				+	-	
STATO PATRIMONIALE						
ATTIVO						
Immobilizzazioni						
Immobilizzazioni materiali	€ 34.000	€ 14.000	€ 48.000			€ 48.000
Differenza di consolidamento				1.000		€ 1.000
Partecipazioni	€ 9.000		€ 9.000		-9.000	
Attivo Circolante						
Rimanenze	€ 3.000	€ 2.000	€ 5.000			€ 5.000
Crediti	€ 4.000	€ 3.500	€ 7.500			€ 7.500
Disponibilità liquide	€ 1.000	€ 500	€ 1.500			€ 1.500
Totale Attività	€ 51.000	€ 20.000	€ 71.000	1.000	-9.000	€ 63.000
PASSIVO						
Patrimonio Netto dell'Ente Capogruppo						
Netto Patrimoniale	€ 30.000	€ 10.000	€ 40.000		-10.000	€ 30.000
Risultato economico dell'esercizio	€ 4.000	€ 1.000	€ 5.000		-200	€ 4.800
Patrimonio netto di terzi						
Capitale e Riserve di terzi				2.000		€ 2.000
Utile dell'esercizio di terzi				200		€ 200
Passività non correnti						
Fondi rischi e oneri	€ 10.000	€ 3.000	€ 13.000			€ 13.000
Passività Correnti						
Debiti verso Banche	€ 7.000	€ 6.000	€ 13.000			€ 13.000
Totale Patrimonio Netto e Passività	€ 51.000	€ 20.000	€ 71.000	2.200	-10.200	€ 63.000
CONTO ECONOMICO						
Ricavi	€ 50.000	€ 12.000	€ 62.000			€ 62.000
Costi Operativi	€ 46.000	€ 11.000	€ 57.000			€ 57.000
Risultato economico dell'esercizio	€ 4.000	€ 1.000	€ 5.000		-200	€ 4.800
Risultato economico dell'esercizio di terzi				200		€ 200

Si supponga ora che l'ente A abbia acquistato una partecipazione dell'80% nella entità B, sostenendo un costo di € 6.000. In tal caso si determina una differenza negativa così imputabile:

	A	B	AGGREGATO	Rettifiche		BILANCIO CONSOLIDATO
				+	-	
STATO PATRIMONIALE						
ATTIVO						
Immobilizzazioni						
Immobilizzazioni materiali	€ 34.000	€ 14.000	€ 48.000			€ 48.000
Immobilizzazioni immateriali						
Partecipazioni	€ 6.000		€ 6.000		-6.000	
Attivo Circolante						
Rimanenze	€ 3.000	€ 2.000	€ 5.000			€ 5.000





Crediti	€ 7.000	€ 3.500	€ 10.500			€ 10.500
Cassa	€ 1.000	€ 500	€ 1.500			€ 1.500
Totale Attività	€ 51.000	€ 20.000	€ 71.000	0	-6.000	€ 65.000
PASSIVO						
Patrimonio Netto dell'ente Capogruppo						
Capitale sociale	€ 20.000	€ 8.000	€ 28.000		-8.000	€ 20.000
Riserve	€ 10.000	€ 2.000	€ 12.000		-2.000	€ 10.000
Riserva di consolidamento				2.000		€ 2.000
Risultato netto dell'esercizio	€ 4.000	€ 1.000	€ 5.000		-200	€ 4.800
Patrimonio netto di terzi						
Capitale e Riserve di terzi				2.000		€ 2.000
Utile dell'esercizio di terzi				200		€ 200
Passività non correnti						
Fondi rischi e oneri	€ 10.000	€ 3.000	€ 13.000			€ 13.000
Passività Correnti						
Debiti verso Banche	€ 7.000	€ 6.000	€ 13.000			€ 13.000
Totale Patrimonio Netto e Passività	€ 51.000	€ 20.000	€ 71.000	4.200	-10.200	€ 65.000
CONTO ECONOMICO						
Ricavi	€ 50.000	€ 12.000	€ 62.000			€ 62.000
Costi Operativi	€ 46.000	€ 11.000	€ 57.000			€ 57.000
Utile d'esercizio	€ 4.000	€ 1.000	€ 5.000		-200	€ 4.800
Utile dell'esercizio di terzi				200		€ 200

7. LE RETTIFICHE DA OPERAZIONI INFRAGRUPPO

Il bilancio consolidato mira a rappresentare il risultato economico, patrimoniale e finanziario del gruppo inteso come un'unica realtà economica.

Per meglio comprendere questo aspetto può essere utile osservare il gruppo come un'unica entità, in cui le diverse realtà altro non sono che divisioni della stessa⁴⁵, normalmente le operazioni che non si rivolgono a soggetti esterni non devono essere rilevate contabilmente in quanto rappresentano dei trasferimenti interni, allo stesso modo le operazioni infragruppo vengono equiparate a quelle che intercorrono tra le divisioni, e pertanto non rilevabili.

Prima di rettificare le partite infragruppo è necessario che i saldi siano equivalenti e che le operazioni in questione siano rilevate da tutte le realtà del gruppo e siano chiaramente identificate⁴⁶.

Il PCEL 4 dell'Osservatorio sugli enti locali, ai punti 22, 23 e 24 e l'allegato 4 al principio contabile sperimentale, richiedono espressamente l'eliminazione dei saldi, delle operazioni e dei proventi ed oneri infragruppo, compresi i proventi originati da vendite e trasferimenti, i proventi rilevati a seguito di uno stanziamento o di altra autorizzazione di spesa, gli oneri, i dividendi o distribuzioni similari.

Inoltre vanno integralmente eliminati gli utili e le perdite derivanti da operazioni all'interno del complesso economico compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni.

⁴⁵ Prencipe A., Tettamanzi P., "Bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali", op.cit., pag. 140.

⁴⁶ Si tratta ad esempio di rettifiche per uniformare i criteri di valutazione adottati, che possono comportare anche rettifiche per correggere eventuali scorrette o improprie contabilizzazioni.





Nel caso in cui le operazioni tra controllante e controllata comportino un trattamento fiscale difforme, l'imposta dovrà essere considerata separatamente senza effettuare alcuna elisione.

Le eliminazioni delle operazioni infragruppo si distinguono in:

- ▶ elisioni (che non modificano il risultato consolidato ed il patrimonio aggregato):
 - debiti e crediti infragruppo;
 - costi e ricavi infragruppo;
 - interessi attivi e passivi;
 - concessioni, contributi, provvigioni, *royalties*;
- ▶ eliminazioni (che modificano il risultato consolidato ed il patrimonio netto aggregato):
 - utili e perdite infragruppo (conseguiti a fronte di compravendita di beni e servizi, e cessioni di immobilizzazioni);
 - distribuzione dividendi infragruppo.

È importante rilevare che non tutte queste operazioni influenzano il risultato del gruppo, in quanto alcune come i debiti e crediti hanno una manifestazione patrimoniale che non intacca le voci economiche ed il patrimonio, mentre l'eliminazione degli utili e delle perdite ne ridetermina il risultato consolidato.

Il procedimento prevede che:

- ▶ i saldi vengano eliminati integralmente, anche se la partecipazione non è totalitaria;
- ▶ le operazioni da eliminare sono solo quelle sorte in data successiva all'acquisto della partecipazione.

7.1. L'eliminazione dei costi e ricavi e dei debiti e crediti

Fra le differenti società che costituiscono il gruppo pubblico locale possono regolarmente generarsi relazioni di natura commerciale, alla stessa stregua degli scambi effettuati fra le stesse e le aziende al di fuori dei confini del gruppo. Questa è una situazione che dipende dalle caratteristiche delle società del gruppo.

In ambito pubblico si può dire che operazioni di questo tipo sono pressoché congenite alla composizione del gruppo pubblico locale. Si consideri, infatti, che molte delle società partecipate dall'ente locale, ed in particolare quelle controllate dallo stesso, vengono costituite appositamente per l'erogazione di servizi pubblici e di servizi strumentali nei confronti dell'ente stesso.





Le rettifiche da operare in presenza di costi e ricavi interni al gruppo⁴⁷, presuppongono la rilevazione di segno opposto delle stesse voci, lo stesso dicasi per proventi ed oneri finanziari rilevati a seguito della concessione di finanziamenti tra imprese dello stesso gruppo⁴⁸; è importante rilevare che tali operazioni non modificano il risultato del gruppo e pertanto non originano il sorgere di un debito tributario. In sostanza si stornano, mediante compensazione, elementi economici di pari importo ma di segno opposto e tra di loro interconnessi.

I debiti ed i crediti infragruppo possono sorgere in relazione ad operazioni di vendita/acquisto che alla data del bilancio non sono ancora state saldate, a finanziamenti operati tra le imprese del gruppo⁴⁹. Le operazioni da porre in essere sono rappresentate dallo storno delle rispettive voci di bilancio⁵⁰.

Si ipotizzi l'organizzazione A che detiene una partecipazione dell'80% in una entità B.

Nel corso dell'anno l'entità B ha fornito all'ente A un servizio per € 5.000.

Al 31/12/X l'ente locale A ha provveduto a saldare in parte l'entità B per un importo pari ad € 3.000.

In relazione alla prestazione fornita le aziende dovranno rilevare rispettivamente un ricavo ed un costo per l'intero importo dell'operazione, mentre il saldo parziale origina un debito ancora in essere per l'ente A ed un credito vantato dalla B nei suoi confronti per un importo di € 2.000.

Le rettifiche operate nel seguente modo non tengono conto delle altre operazioni di consolidamento:

	A	B	Aggregato	Rettifiche
STATO PATRIMONIALE				
ATTIVO				
Immobilizzazioni				
Immobilizzazioni materiali	€ 15.000	€ 8.000	€ 23.000	
Immobilizzazioni immateriali	€ 2.000	€ 500	€ 2.500	
Partecipazioni	€ 12.000		€ 12.000	
Attivo Circolante				
Rimanenze	€ 4.000	€ 2.735	€ 6.735	
Crediti verso Ente Controllante				-2.000
Crediti	€ 6.000	€ 4.435	€ 10.435	
Disponibilità liquide	€ 1.000	€ 300	€ 1.300	
Totale Attività	€ 40.000	€ 15.970	€ 55.970	-2.000
PASSIVO				
Patrimonio Netto dell'Ente				
Netto patrimoniale	€ 29.100	€ 10.000	€ 39.100	
Risultato economico dell'esercizio	€ 2.900	€ 2.470	€ 5.370	

⁴⁷ I ricavi e costi intragruppo possono derivare da scambi di tipo commerciale di beni (sia immobilizzazioni materiali quali impianti, macchinari, ecc..., non iscritte a conto economico ma tra le attività patrimoniali, sia materie prime, semilavorati, materiali di consumo, merci, ecc., iscritte nelle rimanenze finali dell'attivo circolante) o di servizi (provvigioni, consulenze, lavorazioni esterne, trasporti, ecc...) che rappresentano l'oggetto dell'attività caratteristica delle aziende che compongono il gruppo.

⁴⁸ Nei gruppi meglio organizzati tali operazioni sono particolarmente frequenti in quanto consentono di realizzare appropriate politiche economico-finanziarie tendenti a ridurre l'onere finanziario complessivo attraverso la compensazione interna tra esigenze di mezzi finanziari di alcune consorelle con le disponibilità in eccesso delle altre.

⁴⁹ Prima della loro eliminazione, tali saldi che appaiono nei bilanci delle imprese consolidate devono essere allineati, cioè rettificati nel caso essi presentino valori differenti.

⁵⁰ Cfr. per maggiori dettagli Paganelli O., "Il bilancio di gruppo. Significato economico e procedimenti di formazione", Azzoguidi, Bologna, 1978.





Patrimonio netto di terzi				
Capitale e Riserve di terzi				
Passività non correnti				
Fondi rischi e oneri	€ 3.000	€ 500	€ 3.500	
Passività Correnti				
Debiti verso Controllata				-2.000
Debiti verso Banche	€ 5.000	€ 3.000	€ 8.000	
Totale Patrimonio Netto e Passività	€ 40.000	€ 15.970	€ 55.970	-2.000
CONTO ECONOMICO				
Ricavi Operativi	€ 8.000	€ 6.500	€ 14.500	- 5.000
Costi Operativi (includere variazioni Rimanenze)	€ 3.000	€ 2.500	€ 5.500	- 5.000
Risultato operativo	€ 5.000	€ 4.000	€ 9.000	
Proventi e Oneri Finanziari	- € 200	- € 50	- € 250	
Risultato ante-imposte	€ 4.800	€ 3.950	€ 8.750	
Oneri Fiscali	€ 1.900	€ 1.480	€ 3.380	
Risultato economico dell'esercizio	€ 2.900	€ 2.470	€ 5.370	

Ai rapporti reciproci di credito e debito molto spesso si legano effetti economici come la contabilizzazione di interessi attivi e passivi che, in sede di consolidamento, devono essere debitamente eliminati. È questo il caso in cui nel corso dell'anno l'entità A abbia contabilizzato interessi attivi in seguito alla concessione di un finanziamento all'entità B. Per cui in sede di scritture di consolidamento gli interessi attivi verso B vanno annullati con gli interessi passivi verso A.

Qualora le date di godimento degli interessi reciproci non coincidano con la chiusura dei conti, nei bilanci delle aziende interessate compaiono le poste "Ratei attivi" e "Ratei passivi" (nel caso di interessi versati posticipatamente) oppure "Risconti attivi" e "Risconti passivi" (nel caso di interessi pagati anticipatamente) che devono essere debitamente eliminate.

Nel gruppo della *public entity* sono numerosi i rapporti tra realtà infra-gruppo che presuppongono il pagamento di concessioni all'ente locale per lo svolgimento di alcuni servizi, così come sono frequenti i casi in cui l'ente versa alle aziende del gruppo contributi in conto esercizio per lo svolgimento dell'attività ordinaria. Anche in questo caso, i relativi proventi ed oneri che ne derivano devono essere opportunamente annullati.

7.2. L'eliminazione degli utili e delle perdite

Meritano un'analisi più dettagliata la rilevazione e l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti dalle transazioni effettuate tra i soggetti inclusi nel consolidamento. Secondo quanto stabilito nei principi contabili, oggetto di tali operazioni sono gli utili o perdite conseguiti a fronte di una compravendita di beni o servizi tra la partecipata e la partecipante, a condizione che l'oggetto dello scambio sia ancora presente in tutto o in parte nel bilancio dell'entità acquirente e che non risulti uscito materialmente dal gruppo⁵¹.

⁵¹ L'eliminazione degli utili (perdite) interne non comporta particolari difficoltà se il controllo è totalitario. In caso contrario occorre individuare chiaramente qual è l'entità che ha realizzato l'utile (perdita) interno. Infatti, se tale entità è quella controllata bisogna tener presente che l'eliminazione dell'utile (perdita) interno influisce sulla determinazione del risultato da attribuire ai terzi.





Questa condizione è fondamentale in quanto solo nel momento in cui le merci o i beni acquistati vengono venduti a terze economie esterne, l'utile in un'ottica di gruppo viene effettivamente realizzato.

Tecnicamente l'operazione si completa attraverso:

- ▶ la riduzione o aumento delle attività;
- ▶ l'addebito o accredito a conto economico;
- ▶ la rilevazione degli effetti fiscali.

In fase di rilevazione degli utili, l'entità che li percepisce rileva contabilmente la quota corrispondente di imposta, ma in un'ottica di gruppo gli utili non sono ancora stati realizzati trattandosi di un trasferimento interno, pertanto le relative imposte andranno differite fino al momento in cui l'operazione verrà conclusa con soggetti esterni al gruppo⁵².

Si supponga che nel corso dell'anno l'entità A abbia venduto all'entità B (entrambe appartenenti al gruppo ente locale) n. 150 unità di merce ad €50 l'una, a fronte di un costo originario di €30 l'una, e con un carico fiscale del 50%. A fine anno risultano ancora in giacenza nei magazzini di B n. 50 unità di merce, mentre il restante è stato venduto a terzi.

L'utile conseguito di A è pari a €3.000 (€7.500 di ricavi - €4.500 di costi).

L'utile per unità di prodotto sarà invece pari a €20 (€3.000/150).

La quota di utile da eliminare, pertanto è rappresentata dal valore delle rimanenze pari a €1.000 (50 x 20).

Il carico fiscale pari al 50% comporta il sorgere di un costo pari ad €500 relativo ad imposte differite e conseguentemente di un credito verso l'erario di pari importo.

	A	B	Aggregato	Rettifiche		Bilancio consolidato
				+	-	
STATO PATRIMONIALE						
ATTIVO						
Immobilizzazioni						
Immobilizzazioni materiali	€ 15.000	€ 8.000	€ 23.000			€ 23.000
Immobilizzazioni immateriali	€ 2.000	€ 500	€ 2.500			€ 2.500
Partecipazioni	€ 12.000		€ 12.000			€ 12.000
Attivo Circolante						
Rimanenze	€ 4.000	€ 2.735	€ 6.735		-1.000	€ 5.735
Attività fiscali differite				500		€ 500
Crediti	€ 6.000	€ 4.435	€ 10.435			€ 10.435
Disponibilità liquide	€ 1.000	€ 300	€ 1.300			€ 1.300
Totale Attività	€ 40.000	€ 15.970	€ 55.970	500	-1.000	€ 55.470
PASSIVO						
Patrimonio Netto dell'Ente Capogruppo						

⁵² "L'eliminazione degli utili e delle perdite infragruppo modifica sempre il risultato economico consolidato: se l'eliminazione riguarda utili interni, il risultato viene ridotto, e quindi, parte delle imposte sul reddito stanziate (o già pagate, in acconto o per ritenuta, dalle società che hanno rilevato gli utili che poi vengono eliminati) si rendono recuperabili e vanno differite all'esercizio in cui gli utili saranno realizzati a seguito di rivendita all'esterno del gruppo, ad un prezzo non inferiore al valore delle rimanenze": Caratozzolo M., "Il bilancio consolidato di gruppo. Profili economici e giuridici", op.cit., pag. 179.





Patrimonio netto	€ 29.100	€ 10.000	€ 39.100			€ 39.100
Risultato economico dell'esercizio	€ 2.900	€ 2.470	€ 5.370		-500	€ 4.870
Patrimonio netto di terzi						
Capitale e Riserve						
Passività non correnti						
Fondi rischi e oneri	€ 3.000	€ 500	€ 3.500			€ 3.500
Passività Correnti						€ 0
Debiti verso Banche	€ 5.000	€ 3.000	€ 8.000			€ 8.000
Totale Patrimonio Netto e Passività	€ 40.000	€ 15.970	€ 55.970		-500	€ 55.470
CONTO ECONOMICO						
Ricavi Operativi	€ 8.000	€ 6.500	€ 14.500			€ 14.500
Costi Operativi (incluse variazioni Rimanenze)	€ 3.000	€ 2.500	€ 5.500	1.000		€ 6.500
Risultato operativo	€ 5.000	€ 4.000	€ 9.000		-1.000	€ 8.000
Proventi e Oneri Finanziari	-€ 200	-€ 50	-€ 250			-€ 250
Risultato ante-imposte	€ 4.800	€ 3.950	€ 8.750		-1.000	€ 7.750
Oneri Fiscali	€ 1.900	€ 1.480	€ 3.380		-500	€ 2.880
Risultato economico dell'esercizio	€ 2.900	€ 2.470	€ 5.370		-500	€ 4.870

Si può decidere di non eliminare:

- ▶ utili e perdite di importo irrilevante;
- ▶ utili relativi a lavori in corso su ordinazione di terzi;
- ▶ utili e perdite se derivanti da operazioni correnti, a normali condizioni di mercato, la cui eliminazione comporterebbe un costo spropositato.

La prima deroga potrebbe indurre ad utilizzare dei criteri arbitrari per determinare la soglia di "rilevanza" da attribuire all'utile o alla perdita, ed infatti la dottrina contabile interviene sostenendo che il metro di valutazione deve basarsi sempre su una rappresentazione veritiera e corretta dei dati contabili, fermo restando che l'eventuale deroga deve essere sempre indicata in nota integrativa.

Il secondo punto fa esplicito riferimento a quegli utili conseguiti a fronte dell'avanzamento lavori su commesse stipulate con terzi esterni, in cui la commissionaria, entità del gruppo, si avvale dell'opera di una realtà anch'essa appartenente al gruppo⁵³.

Infine il terzo punto deve soddisfare contemporaneamente i tre presupposti affinché si possa verificare la condizione per derogare all'obbligo di eliminazione degli utili e delle perdite infragruppo⁵⁴, ovviamente anche in questo caso permane l'obbligo di darne spiegazione nella nota integrativa.

Un'altra situazione ricorrente che comporta una operazione di eliminazione di risultati intra-gruppo non realizzati riguarda le compravendite tra consociate di immobilizzazioni.

A differenza della cessione di prodotti, i cui effetti si compensano normalmente entro l'esercizio successivo, il trasferimento di immobilizzazioni tecniche produce una serie di rettifiche che influenzano più esercizi, esaurendosi infatti al momento in cui il bene oggetto di trasferimento è ceduto a terzi ovvero viene completamente ammortizzato.

⁵³ È bene precisare, al riguardo, che vi è la facoltà ma non l'obbligo di non procedere all'eliminazione, il redattore del bilancio consolidato pertanto è libero di scegliere la politica valutativa più appropriata alle specifiche situazioni del proprio gruppo.

⁵⁴ In riferimento al presupposto della sproporzione dei costi va sottolineato che la stessa va correlata alla rilevanza nel consolidato degli importi interessati globalmente considerati e che non è una situazione che può verificarsi frequentemente.





Le rettifiche da effettuare sono le seguenti:

- ▶ eliminazione della eventuale plusvalenza (o minusvalenza) realizzata dalla entità venditrice, in quanto trattasi di un risultato conseguito all'interno del gruppo;
- ▶ rettifica dell'ammortamento annuale operato dalla azienda cessionaria in quanto lo stesso deve continuare ad essere effettuato sul costo originario.

La cessione delle immobilizzazioni prodotte internamente al gruppo pone, invece, problematiche simili alla compravendita dei cespiti ammortizzabili. Alle rilevazioni di consolidamento appena suggerite si aggiunge la necessità di riclassificare il ricavo di vendita derivante dall'alienazione dell'immobilizzazione nel bilancio consolidato. Nel caso in cui il prezzo di vendita dell'immobilizzazione è pari al costo di produzione non si realizza alcuna plusvalenza o minusvalenza da annullare, occorre semplicemente procedere alla riclassificazione del ricavo (derivante dalla vendita) nel conto economico consolidato tra gli "Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni".

Qualora invece il prezzo di vendita dell'immobilizzazione è superiore al costo di produzione sarà necessario annullare anche il provento interno che sarà poi recuperato, a livello di gruppo, in modo indiretto mediante la procedura di ammortamento. Occorrerà quindi procedere sia alla riclassificazione del ricavo di vendita, sia all'annullamento della plusvalenza interna e al ricalcolo delle quote di ammortamento⁵⁵.

Negli anni successivi occorrerà rettificare ancora la plusvalenza interna con il valore realizzato "indirettamente" a livello di gruppo mediante il processo di ammortamento e provvedere all'aggiustamento del relativo costo.

7.3. L'eliminazione dei dividendi

La distribuzione dei dividendi all'interno del gruppo rappresenta un trasferimento di risorse tra le realtà da consolidare, e come tale subisce lo stesso trattamento di tutte le operazioni infragruppo.

Lo scopo è quello di evitare una "doppia contabilizzazione dello stesso utile, sia in capo alla entità che lo distribuisce, nell'esercizio in cui realizza il risultato, sia in capo alla realtà che lo percepisce, nel o negli esercizi successivi, in cui contabilizza il provento finanziario"⁵⁶.

È importante rilevare che tale fattispecie è circoscritta ai soli dividendi che la controllata distribuisce alla controllante, poiché è solo in questo contesto che avviene un trasferimento di utili all'interno del gruppo⁵⁷; nel momento in cui la controllata distribuisce i dividendi, questi sono destinati ai suoi soci, terzi estranei ai componenti del gruppo⁵⁸.

In fase di consolidato le rettifiche da operare per eliminare gli effetti distorsivi della distribuzione dei dividendi si riassumono in:

- ▶ eliminazione del provento registrato dall'ente controllante;
- ▶ ricostituzione della riserva in capo alla controllata.

⁵⁵ In questo caso è necessario ridurre l'ammortamento del bene. Infatti, l'entità acquirente ha ammortizzato il bene sulla base del prezzo di trasferimento, mentre una rappresentazione corretta della situazione del gruppo impone di indicare nel conto economico l'ammortamento calcolato esclusivamente sul costo di produzione del cespite.

⁵⁶ Prencipe A., Tettamanzi P., "Bilancio consolidato secondo i principi contabili internazionali", op.cit., pag. 161.

⁵⁷ Se il dividendo è stato deliberato, ma non ancora distribuito, si dovrà stornare il credito e il debito reciproco presenti nel bilancio d'esercizio, rispettivamente dell'entità percipiente e di quella erogante.

⁵⁸ L'unica eccezione è riscontrabile nelle società con partecipazioni reciproche in cui i dividendi distribuiti dalla controllante confluiscono nel patrimonio della controllata, in forza di una partecipazione a sua volta detenuta nella controllante.





Si consideri l'ente locale A che detiene una partecipazione dell'80% nella entità B.

Nel corso dell'anno l'entità B distribuisce dividendi accumulati per € 1.500.

La *public entity* realizza un'entrata che imputerà tra i proventi finanziari, mentre la controllata registra una diminuzione del patrimonio netto (gli utili realizzati vengono accumulati in riserve di patrimonio per poi essere distribuiti sottoforma di dividendi). Tralasciando l'aspetto fiscale, il foglio di lavoro mostra i passaggi da attuare:

	A	B	Aggregato	Rettifiche		Bilancio consolidato
				+	-	
STATO PATRIMONIALE						
ATTIVO						
Immobilizzazioni						
Immobilizzazioni materiali	€ 15.000	€ 8.000	€ 23.000			€ 23.000
Immobilizzazioni immateriali	€ 2.000	€ 500	€ 2.500			€ 2.500
Partecipazioni	€ 12.000		€ 12.000			€ 12.000
Attivo Circolante						
Rimanenze	€ 4.000	€ 2.735	€ 6.735			€ 6.735
Attività fiscali differite						
Crediti	€ 6.000	€ 4.435	€ 10.435			€ 10.435
Disponibilità liquide	€ 1.000	€ 300	€ 1.300			€ 1.300
Totale Attività	€ 40.000	€ 15.970	€ 55.970			€ 55.970
PASSIVO						
Patrimonio Netto dell'Ente Capogruppo						
Capitale sociale	€ 39.100	€ 10.000	€ 39.100	1.500		€ 40.600
Risultato economico dell'esercizio	€ 2.900	€ 2.470	€ 5.370		- 1.200	€ 4.170
Patrimonio netto di terzi						
Capitale e Riserve					- 300	- € 300
Passività non correnti						
Fondi rischi e oneri	€ 3.000	€ 500	€ 3.500			€ 3.500
Passività Correnti						
Debiti verso Banche	€ 5.000	€ 3.000	€ 8.000			€ 8.000
Totale Patrimonio Netto e Passività	€ 40.000	€ 15.970	€ 55.970	1.500	- 1.500	€ 55.970
CONTO ECONOMICO						
Ricavi Operativi	€ 8.000	€ 6.500	€ 14.500			€ 14.500
Costi Operativi (includere variazioni Rimanenze)	€ 3.000	€ 2.500	€ 5.500			€ 5.500
Risultato operativo	€ 5.000	€ 4.000	€ 9.000			€ 9.000
Proventi e Oneri Finanziari	- € 200	- € 50	- € 250		- 1.200	- € 1.450
Risultato ante-imposte	€ 4.800	€ 3.950	€ 8.750		- 1.200	€ 7.550
Oneri Fiscali	€ 1.900	€ 1.480	€ 3.380			€ 3.380
Risultato economico dell'esercizio	€ 2.900	€ 2.470	€ 5.370		- 1.200	€ 4.170

Nel caso di partecipazioni non totalitarie la quota di provento da eliminare non coincide con l'importo dei dividendi, bensì è determinata in base alla percentuale di partecipazione detenuta dalla capogruppo che nel nostro caso corrisponde a € 1.200 (80% di € 1.500).





La restante parte dei dividendi, nel nostro caso € 300, va portata in diminuzione della riserva di terzi, in quanto il patrimonio netto a loro attribuito subisce un decremento per la distribuzione degli utili.

Successivamente si procede con la ricostituzione delle riserve per l'intero ammontare in capo alla controllata come se la ripartizione non fosse mai avvenuta.

7.4. Altre operazioni infragruppo

I contributi in conto capitale

All'interno del gruppo ente locale si verificano frequenti trasferimenti in conto capitale dall'ente controllante alle realtà partecipate e finalizzati all'acquisto di cespiti ammortizzabili⁵⁹.

Molto spesso l'«organizzazione» finanzia questi trasferimenti mediante l'attivazione di un prestito che, a livello consolidato, comporta un aumento della posizione debitoria.

Nella contabilità della *public entity* tale contributo, normalmente registrato tra i costi di esercizio, deve essere riclassificato tra gli oneri pluriennali in quanto destinato a finanziare il potenziamento della struttura del gruppo.

L'entità che ha ottenuto il contributo invece al momento dell'acquisto dell'immobilizzazione provvederà alla contemporanea sterilizzazione del contributo ottenuto, in vista del recupero mediante le quote di ammortamento. Da un punto di vista contabile il consolidamento comporta l'eliminazione dell'onere pluriennale riclassificato con il risconto passivo relativo alla sterilizzazione del contributo.

L'aumento di capitale e la copertura delle perdite interne al gruppo

Durante la vita del gruppo dell'ente locale sono frequenti le operazioni di incremento di capitale o di trasferimenti in c/capitale per il ripiano delle perdite delle partecipate.

Gli aumenti di capitale e la copertura delle perdite interni al gruppo sono ininfluenti a livello di consolidato, ma per la singola azienda comportano rispettivamente, un incremento del patrimonio netto o una ricostituzione dello stesso⁶⁰.

Il trattamento dell'IVA

Nell'ambito del gruppo locale, ai fini della corretta determinazione del risultato consuntivo, assume rilevanza il trattamento contabile dell'IVA.

Nei gruppi privati l'IVA ha solo natura finanziaria, sia per l'acquirente che per il venditore. Per la *public entity*, invece, l'IVA ha spesso natura indetraibile (parziale o totale).

La parte di spesa dell'«organizzazione» relativa all'IVA indetraibile deve essere portata a costo e non costituisce una partita da elidere, bensì un onere a livello di gruppo. Il punto 4.2 del nuovo principio contabile sperimentale sul bilancio consolidato stabilisce infatti che nel caso di operazioni tra controllante e sue controllate che comportino un trattamento fiscale difforme l'imposta dovrà essere considerata separatamente e non oggetto di elisione.

Nel caso dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, questa dovrà rientrare come onere nel conto economico consolidato a causa della sua indetraibilità per l'ente controllante.

⁵⁹ In realtà, le motivazioni alla base del trasferimento in conto capitale possono essere molteplici e, in un'ottica di gruppo tali operazioni possono essere interpretate come un investimento.

⁶⁰ Se gli aumenti sono a titolo gratuito, non deve essere fatta alcuna contabilizzazione, poiché non varia il patrimonio netto della partecipata, né la percentuale di partecipazione della partecipante.





Pertanto, a livello di gruppo, i proventi e gli oneri interni si elidono senza incidere sul risultato consolidato, mentre il maggior onere derivante dall'indetraibilità dell'IVA per l'ente locale viene rilevato nel conto di costo "Prestazioni di servizi".

Si supponga che l'entità B fatturi servizi all'ente A per € 100 + IVA 21% e che per A l'IVA sia totalmente indetraibile. L'ente A, pertanto, speserà a costo l'IVA non detraibile (pari a € 21), registrando in contabilità "Costi per servizi" per € 121 e "Debiti verso B" per € 121. Nella contabilità di B si registrerà "Vendite per servizi" per € 100, "Iva a debito" per € 21 e "Crediti verso A" per € 121. In sede di scritture di assestamento, i debiti/crediti reciproci si elidono completamente essendo di pari importo (€ 121) mentre i proventi e gli oneri interni si elidono per € 100, mentre il maggior onere pari a € 21 derivante dall'indetraibilità dell'IVA sarà considerato separatamente e non oggetto di elisione. Nel caso in cui per la *public entity* l'IVA non sia completamente indetraibile per l'applicazione del pro-rata, verrà spesa a costo solamente la parte indetraibile, mentre il resto sarà eliminato con la partecipata.

7.5. L'eliminazione delle operazioni infragruppo in presenza di interessi di minoranza

Nell'ambito del gruppo dell'ente locale, accade spesso che la capogruppo non possiede in modo totalitario il capitale delle controllate: la presenza di interessi di minoranza nell'ambito dell'eliminazione delle operazioni infragruppo richiede la determinazione della parte di margine interno al gruppo da eliminare, in considerazione del limitato e parziale coinvolgimento delle minoranze nella gestione complessiva.

Si distinguono tre fattispecie di transazioni che comportano la realizzazione di margini infragruppo e che coinvolgono realtà partecipate solo parzialmente dall'ente controllante:

- ▶ nelle transazioni effettuate dall'ente capogruppo o da una qualsiasi unità posseduta totalmente dallo stesso con realtà partecipate solo parzialmente (margini da transazioni *downstream*) viene eliminato l'intero ammontare del margine infragruppo⁶¹;
- ▶ nelle transazioni compiute da una realtà posseduta parzialmente verso l'ente capogruppo o una sua unità posseduta totalmente (margini da transazioni *upstream*) la parte di margine riferibile alla capogruppo deve essere necessariamente eliminata, mentre per il trattamento contabile della porzione di pertinenza della minoranza è possibile:
 - considerare i margini di pertinenza delle minoranze come conseguiti da soggetti esterni al gruppo che, pertanto, dovranno essere mantenuti nell'ambito del consolidato⁶²;

⁶¹ Il trasferimento, infatti, è avvenuto all'interno del gruppo e il margine è stato realizzato dalla capogruppo a seguito di una transazione interna.

⁶² In sede di consolidamento, si provvederà quindi ad eliminare solamente la parte di utile interno attribuibile alla capogruppo, lasciando inalterato in bilancio la quota della minoranza.





- eliminare anche la quota di pertinenza della minoranza, in quanto i margini si sono formati all'interno del gruppo oggetto di consolidamento. Questa seconda soluzione, condivisa dalla maggioranza della dottrina e indicata anche dai principi contabili nazionali, comporta la scelta tra due opzioni che corrispondono a due diverse modalità di contabilizzazione. La prima alternativa consiste nel far ricadere gli effetti dell'eliminazione sugli interessi della capogruppo cercando di non alterare il valore di bilancio della minoranza. La seconda alternativa invece prevede l'allocatione dell'eliminazione proporzionalmente alle due categorie di interessi (capogruppo e minoranza) in modo da ricostruire, a livello di consolidato, la situazione contabile precedente al verificarsi della transazione interna;
- ▶ nelle transazioni tra due realtà interne al gruppo e possedute solo parzialmente (margini da transazioni *lateral*), gli interessi di minoranza sono presenti in entrambe le aziende contraenti; pertanto, si evidenzia la contemporanea presenza di caratteristiche e problematiche delle due precedenti fattispecie trattate (*downstream* e *upstream*). In proposito, si possono individuare tre diverse soluzioni:
 - attribuire proporzionalmente i margini infragruppo, con la conseguente eliminazione dei soli margini riferibili alla maggioranza (soluzione quasi del tutto abbandonata);
 - eliminare integralmente le transazioni di tipo *downstream* e parzialmente le transazioni *upstream*;
 - eliminare integralmente il valore dei margini prescindendo dal tipo di transazione con la doppia possibilità di far ricadere gli effetti dell'eliminazione completamente sulla capogruppo o proporzionalmente tra capogruppo e minoranza.

In altri termini, scegliendo l'eliminazione integrale dei margini infragruppo, anche in presenza di interessi di minoranza, si svincola la rappresentazione contabile del gruppo da qualsiasi prospettiva particolare, evidenziando in modo fedele la realtà economica in oggetto.

8. LE SCRITTURE DI CONSOLIDAMENTO⁶³

8.1. Premessa

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

⁶³ Di Stefano Santucci.





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

1. Scritture di uniformazione dei dati di bilancio;
2. Operazioni di consolidamento del patrimonio del GEL;
3. Rettifica delle operazioni infragruppo.

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

Nel prosieguo della trattazione si farà specifico riferimento alla tipologia di scritture che meglio si adatta alle esemplificazioni illustrate.

8.2. Le rettifiche di uniformità

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

L'omogeneità può essere considerata sotto tre aspetti distinti:

- ▶ omogeneità delle date di chiusura;
- ▶ omogeneità degli schemi di bilancio utilizzati;
- ▶ omogeneità dei criteri di valutazione utilizzati.

Con riferimento al primo aspetto, in assenza di indicazioni all'interno del principio allegato al decreto di sperimentazione, si ritiene applicabile il Principio Contabile n. 4 dell'osservatorio degli Enti Locali (PCEL 4 nel seguito) che richiede che i bilanci delle entità ricomprese nell'area di consolidamento siano riferiti tutti alla stessa data, e se ciò non avviene si devono rettificare le operazioni o fatti significativi avvenuti tra la data di riferimento della società il cui esercizio termina ad una data diversa da quella di riferimento del bilancio consolidato e la data di chiusura di tale bilancio. Tale impostazione è inoltre conforme al Principio Contabile OIC 17. Ciò solitamente richiede la redazione di un bilancio aggiuntivo della controllata riferito alla data del bilancio consolidato. Ove ciò non sia possibile si può procedere consolidando i bilanci della partecipata senza tenere conto dello scarto fra le date, indicando in nota integrativa ed in relazione sulla gestione gli eventi successivi alla data di riferimento del bilancio che potrebbero modificare in misura significativa l'utile consolidato e la situazione finanziaria.

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

In particolare si è utilizzato uno schema derivante da quello allegato alla bozza del PCEL 4, che è stato scelto per porre in essere la sperimentazione di cui al Decreto della Presidenza del Consiglio





dei Ministri di cui all'art. 36, D.Lgs. 118/2011. Di seguito le principali differenze rispetto agli schemi di cui ai modelli di conto economico e di stato patrimoniale allegati al PCEL n. 4:

Stato Patrimoniale ATTIVO:

1. è stato rinominato il prospetto come Stato Patrimoniale - Attivo;
2. sono state inserite nelle immobilizzazioni le voci relative alle partecipazioni in imprese controllate e ai crediti verso le imprese controllate (se relativi a imprese controllate non consolidate o consolidabili);
4. sono state inserite nell'attivo circolante le voci relative alle partecipazioni in imprese controllate e ai crediti verso le imprese controllate (si veda stessa considerazione di cui al punto precedente);
5. è stata inserita una classificazione alternativa delle immobilizzazioni materiali ritenuta più omogenea rispetto a quella dello schema di cui all'art. 2424, c.c, con l'indicazione dei beni demaniali al punto 6 (in luogo che al punto 1 dello schema di cui al principio contabile 4) e predisposto di un "di cui" per i beni indisponibili classificati nelle voci da 1 a 5. Ciò semplifica molto anche le successive operazioni di consolidamento linea per linea dei bilanci di esercizio da consolidare.

Stato Patrimoniale Passivo:

1. è stato rinominato il prospetto come Stato Patrimoniale - Passivo;
2. è stata introdotta nel patrimonio netto la distinzione fra Fondo di dotazione e riserve (anche in questo caso per facilitare il consolidamento linea per linea);
3. le riserve sono state distinte in riserve da utili e riserve da capitale (soprattutto per individuare delle riserve da rivalutazione);
5. è stata introdotta la voce relativa ai debiti verso imprese controllate (si veda la stessa considerazione di cui al punto precedente).

Nelle pagine seguenti si propongono gli schemi di riferimento per il conto economico e lo stato patrimoniale consolidato.



STATO PATRIMONIALE (ATTIVO)		riferimento art. 2424, c.c.	riferimento D.M. 26/04/1995
A) crediti Vs. soci e partecipanti			
1	per versamenti capitale sociale ancora dovuti	A	A
1	per capitale di dotazione da versare		
Totale			
B) Immobilizzazioni			
I	<u>Immobilizzazioni immateriali</u>	BI	BI
1	costi di impianto e di ampliamento	BI1	BI1
2	costi di ricerca sviluppo e pubblicità	BI2	BI2
3	diritti di brevetto ed utilizzazione opere dell'ingegno	BI3	BI3
4	concessioni, licenze, marchi e diritti simile	BI4	BI4
5	avviamento	BI5	BI5
6	immobilizzazioni in corso ed acconti	BI6	BI6
7	altre	BI7	BI7
8	Differenza positiva di Consolidamento		
Totale			
II	<u>Immobilizzazioni materiali (3)</u>		
1	Terreni e fabbricati	BII1	BII1
a	<i>di cui in leasing</i>		
2	Impianti e macchinari	BII2	BII2
a	<i>di cui in leasing</i>		
3	Attrezzature industriali e commerciali	BII3	BII3
a	<i>di cui in leasing</i>		
4	Altri beni	BII4	BII4
a	<i>di cui in leasing</i>		
5	Immobilizzazioni in corso ed acconti	BII5	BII5
6	Beni demaniali		
Totale			
III	<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>		
1	Partecipazioni in	BIII1	BIII1
a	<i>imprese controllate</i>	BIII1a	BIII1a
b	<i>imprese collegate</i>	BIII1b	BIII1b
c	<i>società in house</i>		
d	<i>altri organismi partecipati</i>		
e	<i>altre imprese</i>	BIII1c BIII1d	BIII1c
2	Crediti verso	BIII2	BIII2
a	<i>imprese controllate</i>	BIII2a	BIII2a
b	<i>imprese collegate</i>	BIII2b	BIII2b
c	<i>società in house</i>		
d	<i>altri organismi partecipati</i>		



	e <i>altri</i>	BIII2c BIII2d	BIII2d
3	Altri titoli	BIII3	
4	Azioni proprie	BIII4	
	Totale		
	TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		
	C) Attivo circolante		
I	<u>Rimanenze</u>	CI	CI
	Totale		
II	<u>Crediti (2)</u>		
1	Verso contribuenti		
2	Verso amministrazioni pubbliche		
3	Verso clienti ed utenti	CII1	CII1
4	Verso organismi partecipati		
	a <i>imprese controllate</i>	CII2	CII2
	b <i>imprese collegate</i>	CII3	CII3
	c <i>società in house</i>		
	d <i>altri organismi partecipati</i>		
5	Crediti verso altri	CII5	CII5
	a <i>per IVA</i>		
	b <i>per somme corrisposte c/terzi</i>		
	c <i>verso enti non amministrazioni pubbliche</i>		
	d <i>altri</i>		
6	Per depositi		
	a <i>istituti di credito</i>		
	b <i>altri</i>		
	Totale		
	Attivo		
III	<u>ATTIVITÀ FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI</u>		
1	partecipazioni	CIII1,2,3,4,5	CIII1,2,3
2	altri titoli	CIII6	CIII5
	Totale		
IV	<u>DISPONIBILITÀ LIQUIDE</u>		
1	Conto di tesoreria		
	a <i>Istituto tesoriere</i>		CIV1a
	b <i>Depositi presso Banca d'Italia</i>		
2	Altri depositi bancari e postali	CIV1	CIV1b e CIV1c
3	Cassa	CIV2 e CIV3	CIV2 e CIV3
	Totale		
	TOTALE ATTIVO CIRCOLANTE (C)		



- D) RATEI E RISCONTI**
- 1 Ratei attivi
 - 2 Risconti attivi

D	D
D	D
TOTALE RATEI E RISCONTI D)	
TOTALE DELL'ATTIVO	

- (1) con separata indicazione degli importi esigibili entro l'esercizio successivo
- (2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo
- (3) con separata indicazione degli importi relativi a beni indisponibili



STATO PATRIMONIALE (PASSIVO)		riferimento art. 2424 CC	riferimento D.M. 26/4/95
A) PATRIMONIO NETTO			
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da utili	AIV, AV, AVI, AVII, AVII	AIV, AV, AVI, AVII, AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
III	Risultato economico dell'esercizio	AIX	AIX
IV	Patrimonio netto di spettanza di terzi		
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)			
B) FONDI PER RISCHI ED ONERI			
1	per trattamento di quiescenza	B1	B1
2	per imposte anche differite	B2	B2
3	altri	B3	B3
4	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri		
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)			
C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO		C	C
TOTALE T.F.R. C)			
D) DEBITI (1)			
1	per obbligazioni	D1e D2	D1
2	verso soci per finanziamenti	D3	
3	verso banche e tesoriere	D4	D3 e D4
4	verso altri finanziatori	D5	
5	per acconti	D6	D5
6	verso fornitori	D7	D6
7	rappresentati da titoli di credito	D8	D7
8	verso organismi partecipati		
a	imprese controllate	D9	D8
b	imprese collegate	D10	D9
d	società in house		
e	altri organismi		
9	verso amministrazioni pubbliche		
10	altri debiti di funzionamento	D12,D13,D14	D11,D12,D13
TOTALE DEBITI (D)			
E) RATEI E RISCONTI			
I	Ratei passivi	E	E
II	Risconti passivi	E	E
1	Contributo permesso di costruire		



2	Contributi in conto capitale		
3	Concessioni pluriennali		
4	Altri risconti passivi		
	TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		
	TOTALE DEL PASSIVO		
	CONTI D'ORDINE		
	1) Impegni finanziari per costi anno futuro		
	2) Impegni finanziari per fondi vincolati di parte corrente		
	3) Investimenti da effettuare		
	4) Trasferimenti in c/capitale da effettuare		
	5) Canoni di <i>leasing</i> a scadere		
	6) Beni di terzi in uso		
	7) Beni dati in uso a terzi		
	8) Fideiussioni prestate		
	9) Contributi in conto impianti utilizzati a dim.costo		
	TOTALE CONTI D'ORDINE		

(2) con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo



CONTO ECONOMICO		riferimento art. 2425 cc	riferimento D.M. 26/4/95
<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>			
1	Proventi		
	a <i>Proventi tributari</i>		
	b <i>Proventi da contributi correnti</i>		
	c Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1	A1a
	d <i>Ricavi da copertura costi sociali</i>		A1b
	e <i>Proventi da concessioni di edificare</i>		
2	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2
3	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3	A3
4	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4
5	Altri ricavi e proventi	A5	A5
	a Contributi in conto esercizio e trasferimenti		A5c
	b Proventi patrimoniali		
	c quota annuale di contributi in conto capitale		E20c
	d Altri		A5 a e b
Totale componenti positivi della gestione A)			
<u>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>			
6	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	B6	B6
7	Prestazioni di servizi e trasf. Passivi	B7	B7
	a <i>Prestazioni di servizi</i>		
	b <i>Trasferimenti passivi correnti</i>		
	c <i>Trasferimenti passivi conto capitale</i>		
8	Godimento beni di terzi	B8	B8
9	Personale	B9	B9
10	Ammortamenti e svalutazioni	B10	B10
	a Ammortamenti immobilizzazioni Immateriali	B10a	B10a
	b Ammortamenti immobilizzazioni materiali	B10b	B10b
	c Altre svalutazioni delle immobilizzazioni	B10c	B10c
	d Svalutazione dei crediti	B10d	B10d
11	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	B11	B11
12	Accantonamento per rischi	B12	B12
13	Altri accantonamenti	B13	B13
14	Oneri diversi di gestione	B14	B14
totale componenti negativi della gestione B)			
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)			



C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI			
<i>Proventi</i>			
15	Proventi da partecipazioni	C15	C15
	a <i>Da società in house</i>		
	b <i>Da altri organismi</i>		
16	Altri proventi finanziari	C16	C16
	Totale proventi		
<i>Oneri</i>			
17	Interessi ed altri oneri finanziari	C17	C17
	Totale oneri		
	totale (C)		
D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITÀ FINANZIARIE			
18	Rivalutazioni	D18	D18
19	Svalutazioni	D19	D19
	totale (D)		
E) COMPONENTI ED ONERI STRAORDINARI			
<i>Proventi</i>			
20		E20	E20
	a <i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>		E20b
	b <i>Plusvalenze patrimoniali</i>		E20c
	c <i>Altri proventi straordinari</i>		
	totale proventi		
21		E21	E21
	a <i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>		E21b
	b <i>Minusvalenze patrimoniali</i>		E21a
	c <i>Altri oneri straordinari</i>		E21d
	totale oneri		
	Totale (E) (E20-E21)		
RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+D+E)			
22	Imposte	22	22
23	RISULTATO DELL'ESERCIZIO	23	23
	di cui risultato di spettanza di terzi	23	23

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

Si citano come esempi:

- ▶ l'incremento di uno stanziamento di fondi per rischi ed oneri;
- ▶ la necessità di separare il valore dei terreni da quello dei fabbricati procedendo all'ammortamento solo del valore di questi ultimi. In tal caso la rettifica deve essere distinta nei due effetti sul risultato di esercizio e sul patrimonio netto consolidato;
- ▶ la necessità di uniformare il criterio di ammortamento di categorie di cespiti omogenei opera-





to in modo difforme nei differenti bilanci di esercizio;

- ▶ la rideterminazione del valore delle rimanenze con passaggio dal LIFO al FIFO.

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

Esempio 1:

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

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

		Dare	Avere
Accantonamento a fondo contenziosi legali	a	Fondo contenziosi legali	1.000 | 1.000

Esempio 2:

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

Rettifica del Patrimonio netto:

		Dare	Avere
Fondo ammortamento terreni	a	Riserve	2.500 | 2.500
Rettifica dell'ammortamento del periodo netto:			

		Dare	Avere
Fondo ammortamento terreni	a	Ammortamento terreni	250 | 250

Esempio 3:

Si verifica che l'ammortamento delle attrezzature industriali della società x, partecipata al 100% dall'Ente Locale è stato effettuato con un'aliquota di ammortamento inferiore a quella utilizzata in tutte le altre società da consolidare. Si procede pertanto all'integrazione dell'ammortamento con un effetto negativo sul risultato economico e sul patrimonio netto consolidato di € 750.

Rettifica dell'ammortamento del periodo netto:

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

Esempio 4:

La società Gamma, partecipata al 100% dall'Ente Locale applica per la valutazione delle rimanenze di materie prime il metodo L.I.F.O. (*Last In First Out*) mentre il resto delle imprese incluse nel perimetro di consolidamento applica il metodo F.I.F.O. (*First In First Out*). Ciò determina la necessità di rettificare in aumento il valore delle rimanenze di € 500. Si procede pertanto all'incremento del valore delle rimanenze e dell'Utile netto consolidato per pari importo.

Rettifica dell'ammortamento del periodo netto:

Dare Avere





Rimanente di materie prime

a utile di esercizio

500 | 500

Ove la contabilità economico-patrimoniale sia tenuta in metodo diverso dalla partita doppia si dovrà utilizzare un foglio di riconciliazione con le rettifiche, come di seguito indicato, con indicazione delle rettifiche relative agli esempi considerati:

elementi patrimoniali	Comune di.....	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Valori da utilizzare nel processo di consolidamento
Attivo				
Crediti verso Soci	0			0
Immobilizzazioni immateriali	10.000			10.000
Immobilizzazioni materiali	125.000	2500 + 250	750	127.000
Immobilizzazioni finanziarie	3.000			3.000
Rimanenze	7.500	500		8.000
Crediti				
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni	2.400			2.400
Disponibilità liquide	2.540			2.540
Ratei e risconti attivi	1.350			1.350
totale	151.790	2.750		154.290
Passivo		151790		
Capitale sociale	25.000			25.000
Riserve da utili	2.500		2.500	5.000
Riserve da capitale	35.760			35.760
Utili (perdite) portate a nuovo	2.350			2.350
Utili (perdite) di esercizio	1.500	1.000 + 750	250 + 500	500
Fondi per rischi ed oneri	4.500		1.000	5.500
Trattamento di fine rapporto	4.300			4.300
Debiti	75.000			75.000
Ratei e risconti passivi	880			880
Totale	151.790	1.000	3.750	154.290

8.3. Il consolidamento del patrimonio del Gruppo Ente Locale

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

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





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

Anche nel caso delle scritture di consolidamento del patrimonio si può optare per un sistema di tipo contabile o extra contabile. Nel primo caso si dovranno inserire a nel libro giornale di consolidamento tutte le voci da consolidare. Nel secondo caso, invece, si utilizzeranno dei fogli di lavoro che aggregano linea per linea tutte le voci di conto economico e di stato patrimoniale delle imprese e delle altre entità incluse nell'area di consolidamento. Nel prosieguo della trattazione si utilizzerà questo secondo metodo di lavoro, ritenuto più semplice rispetto al precedente.

L'esempio del foglio di consolidamento da utilizzare è indicato di seguito:

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Controllata n. 1	Controllata n. 2	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Attivo						
Crediti verso Soci						
Immobilizzazioni immateriali						
Differenza positiva di consolidamento						
Immobilizzazioni materiali						
Partecipazioni						
Rimanenze						
Crediti						
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni						
Disponibilità liquide						
Ratei e risconti attivi						
Passivo e netto						
Capitale sociale						
Riserve da utili						
Riserve da capitale						
Riserva da consolidamento						
Utili (perdite) portate a nuovo						
Utili (perdite) di esercizio						
Patrimonio di pertinenza di terzi						
Fondi per rischi ed oneri						
Fondo copertura perdite future						
Trattamento di fine rapporto						
Debiti						
Ratei e risconti passivi						





Di seguito si forniscono alcuni esempi di operazioni di consolidamento del patrimonio.

Caso n. 1 - Consolidamento di una controllata al 100%

L'ente locale ha una partecipazione totalitaria nella società Alfa iscritta al costo di € 100.000, mentre Alfa ha un patrimonio netto contabile alla data di acquisizione del controllo (per ipotesi il 31/12/20XX) da parte del Comune pari ad € 60.000. La differenza di € 40.000 è imputabile al maggior valore delle attività, ma viene iscritta nella voce avviamento, in conformità alla deroga indicata nel PCEL n. 4 e nell'allegato 4 al decreto di sperimentazione.

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Controllata n. 1	Controllata n. 2	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Attivo						
Crediti verso Soci						
Immobilizzazioni immateriali	5.000	1.000				6.000
Differenza positiva di consolidamento				40.000		40.000
Immobilizzazioni materiali	15.000	44.000				59.000
Partecipazioni	100.000				100.000	0
Rimanenze	2.500	17.800				20.300
Crediti	10.000	7.200				17.200
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni	7.500	2.500				10.000
Disponibilità liquide	2.300	4.500				6.800
Ratei e risconti attivi	1.200	500				1.700
Totale	143.500	77.500		40.000	100.000	161.000
Passivo e netto						
Capitale sociale	50.000	30.000		30.000		50.000
Riserve da utili	12.000	11.500		12.000		12.000
Riserve da capitale	22.500	13.000		13.000		22.500
Riserva da consolidamento						
Utili (perdite) portate a nuovo	3.750	2.000		2.000		3.750
Utili (perdite) di esercizio	7.500	3.500		3.500		7.500
Patrimonio di pertinenza di terzi						
Fondi per rischi ed oneri	800	1.500				2.300
Fondo copertura perdite future						
Trattamento di fine rapporto	1.700	3.500				5.200
Debiti	44.500	12.300				56.800
Ratei e risconti passivi	750	200				950
Totale	143.500	77.500		60.000	100.000	161.000





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

L'ente locale ha una partecipazione del 75% nella società Alfa iscritta al costo di € 90.000, la corrispondente frazione del patrimonio netto di Alfa h alla data di acquisizione del controllo (per ipotesi il 31.12.20XX) da parte del Comune è pari ad € 60.000, mentre il patrimonio netto contabile complessivo emergente dal bilancio è pari ad € 80.000. La differenza di € 30.000 è imputabile al maggior valore delle attività, ma viene iscritta nella voce avviamento, in conformità alla deroga indicata nel PCEL n. 4. Si evidenzia inoltre il patrimonio netto di pertinenza di terzi, pari ad € 20.000.

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Controllata n. 1	Controllata n. 2	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Attivo						
Crediti verso Soci						
Immobilizzazioni immateriali	5.000	5.000				10.000
Differenza positiva di consolidamento				30.000		30.000
Immobilizzazioni materiali	15.000	50.000				65.000
Partecipazioni	90.000				90.000	0
Rimanenze	2.500	22.800				25.300
Crediti	10.000	12.200				22.200
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni	7.500	2.500				10.000
Disponibilità liquide	2.300	4.500				6.800
Ratei e risconti attivi	1.200	500				1.700
Totale	133.500	97.500		30.000	90.000	171.000
Passivo e netto						
Capitale sociale	45.000	50.000		50.000		45.000
Riserve da utili	10.000	11.500		11.500		10.000
Riserve da capitale	21.500	15.500		15.500		21.500
Riserva da consolidamento						
Utili (perdite) portate a nuovo	2.750	1.000		1.000		2.750
Utili (perdite) di esercizio	6.500	2.000		2.000		6.500
Patrimonio di pertinenza di terzi					20.000	20.000
Fondi per rischi ed oneri	800	2.500				3.300
Fondo copertura perdite future						
Trattamento di fine rapporto	1.700	5.500				7.200
Debiti	44.500	8.300				52.800
Ratei e risconti passivi	750	1.200				1.950
Totale	133.500	97.500		80.000	20.000	171.000





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

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

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Controllata n. 1	Controllata n. 2	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Attivo						
Crediti verso Soci						
Immobilizzazioni immateriali	15.000	2.000				17.000
Differenza positiva di consolidamento						
Immobilizzazioni materiali	95.000	13.000				108.000
Partecipazioni						
Rimanenze	2.500	1.000				3.500
Crediti	10.000	3.000				13.000
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni	7.500	500				8.000
Disponibilità liquide	2.300	500				2.800
Ratei e risconti attivi	1.200					1.200
Totale	133.500	20.000				153.500
Passivo e netto						
Capitale sociale	45.000	10.000		10.000		45.000
Riserve da utili	10.000					10.000
Riserve da capitale	21.500					21.500
Riserva da consolidamento						
Utili (perdite) portate a nuovo	2.750					2.750
Utili (perdite) di esercizio	6.500					6.500
Patrimonio di pertinenza di terzi					10.000	10.000
Fondi per rischi ed oneri	800	700				1.500
Fondo copertura perdite future						
Trattamento di fine rapporto	1.700	1.300				3.000
Debiti	44.500	2.800				47.300
Ratei e risconti passivi	750	200				950
Totale	133.500	20.000		10.000	10.000	153.500





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

L'ente locale ha una partecipazione del 55% nella società Alfa su cui esercita un controllo congiunto unitamente ad altri 10 enti locali. La partecipazione è iscritta al costo di € 75.000, mentre la corrispondente frazione del patrimonio di Alfa alla data di acquisizione del controllo (per ipotesi il 31/12/20XX) da parte del Comune è pari ad € 55.000. La differenza di € 20.000 è imputabile al maggior valore delle attività, ma viene iscritta nella voce avviamento. Nel caso di specie si procede al consolidamento proporzionale e non si evidenzia patrimonio netto di pertinenza di terzi.

Elementi patrimoniali	Comune di.....	Partecipata n. 1	Controllata n. 1	Rettifiche Dare	Rettifiche Avere	Patrimonio consolidato
Attivo						
Crediti verso Soci						
Immobilizzazioni immateriali	5.000	10.000		5.500	10.000	10.500
Differenza positiva di consolidamento				20.000		20.000
Immobilizzazioni materiali	20.000	70.000		38.500	70.000	58.500
Partecipazioni	75.000				75.000	0
Rimanenze	2.500	30.000		16.500	30.000	19.000
Crediti	20.000	20.000		11.000	20.000	31.000
Attività finanziarie non costituenti immobilizzazioni	7.500	15.000		8.250	15.000	15.750
Disponibilità liquide	2.300	4.000		2.200	5.000	4.500
Ratei e risconti attivi	1.200	3.500		1.925	2.500	3.125
Totale	133.500	152.500		103.875	227.500	162.375
Passivo e netto						
Capitale sociale	45.000	60.000		60.000		45.000
Riserve da utili	10.000	21.500		21.500		10.000
Riserve da capitale	21.500	15.500		15.500		21.500
Riserva da consolidamento						
Utili (perdite) portate a nuovo	2.750	1.000		1.000		2.750
Utili (perdite) di esercizio	6.500	2.000		2.000		6.500
Patrimonio di pertinenza di terzi						
Fondi per rischi ed oneri	800	5.000		5.000	2.750	3.550
Fondo copertura perdite future						
Trattamento di fine rapporto	1.700	7.500		7.500	4.125	5.825
Debiti	44.500	37.500		37.500	20.625	65.125
Ratei e risconti passivi	750	2.500		2.500	1.375	2.125
Totale	133.500	152.500		152.500	28.875	162.375





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

8.4. La riconciliazione dei saldi contabili e le rettifiche di pre-consolidamento con particolare riferimento al raccordo fra la contabilità finanziaria dell'Ente locale e la contabilità economica delle imprese incluse nell'area di consolidamento

La redazione del bilancio consolidato presuppone, come è stato ampiamente precisato nelle pagine che precedono, la rappresentazione dei rapporti economici intercorsi fra l'entità Gruppo Ente locale e terze economie. Pertanto devono essere eliminati tutti i valori economici e finanziari che sono sorti per relazioni fra le imprese e le altre entità che si collocano all'interno del perimetro di consolidamento, perché, mentre tali valori rilevano nell'ambito del bilancio dei singoli soggetti giuridici, essi sono superflui nella rappresentazione dei rapporti fra il gruppo e l'esterno. In altre parole, i rapporti che intervengono fra le differenti entità giuridiche che compongono il gruppo sono assimilabili, nel bilancio consolidato a movimentazioni che si svolgono all'interno di una singola impresa.

Le rettifiche di consolidamento si dividono in due grandi categorie:

1. rettifiche non influenti sul risultato economico di gruppo, quali l'eliminazione crediti e debiti infragruppo e l'eliminazione dei proventi ed oneri ad essi correlati;
2. le rettifiche di consolidamento con riflesso sul risultato economico di gruppo (in presenza o meno di interessi di minoranza), quali, ad esempio:
 - l'eliminazione proventi/oneri infragruppo non ancora realizzati;
 - la cessione infragruppo di immobilizzazioni materiali o immateriali ammortizzabili;
 - la cessione infragruppo di immobilizzazioni finanziarie;
 - la realizzazione di immobilizzazioni in economia;
 - le problematiche relative al pagamento dei dividendi;
 - i contributi in conto capitale.

In questo secondo caso, si devono tenere in considerazione anche le problematiche poste dalla presenza di interessi di minoranza in transazioni infragruppo di tipo *downstream*, *upstream* e *lateral*.

Prima di procedere all'analisi delle differenti categorie di rettifiche, tuttavia, si devono considerare le operazioni prodromiche alla loro effettuazione, che assicurano che le rettifiche di consolidamento siano efficaci in ognuna delle entità che ha posto in essere operazioni ingra-gruppo.

Tecnicamente tali operazioni prendono il nome di rettifiche di pre-consolidamento e sono riconducibili alle seguenti tipologie di verifiche:





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

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

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

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

1) non equivalenza delle partite infragruppo:

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

2) Mancanza di reciprocità dei valori infragruppo:

- le operazioni infragruppo determinano la rilevazione di valori reciproci aventi natura contabile differente per le due controparti infragruppo (es. immobilizzazioni per una delle imprese del gruppo e di prodotti finiti per l'altra). In tal caso non si deve procedere alla eliminazione ma, eventualmente, riclassificare la posta in base al significato economico dell'operazione (nel caso di specie la riclassificazione del ricavo in incremento di immobilizzazione per lavori interni);
- si è verificata una distribuzione di utili infragruppo con rilevazione di un provento finanziario nella contabilità della controllante che ha contabilizzato il provento per competenza, ma la controllata non ha ancora proceduto alla relativo diminuzione patrimoniale. In tal caso non si procede ad una rettifica di pre-consolidamento ma all'eliminazione del provento finanziario in sede di consolidamento.





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

Nel caso non sia stato adottato un sistema contabile integrato nelle sue componenti economico-patrimoniale e finanziaria, l'ente che adotta la contabilità finanziaria deve comunque porre in essere un sistema di rilevazione contabile che tenda alla rilevazione unitaria dei fatti gestionali sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico patrimoniale, partendo dal presupposto che la dimensione finanziaria dei fatti gestionali misurabili in termini economici è costituita dalle rilevazioni della contabilità finanziaria.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa e il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi e i costi/oneri si ritiene opportuno rilevare, nel corso dell'esercizio rispettando i diversi principi di competenza, i ricavi/proventi al momento dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri al momento della liquidazione delle spese.

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria consente alla contabilità finanziaria di costituire una corretta misura della contabilità economico-patrimoniale, rafforzando l'integrazione dei due sistemi contabili.

8.4.1. Rettifiche non influenti sul risultato economico di gruppo

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

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

Si può trattare delle seguenti casistiche:

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

Di seguito sono proposti alcuni esempi.

Rettifica di un finanziamento infragruppo con crediti e debiti espressi con criteri valutativi diversi.

Eliminazione crediti/debiti di finanziamento

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





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

		Dare	Avere
Accantonamento a fondo svalutazione crediti a	svalutazione crediti	100.000	| 100.000

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

		Dare	Avere
Svalutazione crediti a	Accantonamento a fondo svalutazione crediti	100.000	| 100.000

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

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

Rettifica di costi e ricavi da compravendita di beni e servizi

La società Alfa S.p.A., partecipata al 100% dal Comune Alfa, acquista merci da terze economie per € 150.000 e le rivende allo stesso ente per € 190.000, che a sua volta le vende a terzi per € 210.000. Il profitto di gruppo per l'operazione è complessivamente pari alla differenza fra il valore dei ricavi conseguiti dal comune e il costo sostenuto dalla controllata, pari a € 60.000. I costi ed i ricavi infragruppo vanno interamente rettificati, così come, se presenti in bilancio, i crediti e debiti reciproci.

Si procede con le seguenti scritture contabili:

		Dare	Avere
Vendite infragruppo a	Costi infragruppo	190.000	| 190.000

		Dare	Avere
Debiti infragruppo a	Crediti infragruppo	190.000	| 190.000

Rettifica di interessi attivi e passivi

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





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

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

	Dare	Avere	
Ratei attivi a			Ratei passivi 25.000 | 25.000

Rettifica di costi e ricavi derivanti da concessioni e contributi

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

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

Si ipotizzi, nel caso di canoni di concessione, che la Società Alfa S.p.A. riceva dal Comune Beta, controllante al 100% un canone di concessione per lo svolgimento dei servizi relativi alla manutenzione del verde pubblico pari ad € 100.000,00 e che la Società Delta riceva dal medesimo comune controllante al 100% un contributo di € 150.000 quale per lo svolgimento di attività prevenzione cura degli anziani.

I costi ed i ricavi infragruppo vanno interamente rettificati, così come, se presenti in bilancio, i crediti e debiti reciproci. Si procede con le seguenti scritture contabili:

a) Rettifica della concessione

	Dare	Avere	
Proventi da servizi pubblici c/Alfa S.p.A. a			Canoni concessione v/Comune Beta 100.000 | 100.000

a) Rettifica del contributo

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

Aumenti di capitale di imprese partecipate operati dall'ente locale controllante

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

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

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





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

Copertura di perdite da parte del Comune controllante

Capita spesso che il Comune controllante debba ripianare le perdite delle imprese controllate. A livello consolidato la copertura della perdita non determina alcun effetto sul risultato consolidato con l'unico effetto per cui il componente negativo relativo alla perdita viene trasferito dal bilancio della controllata al conto economico del Comune controllante. Anche in tal caso si deve procedere all'elisione delle poste di credito e debito infragruppo qualora la manifestazione della perdita occorra nel periodo corrente unitamente all'impegno alla copertura ma finanziariamente la perdita venga coperta nell'esercizio successivo. La scrittura contabile sarà la seguente, ipotizzando una perdita da coprire di € 20.000:

Debiti verso controllata per copert. perd.	a	Crediti vs. Comune per copert. perd.	Dare	Avere
			20.000	| 20.000

Le rettifiche influenti sul risultato economico di gruppo

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

Pertanto, se vi sono operazioni di acquisto e vendita infragruppo che determinano la formazione di margini a favore di una delle controparti, ad esempio perché la società venditrice ha acquisito le merci ad un valore inferiore della successiva rivendita ad altra entità del gruppo, nella logica del bilancio consolidato, fino a quando i beni oggetto di transazione permangono all'interno del gruppo i margini infragruppo non possono costituire parte del risultato consolidato in quanto nella logica del bilancio consolidato essi sono considerati come mere operazioni di movimentazione interna alla stessa entità, il GEL nel caso di specie, e devono essere rettificati, sia che si tratti di beni in rimanenza che di immobilizzazioni, in quanto altrimenti essi determinano una sopravvalutazione (sottovalutazione in caso di margine infragruppo negativo) delle merci e/o delle immobilizzazioni rimaste all'interno del GEL. Solo se tali beni saranno ceduti a terzi, il gruppo potrà registrare nel risultato consolidato il margine complessivamente derivante dalla differenza fra il prezzo di cessione ed il prezzo di acquisto nelle transazioni fra il gruppo ed i terzi.

La trattazione degli esempi di rettifica è piuttosto ampia ed articolata. Si partirà dai casi più semplici per poi procedere ad ulteriori approfondimenti.

Infatti, le fattispecie che determinano la formazione di margini infragruppo sono riconducibili alle seguenti categorie:

- 1) compravendite di beni merce o di immobilizzazioni materiali o immateriali;
- 2) contributi in conto capitale;
- 3) pagamento di dividendi.





Le rettifiche possono riguardare operazioni svolte nell'esercizio di riferimento per la redazione del bilancio consolidato o in esercizi precedenti. Ciò ha effetto sulla grandezza oggetto di rettifica, che coincide con il risultato consolidato nel primo caso e con le riserve consolidate nel secondo. Si deve inoltre adottare una condotta differenziata a seconda che il margine infragruppo sia positivo o negativo. In particolare il margine negativo, secondo il Principio Contabile OIC 17 non va rettificato quando lo stesso determini una perdita definitiva per il consolidato nel suo complesso. Nel caso di rettifica del margine è necessario procedere al ricalcolo delle imposte di gruppo perché a seguito della eliminazione del margine infragruppo positivo (negativo) le imposte pagate dalla società che ha conseguito il margine in relazione al medesimo sono considerate come imposte prepagate (differite) dal gruppo fino al momento dell'effettiva realizzazione del margine, ipotizzando un'aliquota pari al *tax rate* di gruppo o un'aliquota forfetaria. Infine le modalità di effettuazione possono divergere a seconda dell'entità che realizza il margine (controllante o controllata) con particolare riferimento ai casi di controllo non totalitario.

Eliminazione dei margini infragruppo non ancora realizzati su compravendita di beni-merce

La società Beta S.p.A., partecipata al 100% dal Comune Alfa, acquista n. 100.000 unità di merce di prezzo unitario pari a € 1,50 merci da terze economie e le rivende entro la fine del periodo amministrativo allo stesso ente ad un prezzo unitario di € 2,00, realizzando un margine infragruppo di € 50.000. Oltre alla rettifica dei costi e dei ricavi infragruppo precedentemente esaminata deve essere integralmente eliminato il margine infragruppo, in quanto lo stesso non è stato realizzato all'esterno del GEL. La rettifica comporta la riduzione del valore delle rimanenze finali in capo al Comune fino al valore corrispondente al costo di acquisto sopportato dalla società Beta S.p.A. Si procede con le seguenti scritture contabili:

1) Rettifica costi/ricavi reciproci			Dare	Avere
Vendite infragruppo	a	Costi infragruppo	200.000	| 200.000
2) Rettifica debiti crediti reciproci			Dare	Avere
Debiti infragruppo	a	Crediti infragruppo	200.000	| 200.000
3) Rettifica margine infragruppo			Dare	Avere
Merci c/R.Finali (CE)	a	Magazzino merci (SP)	50.000	| 50.000

Eliminazione dei margini infragruppo non ancora realizzati su compravendita di beni-merce

La società Beta S.p.A., partecipata al 100% dal Comune Alfa, acquista n. 100.000 unità di merce di prezzo unitario pari a € 1,50 merci da terze economie e le rivende entro la fine del periodo amministrativo allo stesso ente ad un prezzo unitario di € 2,00, realizzando un margine infragruppo di € 50.000. Oltre alla rettifica dei costi e dei ricavi infragruppo precedentemente esaminata deve essere integralmente eliminato il margine infragruppo, in quanto lo stesso non è stato realizzato all'esterno del GEL. La rettifica comporta la riduzione del valore delle rimanenze finali in capo al Comune fino al valore corrispondente al costo di acquisto sopportato dalla società Beta S.p.A. Si deve inoltre procedere alla rettifica delle imposte di gruppo perché a seguito della eliminazione del margine infragruppo le imposte pagate dalla società che ha conseguito il margine in relazione al medesimo sono considerate come imposte prepagate dal gruppo fino al momento dell'effettiva realizzazione del margine, ipotizzando un'aliquota forfetaria del 40%. Infine nell'esercizio successivo al momento della procedura di consolidamento si dovrà tenere conto che le rimanenze iniziali della società Beta includono un margine infragruppo di € 50.000 che dovrà essere stornato contro incremento del valore delle rimanenze e riduzione delle imposte prepagate.





Si procede con le seguenti scritture contabili:

1)	Rettifica costi/ricavi reciproci nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Vendite infragruppo	a	Costi infragruppo	200.000 | 200.000
2)	Rettifica debiti crediti reciproci nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Debiti infragruppo	a	Crediti infragruppo	200.000 | 200.000
3)	Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Merci c/R.Finali (CE)	a	Magazzino merci (SP)	50.000 | 50.000
4)	Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Credito per imposte anticipate (SP)	a	Imposte differite attive (CE)	20.000 | 20.000
1)	Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "n +1"		Dare	Avere
	Riserve (SP)	a	Merci c/R.Finali (CE)	50.000 | 50.000
2)	Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "n+1"		Dare	Avere
	Imposte differite attive (CE)	a	Credito per imposte anticipate (SP)	20.000 | 20.000

Eliminazione dei margini infragruppo non ancora realizzati su compravendita di beni-merce in presenza di parziali vendite esterne al gruppo

Si procede come nel caso precedente ma ipotizzando che n. 70.000 delle n. 100.000 unità di merce originariamente acquistate dalla società Beta S.p.A., partecipata al 100% dal Comune Alfa, siano state cedute a terzi dal Comune Alfa ad un prezzo unitario di € 2,5. Pertanto la rettifica del margine infragruppo riguarda unicamente le n. 30.000 unità che sono rimaste in giacenza presso i magazzini del comune per complessivi € 15.000 e relativo ricalcolo delle imposte di gruppo. Le rilevazioni di rettifica per il resto sono equivalenti al caso precedente.

Si procede con le seguenti scritture contabili:

1)	Rettifica costi/ricavi reciproci nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Vendite infragruppo	a	Costi infragruppo	200.000 | 200.000
2)	Rettifica debiti crediti reciproci nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Debiti infragruppo	a	Crediti infragruppo	200.000 | 200.000
3)	Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Merci c/R.Finali (CE)	a	Magazzino merci (SP)	15.000 | 15.000
4)	Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "n"		Dare	Avere
	Credito per imposte anticipate (SP)	a	Imposte differite attive (CE)	6.000 | 6.000
5)	Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "n +1"		Dare	Avere
	Riserve (SP)	a	Merci c/R.iniziali (CE)	15.000 | 15.000
6)	Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "n+1"		Dare	Avere
	Imposte differite attive (CE)	a	Credito per imposte anticipate (SP)	6.000 | 6.000





Evidenziazione di margini infragruppo negativi non ancora realizzati su compravendita di beni-merce in presenza di parziali vendite esterne al gruppo

Si procede ipotizzando che le n. 100.000 unità di merce originariamente acquistate dalla società Beta S.p.A., partecipata al 100% dal Comune Alfa, al prezzo di € 1,5 cadauna siano state cedute al Comune al prezzo di € 1,20 cadauna e che, di queste, n. 70.000 siano state cedute a terzi dal Comune Alfa ad un prezzo unitario di € 2,50, corrispondente al valore di mercato sia al momento delle cessioni da parte del comune che a fine esercizio. Si evidenzia un margine infragruppo negativo complessivamente pari ad € 30.000 ($€ 0,3 * n. 100.000$ unità compravendute) che deve essere rettificato per € 9.000, in relazione al margine negativo connesso alle rimanenze in giacenza all'interno del gruppo alla data di riferimento del bilancio consolidato ($€ 0,3 * n. 30.000$ unità in giacenza). In questo caso il margine deve essere eliso perché non corrispondente al margine unitario consolidato conseguito dal gruppo sulle unità vendute all'esterno, pari ad € 1,5. Poiché il margine da rettificare è negativo, si dovrà procedere ad una ripresa di valore delle rimanenze alla quantificazione dell'effetto fiscale sull'utile consolidato (maggiori imposte che il gruppo pagherà all'atto della realizzazione del margine, da registrare come imposte differite passive da accantonare al relativo fondo e lo storno della rettifica e del relativo effetto fiscale nel caso in sede di preparazione del bilancio consolidato dell'esercizio successivo.

Si procede con le seguenti scritture contabili:

1)	Rettifica costi/ricavi reciproci nel BC esercizio "n"			Dare	Avere
	Vendite infragruppo	a	Costi infragruppo	200.000	| 200.000
2)	Rettifica debiti crediti reciproci nel BC esercizio "n"			Dare	Avere
	Debiti infragruppo	a	Crediti infragruppo	200.000	| 200.000
3)	Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "n"			Dare	Avere
	Magazzino merci (SP)	a	Merci c/R.Finali (CE)	9.000	| 9.000
4)	Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "n"			Dare	Avere
	imposte differite (CE)	a	Fondo Imposte differite (SP)	3.600	| 3.600
5)	Rettifica margine infragruppo nel BC esercizio "n +1"			Dare	Avere
	Merci c/R.iniziali (CE)	a	Riserve (SP)	9.000	| 9.000
6)	Ricalcolo imposte di gruppo nel BC esercizio "n+1"			Dare	Avere
	Fondo Imposte differite (SP)	a	imposte differite (C)	3.600	| 3.600

Eliminazione dei margini infragruppo relativi alla compravendita di un cespite ammortizzabile precedentemente non ammortizzato dal venditore

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





- 1) eliminazione della plusvalenza derivante dall'operazione infragruppo contro diminuzione del valore contabile del cespite fino al costo storico del cespite per il gruppo (costo di originario acquisto/produzione sostenuto dalla società venditrice comprensivo di eventuali saldi di rivalutazione) e del relativo fondo ammortamento;
- 2) calcolo del relativo effetto fiscale consolidato (minori imposte dovute dal gruppo rispetto a quelle pagate, con evidenziazione di imposte differite attive);
- 3) ricalcolo degli ammortamenti sulla base del costo storico di gruppo e mantenendo la vita utile indicata dalla entità cessionaria;
- 4) negli anni successivi si deve procedere allo storno della plusvalenza dalle riserve di gruppo e, parità di altre condizioni ciò determina un maggiore risultato economico consolidato per effetto dei minori ammortamenti.

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

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

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





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

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

Consolidamento di contributi in conto capitale concessi dai comuni a controllate per l'acquisto di beni strumentali

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

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

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

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





Bilancio Comune alfa:

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

Partecipata Beta S.p.A.:

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

Si avranno le seguenti scritture di consolidamento:

1) eliminazione dell'onere pluriennale e del risconto passivo residui	Dare	Avere
Risconti passivi su contributi per cespite "XX" a oneri pluriennali	450.000	| 450.000
2) eliminazione dell'onere pluriennale e del risconto passivo residui	Dare	Avere
quota annua contributo per cespite "XX" a amm.to oneri pluriennali	50.000	| 50.000

Il pagamento dei dividendi da parte delle controllate al Comune

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

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

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

Si avrà pertanto la seguente scrittura contabile:

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





CAPITOLO 11

IL CASO PRATICO DELLA CITTÀ DI TORINO

di Silvana Secinaro, Claudia Garino e Stefania Scarpulla

1. CRITICITÀ DEL BILANCIO DEL COMUNE

1.1. Evidenza partite *intercompany*

La struttura del rendiconto non mette in evidenza quelli che sono i rapporti con le società partecipate. Le voci di costo e di ricavo indicate nel Conto Economico comprendono sia i costi e i ricavi derivanti da rapporti commerciali con le società partecipate che quelli sorti in seguito a rapporti con enti e soggetti estranei al gruppo Comune. Nello stato patrimoniale, invece, vengono indicati separatamente i debiti verso le società controllate, collegate e le altre società, ma la stessa suddivisione non appare per i crediti riportati nell'attivo. Manca inoltre un ulteriore dettaglio utile per la riclassificazione dello stato patrimoniale di gruppo, ossia la suddivisione per natura sia dei crediti che dei debiti: commerciali, finanziari e diversi.

Al fine di superare questa difficoltà è stata adottata una semplificazione: la suddivisione dei crediti e dei debiti del Comune per natura è stata effettuata sulla base della suddivisione per natura comunicata dalle società partecipate. Questo metodo non permette però il controllo sulla corrispondenza dei crediti della Città con i debiti delle società, ma considera, senza far ulteriori verifiche, corretta la ripartizione che emerge dalla contabilità delle partecipate.

1.2. Imputazione sullo stato patrimoniale IV direttiva del capitale sociale e delle riserve del Comune

Sul rendiconto del Comune il Patrimonio Netto è composto dal netto patrimoniale e dal netto da beni demaniali, costituito da terreni e fabbricati demaniali. Nella prima voce viene indicata la differenza tra l'attivo ed il passivo, comprendendo anche il risultato d'esercizio, mentre la seconda è pari ai beni demaniali indicati nell'attivo immobilizzato. Al fine di imputare sullo stato patrimoniale IV direttiva il patrimonio netto del Comune risultante dal rendiconto si è deciso di considerare quale capitale sociale il netto da beni demaniali, mentre si è iscritto nelle riserve il netto patrimoniale, dal quale è stato detratto l'importo del risultato d'esercizio e degli utili (perdite) portate a nuovo indicati separatamente nell'apposita voce di stato patrimoniale.

1.3. Determinazione costo della partecipazione

La determinazione del costo delle partecipazioni, inteso come somma spesa dal Comune con riferimento alla partecipazione in questione, dal momento dell'acquisto/costituzione della società medesima fino al momento del consolidamento ha comportato la ricostruzione del costo, in particolare per le partecipazioni possedute dal Comune da più tempo, con la necessità di andare a ritroso nel tempo alla ricerca di informazioni, a volte, di difficile reperibilità. Inoltre, l'informazione fornita dal conto del bilancio comunale relativamente alle partecipazioni si limitava, fino al rendiconto 2009, al valore nominale della medesima. La necessità di valutare le partecipazioni al costo e di elidere il costo delle stesse in contropartita del patrimonio netto delle stesse ha reso necessario





“rettificare” il rendiconto del Comune con alcune scritture, redatte ai fini del consolidamento, le quali permettessero l’adeguamento del valore delle partecipazioni iscritte nel bilancio comunale al costo effettivamente sostenuto per le medesime. Per l’anno 2010 nel rendiconto le partecipazioni sono state iscritte al costo.

1.4. Iscrizione delle “Immobilizzazioni in Corso”

Alcuni investimenti realizzati nell’anno considerato e in quelli precedenti, per la mancanza di una contabilità per commessa, sono attribuiti al conto “immobilizzazioni in corso” e non sono stati successivamente estrapolati da tale voce per essere attribuite alla voce specifica al momento in cui “entrano in produzione”, con la difficoltà pertanto di calcolo degli ammortamenti delle immobilizzazioni. Per quanto riguarda questo aspetto sono allo studio e in corso di realizzazione alcune modalità per meglio monitorare la “storia” degli investimenti tecnici, che consenta di attribuire tali spese all’opportuna categoria di appartenenza delle immobilizzazioni nel momento in cui l’investimento in questione diventa produttivo.

Inoltre negli incrementi della voce “Immobilizzazioni in Corso” vengono indicati solamente gli investimenti pagati, cioè quelli il cui mandato è stato emesso. Nelle passività invece vengono registrate le spese in conto capitale impegnate. La conseguenza di questa modalità di registrazione è che dal rendiconto emergeranno debiti a fronte dei quali non sono stati imputati gli investimenti.

Ad esempio: il Comune ha impegnato una spesa di 100 milioni di euro per una manutenzione, nell’anno ha liquidato un importo di 80 milioni di euro di cui pagato solamente 40 milioni di euro, sul conto del bilancio comparirà nell’attivo tra le “Immobilizzazioni in corso” 40 milioni di euro, mentre i debiti ammonteranno a 60 milioni.

In sede di consolidamento occorre pertanto procedere a rettificare la situazione indicata sul conto del bilancio, imputando ad Immobilizzazioni in corso l’importo degli investimenti impegnati non ancora pagati, mediante la scrittura

Immobilizzazioni in corso	a	Patrimonio Netto	
---------------------------	---	------------------	--

1.5. Iscrizione delle spese e delle entrate sul Conto Economico

Sul conto economico vengono registrate solo le spese e le entrate di competenza, con esclusione dei residui, che possono essere registrati tra le insussistenze solo nel caso in cui un residuo attivo o passivo venga radiato. Gli impegni dell’anno su bilanci precedenti vengono iscritti solo nel conto del patrimonio tra i debiti e non sul conto economico. Pertanto se il Comune impegna una spesa che però verrà fatturata dalla società l’anno successivo, non sarà possibile trovare la corrispondenza tra il ricavo della società e il costo del Comune in quanto le due voci compariranno sul conto economico in due esercizi diversi, l’anno t per il Comune e l’anno t+1 per la società.

Ulteriore criticità è quella relativa agli impegni “non prenotati”, ossia quelli per i quali al momento della nascita non viene indicato il creditore. Questi impegni rischiano di non essere rilevati per competenza sul bilancio del Comune in quanto l’unico momento nel quale è possibile trovare la corrispondenza tra impegno e creditore è quello della liquidazione e del suo successivo pagamento. Tali impegni al momento della liquidazione vengono iscritti nelle variazioni in aumento/diminuzione per altre cause sul conto del bilancio senza passare dal conto economico. Al fine di risolvere questo problema occorrerebbe verificare la procedura della “prenotazione” degli impegni, in modo da trovare una modalità che preveda che tutti gli impegni siano prenotati.





1.6. IVA indetraibile

La società registra i ricavi al netto dell'IVA in quanto debito verso l'erario, mentre il Comune iscrive i costi al lordo dell'IVA non rappresentando un credito. Il costo del Comune sarà pertanto sempre superiore al ricavo della società. Le scritture di elisione del costo con il ricavo sono state le seguenti:

Ricavo società	a	Costo per servizi Comune		
IVA indetraibile Comune	a	Costo per servizi Comune		

Con questa scrittura viene mantenuto il costo in capo al gruppo mettendo però in evidenza quello che è il costo per IVA.

1.7. Contributi c/investimenti a carico del Comune (per costruzione/manutenzione straordinaria di beni di proprietà del Comune - discarica, impianti fissi ferofilotranviari, immobili cimiteriali, metropolitana, ecc...)

Quando il Comune delibera ed eroga un contributo in conto investimenti iscrive sul conto del bilancio le "Immobilizzazioni in corso" e il debito verso la società. La società invece registra il credito ed il ricavo al momento della richiesta di erogazione del contributo. Parte dei ricavi a fine anno vengono girocontati a risconti passivi per la parte di ricavo non di competenza, risconti che poi negli anni successivi vengono "rilasciati" a ricavo per un importo pari agli ammortamenti.

Le scritture di rettifica tra controllante e controllata sono state tali da eliminare:

- ▶ nel bilancio della società il ricavo per contributo in conto capitale di competenza dell'anno e degli anni precedenti e i risconti passivi relativi a tale contributo;
- ▶ nel bilancio del Comune l'immobilizzazione in corso per l'ammontare del contributo erogato;
- ▶ nel bilancio di entrambi il debito/credito ancora in vita.

Il risultato di tali scritture è così rappresentabile nel bilancio consolidato:

- ▶ il bilancio rettificato della società avrà il valore dell'immobilizzazione per l'ammontare delle spese sostenute ad essa relative, gli ammortamenti di competenza ed eventualmente i debiti verso terzi per le spese connesse all'immobilizzazione;
- ▶ il bilancio del Comune non avrà alcuna voce relativa alla spesa di tale investimento.

1.8. Contributi c/investimenti e c/esercizio a carico di altri Enti ma erogati dal Comune (per acquisto automezzi, per parcheggi, per metropolitana, ecc...)

Si tratta di contributi erogati da Regione, Agenzia per la mobilità, Provincia e Stato che il Comune incassa e gira alla società. Rappresenta una partita di giro, poiché il Comune registra solamente un credito verso l'ente erogatore del contributo e un debito verso la società che percepisce tale contributo, pertanto la scrittura di rettifica effettuata è volta ad elidere i crediti e i debiti. Il ricavo rimane sul bilancio della società poiché non deriva da operazioni intercompany trattandosi di un ricavo derivante dal contributo erogato da altri Enti che non fanno parte del Gruppo Comune di Torino.





1.9. Spese c/capitale per la manutenzione straordinaria degli impianti semaforici, per l'illuminazione pubblica, per gli impianti elettrici e termici di proprietà del Comune

Tali somme incrementano i "debiti verso controllate" e sono considerate spese in conto capitale nel bilancio del Comune. La società registra tale ricavi fra i ricavi delle vendite e delle prestazioni poiché deriva da prestazioni che la società fornisce al Comune in base ad un contratto di servizio. L'elisione sul bilancio consolidato viene fatta eliminando il ricavo *intercompany* nel bilancio della società e l'immobilizzazione nel bilancio del Comune.

1.10. Crediti e debiti verso la società controllata per l'incasso dell'ICI

A fine anno la società anticipa parte dell'ICI che il comune deve incassare e si iscrive il credito verso il Comune, la scrittura è la seguente:

Crediti v/so Comune	a	Diversi	
	a	Banca c/c	
	a	Debiti v/so banche	

Il Comune quando incassa l'anticipazione ICI storna parte del credito verso i contribuenti e non rileva il debito verso la società, occorrerebbe pertanto creare un debito verso la società a fronte di un maggior credito per tributi (ripristinando il credito verso contribuenti) e poi elidere il debito verso la società con il credito, ma la scrittura può essere evitata con una rettifica formale (da crediti verso controllanti a crediti verso contribuenti).

Tra il 20 e il 30 dicembre la società incassa per conto del Comune ICI e si iscrive il debito verso il Comune, con la seguente scrittura:

Banca c/c	a	Debiti v/ Comune	
-----------	---	------------------	--

Il Comune non ha registrato il credito verso la società, ma solamente quello verso i contribuenti, di conseguenza il debito della società può essere eliso con il credito che Comune ha verso i contribuenti, in quanto il credito per i tributi non ha più ragione di esistere per il gruppo essendo stati incassati dal gruppo i tributi.

1.11. Gestione aree mercatali

La società controllata incassa tramite le tabaccherie il corrispettivo dalla vendita dei voucher acquistati dagli ambulanti per l'occupazione del suolo pubblico durante i mercati. L'incasso da questi voucher è girato dalla società al Comune, al quale viene addebitato sia il compenso riconosciuto ai rivenditori per il servizio reso sia il compenso riconosciuto alla società per la propria prestazione maggiorati entrambi di IVA al 20%. La società registra alla voce "altri ricavi e proventi" ricavi derivanti dal servizio reso e dal recupero del costo di rivendita addebitato dal tabaccaio in contropartita dei crediti verso il Comune, nonché il debito per quanto effettivamente di competenza del Comune, ovvero COSAP e TARSU, il cui importo è incluso nel prezzo del voucher pagato dall'ambulante alla società.





Le scritture registrate dalla società sono le seguenti:

al momento dell'incasso dal rivenditore:

Diversi	a	Conto di transito		100
Banca c/c			95,5	
Costo della rivendita			4,5	

fatturazione mensile al Comune:

Crediti vs Clienti	a	Diversi		8
	a	Ricavi vs Comune (per effettivo ricavo GTT)	2,9	
	a	Rimborsi spese (per il recupero del costo di rivendita)	3,8	
	a	IVA a debito	1,3	

a fine mese:

Conto di transito	a	Crediti verso Comune		8
-------------------	---	----------------------	--	---

a fine anno:

Conto di transito	a	Debiti v/ Comune		92
-------------------	---	------------------	--	----

Il Comune accerta l'entrata per COSAP e TARSU facendo nascere un credito.

In altri termini, l'ambulante paga euro 100 di cui euro 92 a titolo di TARSU e COSAP di competenza del Comune, € 4,5 come compenso per la tabaccheria che cura la vendita e l'incasso ed euro 3,5 come compenso per la società che fornisce questo servizio.

Ai fini del consolidato:

- ▶ i ricavi per COSAP e TARSU accertati sul bilancio del Comune non sono da elidere perché verso terzi;
- ▶ il credito verso la società e il debito verso il Comune per TARSU e COSAP viene eliso perché trattasi di rapporto *intercompany*;
- ▶ il ricavo della società per il servizio reso e il rimborso spese relativo alla commissione pagata alla tabaccheria per la rivendita e l'incasso del voucher non vanno elisi perché sostenuti dall'ambulante e pertanto rappresentano ricavi verso terzi.





2. RETTIFICHE *INTERCOMPANY* TRA SOCIETÀ GRUPPO

Si è proceduto ad eliminare i costi ed i ricavi, nonché i crediti e i debiti tra le società che fanno parte del gruppo Comune. Nel caso di discordanze tra i costi ed i ricavi comunicati dalle società si è proceduto a verificarne le motivazioni al fine di riconciliare i dati ed elidere l'importo corretto.

3. ALCUNE PRECISAZIONI SULL'AGGREGATO

Nel 2008 la società GTT deteneva una partecipazione in 5T del 81,82% e pertanto consolidava la società con il metodo del consolidamento integrale. Nel corso del 2009 la società GTT ha trasferito la maggioranza del capitale di 5T rimanendo titolare solo più del 35% del capitale di 5T, nel bilancio consolidato di GTT al 31 dicembre 2009 tale società partecipata è compresa tra le società collegate e pertanto consolidata con il metodo del patrimonio netto.

Avendo il Comune una partecipazione diretta in 5T pari al 30% ed indiretta per il tramite di GTT del 35%, per l'anno 2009 si è proceduto a consolidare la società 5T con il metodo integrale eliminando dal bilancio di GTT la partecipazione valutata al patrimonio netto.

Il bilancio consolidato di FSU è stato consolidato con il metodo di consolidamento proporzionale, pertanto è stata aggregata solamente la percentuale di spettanza del Comune pari al 50%.

Il comune detiene una partecipazione indiretta in IRIDE (ora IREN) per il tramite di FSU e per il tramite di FCT. La società FSU consolida integralmente la partecipazione in IRIDE, mentre FCT valuta la sua partecipazione al costo. Considerato che la società FSU è stata consolidata con il metodo proporzionale, si è deciso di inserire nell'aggregato del comune il bilancio di IRIDE per la quota di partecipazione detenuta da FCT sommando al bilancio di Finanziaria Città di Torino l'11,36% delle voci di Stato Patrimoniale e di Conto Economico del bilancio di IRIDE dopo aver eliminato la partecipazione detenuta da FCT.

La società SMAT, consolidata integralmente nel bilancio del Comune, valuta la partecipazione in SAP con il metodo del Patrimonio Netto. Al fine di includere nell'aggregato del Comune il bilancio di SAP si è proceduto ad integrare il bilancio consolidato di SMAT con il 30,86% delle voci di Stato Patrimoniale e di Conto Economico di SAP eliminando successivamente, in sede di rettifica, dal bilancio di SMAT il valore della partecipazione in SAP che è stata valutata a patrimonio netto.

Nell'aggregato sono stati inclusi sia bilanci redatti con principi contabili nazionali sia bilanci redatti con principi contabili internazionali (IRIDE e SAP). L'impatto che l'adozione dei principi contabili internazionali ha avuto sul patrimonio netto di SAP è trascurabile, mentre l'applicazione dei principi IAS/IFRS sul bilancio di IRIDE ha comportato una riduzione del patrimonio netto di circa Euro 7 milioni, principalmente in conseguenza della valutazione al fair value degli strumenti derivati.

4. DETERMINAZIONE DELLE DIFFERENZE DA CONSOLIDAMENTO

Al fine di determinare le differenze da consolidamento è stato confrontato il costo della partecipazione con il valore del Patrimonio Netto, escluso il risultato d'esercizio.



Nei casi in cui il costo della partecipazione è risultato superiore al valore nominale, ossia al valore di iscrizione della partecipazione sul bilancio del Comune, il valore della partecipazione è stato adeguato al costo mediante la scrittura:

Partecipazioni	a	Patrimonio netto
----------------	---	------------------

Qualora dal confronto del costo della partecipazione con il Patrimonio Netto escluso il risultato d'esercizio, è emersa una differenza di consolidamento positiva, ossia costo maggiore del Patrimonio Netto, si è iscritto nell'attivo dello Stato Patrimoniale l'avviamento, che è stato poi ammortizzato secondo un'aliquota definita per ogni singola partecipazione sulla base della utilità stimata della partecipazione. Nel caso opposto, ossia differenza negativa in quanto il costo è risultato inferiore al Patrimonio Netto, si è iscritta nelle passività una Riserva di Consolidamento.

Nel caso di aumento di capitale sociale l'incremento del costo della partecipazione è stato confrontato con l'incremento del Patrimonio Netto (escluso il risultato d'esercizio). La sottoscrizione della propria quota di partecipazione nell'aumento di capitale sociale non fa rilevare nuove differenze di consolidamento. Qualora, invece, in sede di aumento di capitale sociale si sottoscrivesse un numero di azioni superiore alla quota di partecipazione detenuta, l'incremento di partecipazione, derivante dalla sottoscrizione di un numero superiore di azioni rispetto alla propria quota, determina una differenza di consolidamento da calcolare sul nuovo Patrimonio Netto, ossia quello relativo all'esercizio in cui è aumentato il capitale sociale.

Nel caso di acquisto di nuova partecipazione si è confrontato il costo della partecipazione con la quota parte del PN (escluso il risultato d'esercizio) dell'anno in cui avviene l'acquisto.

5. ELISIONE DEI DIVIDENDI

I dividendi distribuiti dalle società controllate e collegate incassati dalla controllante sono stati elisi contro riserve di patrimonio netto.

6. PATRIMONIO DI TERZI E RISULTATO D'ESERCIZIO DI TERZI

Per le società controllate e pertanto consolidate con il metodo integrale la cui partecipazione non è posseduta totalmente dal Comune di Torino sono stati messi in evidenza il Patrimonio netto di pertinenza di terzi e il risultato d'esercizio di terzi, cioè quella quota di Patrimonio netto e di risultato d'esercizio riferibile ai Soci di minoranza delle società inserite nel Gruppo Comune.





Le scritture di imputazione del patrimonio netto e del risultato d'esercizio a terzi sono le seguenti:

Diversi	a	Diversi	
Capitale e riserve			
Perdita di terzi			
	a	Capitale e riserve di terzi	
	a	Perdita d'esercizio	

Diversi	a	Diversi	
Capitale e riserve			
Utile d'esercizio			
	a	Capitale e riserve di terzi	
	a	Utile di terzi	

7. VALUTAZIONE DELLE SOCIETÀ COLLEGATE

Le società collegate SAGAT, Environment Park, Expo 2000 in liquidazione, Pracatinat e Finanziaria Centrale del Latte sono state consolidate con il metodo del Patrimonio Netto.

Per il primo esercizio di consolidamento si è confrontato il costo della partecipazione con la quota parte di patrimonio netto determinando la differenza di valutazione. La differenza positiva è stata ammortizzata in 5 anni. Il valore di tale differenza di consolidamento, al netto degli ammortamenti, era di euro 604 mila al 31 dicembre 2008 e di euro 302 mila al 31 dicembre 2009.

Per i successivi esercizi, si è proceduto a svalutare il costo della partecipazione in caso di perdita della società collegata e quindi di valore di Patrimonio netto decrescente, e ad adeguare la partecipazione al valore di Patrimonio Netto mediante la rivalutazione della partecipazione medesima, nel caso di risultato positivo della società collegata.

Ai fini della valutazione con il metodo del Patrimonio Netto della partecipazione nella società Environment Park S.p.A. si è tenuto conto sia della percentuale di partecipazione diretta del Comune nella società, pari al 19,44%, che di quella indiretta detenuta per il tramite di AMIAT (7,34%), di AAM in liquidazione (5,09%), di Iride Energia (2,06%), di SMAT (2,21%).





BILANCIO CONSOLIDATO AL 31/12/2009

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO

(importi in migliaia di Euro)

	ANNO 2009	ANNO 2008	Variazioni assolute	Variazioni %
Immobilizzazioni immateriali	564.929	515.261	49.669	9,64%
<i>Differenza di consolidamento</i>	91.627	107.001	(15.374)	-14,37%
Immobilizzazioni materiali	8.028.859	7.747.415	281.444	3,63%
Immobilizzazioni finanziarie	609.013	556.707	52.306	9,40%
ATTIVO IMMOBILIZZATO	9.294.428	8.926.383	368.045	4,12%
Crediti commerciali	1.966.813	2.012.793	(45.980)	-2,28%
Rimanenze di magazzino	72.178	77.480	(5.301)	-6,84%
Altre attività nette	309.010	317.958	(8.47)	-2,81
Attività finanziarie, crediti finanziari a breve e disponibilità	475.635	448.563	27.071	6,04%
Attivo circolante	2.823.636	2.856.794	(33.157)	-1,16%
TOTALE ATTIVO	12.118.064	11.783.176	334.888	2,84%
Debiti commerciali	980.106	982.388	(2.282)	-0,23%
Debiti finanziari a breve termine	587.383	706.818	(119.434)	-16,90%
Debiti finanziari a m/l termine	4.857.645	4.555.571	301.894	6,63%
Altre passività	1.989.009	2.308.483	(319.474)	-13,84%
Passività	8.413.963	8.553.260	(139.297)	-1,63%
Fondi rischi ed oneri	289.986	265.363	24.622	9,28%
Fondo TFR	179.214	186.912	(7.698)	-4,12%
Fondi	469.200	452.275	16.924	3,74%
Netto patrimoniale	200.527	124.210	76.317	61,44%
Riserve	2.345.658	2.173.552	172.107	7,92%
Risultato netto dell'esercizio del gruppo	(83.964)	(78.651)	(5.313)	6,76%
Patrimonio netto del gruppo	2.462.221	2.219.111	243.110	10,96%
Capitale sociale e riserve di terzi	747.899	529.544	218.355	41,23%
Risultato netto di pertinenza di terzi	24.781	28.986	(4.204)	-14,51%
Patrimonio netto di pertinenza di terzi	771.680	558.530	214.150	38,34%
Patrimonio netto	3.234.901	2.777.640	457.260	16,46%
TOTALE PASSIVO	12.118.064	11.783.176	334.888	2,84%





CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO RICLASSIFICATO

(importi in migliaia di Euro)

	ANNO 2009	ANNO 2008	Variazioni assolute	Variazioni %
Volume dei proventi	3.352.644	3.570.383	(217.739)	-6,1%
Costi operativi netti	(1.794.095)	(2.044.036)	249.941	-12,23%
<i>di cui IVA indetraibili su CDS (*)</i>	(25.933)	(25.454)	(479)	1,88%
Valore aggiunto	1.558.549	1.526.347	32.202	2,11%
Costo del lavoro	(955.503)	(958.009)	2.506	-0,26%
Margine operativo lordo (EBITDA)	603.045	568.338	34.707	6,11%
Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni	(349.471)	(335.359)	(14.112)	4,21%
Accantonamento al f.do svalutazione crediti	(17.138)	(12.119)	(5.019)	41,41%
Altri accantonamenti	(33.963)	(25.423)	(8.540)	33,59%
Margine operativo netto (EBIT)	202.474	195.437	7.037	3,60%
Oneri finanziari da terzi al netto dei proventi	(187.346)	(216.107)	28.761	-13,31%
Rettifiche di valore di attività finanziarie	(363)	(1.807)	1.443	-79,90%
Proventi e oneri di natura non ricorrente	55.320	63.413	(8.094)	-12,76%
Risultato prima delle imposte	70.085	40.937	29.148	71,20%
Imposte sul reddito d'esercizio	(129.267)	(90.602)	(38.665)	42,68%
Risultato netto dell'esercizio di gruppo e terzi	(59.183)	(49.665)	(9.517)	19,16%
Utile (perdita) di gruppo	(83.964)	(78.651)	(5.313)	6,76%
Utile (perdita) di terzi	24.782	28.986	(4.204)	-14,50%

RENDICONTO FINANZIARIO

(importi in migliaia di Euro)

Disponib. monet. nette (Indeb.fin. a breve) iniziale 2008	(258.255)
Risultato netto dell'esercizio	(83.964)
Amm.ti e svalutazioni delle immobilizzazioni	349.471
Accantonamenti netti per f.di rischi ed oneri	24.622
Accantonamento netto TFR	(7.698)
Variazione capitale d'esercizio escluso fondi	(261.529)
Flusso monetario da att. d'esercizio (A)	20.902
Investimenti delle società	(464.498)
Realizzo società per cessioni di immobilizzazioni	9.160
Investimenti netti del Comune	(345.058)
Altri movimenti delle immobilizzazioni	88.157
Flusso monetario da att. di investimento (B)	(712.240)
Variazione finanz. m/l termine	301.894
Pagamento dividendi	(5.275)
Variazione di Capitale Sociale	76.317
Variaz. Delle Riserve di PN	250.757
Variaz. PN di terzi	214.150
Flusso monetario da att. di finanziamento (C)	837.844
Increment. (Decrem.) disp. monet. nette D=A+B+C	146.506
Disponib. monet. nette (Indeb. fin. a breve) finali 2009	(111.749)





Prospetto di raccordo tra Patrimonio Netto del comune e patrimonio netto consolidato (importi in migliaia di Euro)

(dati in migliaia di euro)	Netto patrimoniale	Riserve	Risultato netto dell'esercizio	Totale
Patrimonio netto del Comune al 31/12/2009	200.527	2.325.174	(4)	2.525.696
- patrimoni netti delle società partecipate (ante rettifiche intercompany)		1.335.857	34.361	1.370.217
- patrimoni netti degli enti non profit (ante rettifiche intercompany)		43.082	(2.650)	40.432
- patrimonio netto di competenza dei terzi		(371.671)	(10.853)	(382.525)
				(754.592)
Rettifiche di consolidamento:			(15.033)	(60.093)
- per eliminazione del valore di carico delle società consolidate		(745.060)	339	25.527
- per ammontam.to differenza di consolid. Società controllate		25.188	(3.017)	(162.225)
- per valutazione a PN delle società non controllate		(159.208)	(24.170)	(94.735)
- per consolidamento di IRIDE in FCT e di SAP in SMAT		(70.565)	(15.299)	(15.299)
- per contributi c/capitale relativi ad immobilizz. Di proprietà del Comune			(47.637)	(30.183)
- per elisioni intercompany relative agli enti non profit		17.454		
- per altre elisioni intercompany				
Patrimonio netto consolidato del Gruppo al 31/12/2009	200.527	2.345.658	(83.964)	2.462.221

8. BILANCIO CONSOLIDATO AL 31/12/2010¹

8.1. Il percorso di consolidamento delle società partecipate

L'area di consolidamento si è modificata rispetto al 2009 per le seguenti ragioni:

- ▶ la percentuale di consolidamento di AMIAT è passata dal 99% al 100% a seguito acquisto dell'1%;
- ▶ AAM non è più consolidata in quanto è terminata la liquidazione della stessa;
- ▶ la scissione di GTT in INFRA.TO ha determinato la nascita di una nuova società, INFRA.TO partecipata al 100% dal Comune e consolidata in modo integrale;
- ▶ la percentuale di consolidamento di TRM è passata dal 92,9% al 95,076%;
- ▶ è cambiata la percentuale di partecipazione e quindi di consolidamento di FSU e di FCT in IREN, a seguito della fusione di IRIDE con Eni avvenuta, nel mese di luglio 2010: tale percentuale è scesa per FSU dal 51% circa al 33,3%, per FCT dall'11% circa al 7,4%.

Le suddette società sono state tutte consolidate con il metodo **integrale** ad eccezione di FSU e della sua controllata IREN, la quale per effetto del controllo paritetico è stata consolidata con il metodo **proporzionale**.

¹ Il bilancio consolidato al 31/12/2010 contiene variazioni consistenti in termini di area di consolidamento e di conseguenza di metodi di consolidamento. Pertanto, il bilancio consolidato al 31/12/2010 è raffrontato con il consolidato 2009, rivisto con i medesimi metodi di cui sopra.





Nel maggio 2010 è avvenuta la scissione della partecipata Gtt S.p.A. in Infratrasporti.To S.r.L., una società partecipata al 100% dal Comune che ha acquisito la proprietà delle infrastrutture. Infra.to che possiede la Metropolitana automatica e la Linea 4 tranviaria e svolge attività di *engineering*, progettazione e gestione delle reti infrastrutturali di metropolitana e tranvie, è subentrata a GTT in tutti i rapporti che riguardavano le suddette attività, inclusi i rapporti di debito e credito connessi alla metropolitana e alla linea 4. Dal punto di vista del gruppo si è verificata una riorganizzazione interna dello stesso con il trasferimento di alcuni rami di attività da una società partecipata interamente dal Comune ad un'altra società, anch'essa partecipata interamente dal Comune e pertanto entrambe consolidate con il metodo integrale.

L'altra variazione di una certa entità nell'area di consolidamento è stata determinata dalla fusione di IRIDE con Enìa avvenuta con decorrenza 1° luglio 2010, la quale ha determinato la nascita di IREN S.p.A., in seguito alla quale le percentuali di partecipazione di FCT e FSU nella nuova società sono scese dall'11% circa al 7,4% per FCT e dal 51% a circa il 33,3% per FSU. IREN è la holding industriale quotata a capo di n. 5 società di primo livello per il presidio dei differenti settori di attività: Iren Energia (con sede a Torino) che gestisce gli impianti di generazione e distribuzione di energia elettrica e calore; Iren Mercato (con sede a Genova) che gestisce le attività di acquisto, trading e vendita di energia elettrica e gas, vendita di calore e servizi; Iren Acqua Gas (con sede a Genova) che gestisce i servizi idrici integrati; Iren Ambiente (con sede a Piacenza) che gestisce gli impianti di trattamento e smaltimento rifiuti e Iren Emilia (con sede a Reggio Emilia), che si occupa della distribuzione del gas, del servizio di raccolta rifiuti e di igiene ambientale.

In conseguenza della modifica della quota di partecipazione, FSU non ha più redatto il bilancio consolidato, pertanto si è proceduto a consolidare direttamente FSU con i dati di bilancio del gruppo IREN utilizzando il metodo proporzionale.

Come conseguenza sul bilancio consolidato del gruppo Comune di Torino, il confronto del bilancio consolidato 2010 è stato fatto con i dati del bilancio consolidato 2009 rielaborato per tener conto di questa variazione nei principi di consolidamento, ritenendo che i dati del bilancio consolidato 2009 così come pubblicati l'anno scorso non fossero omogenei con quelli del 2010.

Le società collegate SAGAT, Environment Park, Expo 2000 in liquidazione, Pracatinat e Finanziaria Centrale del Latte sono state consolidate con il metodo del patrimonio netto.

8.2. Il percorso di consolidamento degli enti *non profit*

Il Comune di Torino ha inserito nel perimetro di consolidamento solo alcuni degli enti *non profit* che beneficiano dei suoi contributi: avvalendosi del principio 4, sono stati ravvisati casi di irrilevanza di enti e di impossibilità di reperimento di informazioni necessarie al consolidamento. In particolare, sono stati individuati gli enti *non profit* che soddisfano almeno uno dei seguenti requisiti:

- 1) il Comune di Torino sia tra i soci fondatori;
- 2) il fondo di dotazione o i contributi erogati da parte del Comune di Torino siano superiori a 500.000 euro;
- 3) la percentuale di consiglieri del CdA nell'ente *non profit*, nominati dal Comune di Torino, sia superiore al 51%;
- 4) il Comune di Torino sia membro di diritto in applicazione delle disposizioni di leggi regionali (è il caso delle ATO).





Gli enti non profit sono stati consolidati con il **metodo proporzionale** ovvero i dati del bilancio degli stessi sono stati inclusi nel bilancio consolidato secondo il criterio della proporzione della partecipazione posseduta.

La percentuale di partecipazione del Comune di Torino, in ciascun ente non profit interessato, è stata determinata, nella maggior parte dei casi, confrontando il Fondo di Dotazione erogato dal Comune di Torino con il Fondo di Dotazione complessivo dell'ente non profit. Tuttavia, in alcuni casi, tale indicatore è stato considerato poco significativo, in quanto non rappresentativo del reale apporto della Città nell'ente considerato: in tali circostanze, a seconda dei casi, la percentuale di partecipazione del Comune di Torino è stata determinata dal rapporto tra i contributi in conto esercizio erogati dalla Città rispetto al totale dei contributi ricevuti dall'ente nell'esercizio, dal rapporto tra i contributi in conto capitale erogati dalla Città rispetto al totale dei contributi in conto capitale ricevuti dall'ente oppure da una media tra i primi due valori.

Il percorso seguito per il consolidamento degli enti non profit ha previsto inizialmente la necessità di codificare i bilanci presentati dagli enti non profit redatti, a seconda dei casi, in conformità ai principi dettati dal Codice Civile, in contabilità finanziaria, in forma libera o secondo i principi stabiliti dall'Agenzia delle Onlus. In particolare, i bilanci degli enti non profit sono stati riclassificati secondo gli schemi utilizzati dalle società partecipate e dalla capogruppo Comune di Torino, così da avere una rappresentazione uniforme di gruppo.

Successivamente, si è proceduto all'eliminazione delle partite infragruppo, principalmente rappresentate da rapporti di credito/debito e da rapporti di costo/ricavo relativi alle erogazioni di contributi da parte del Comune di Torino all'ente non profit di riferimento.

Parallelamente all'eliminazione delle partite infragruppo si è proceduto ad adeguare il valore della partecipazione in ciascun ente non profit al valore del Patrimonio netto dello stesso, in modo tale da rendere omogenei i valori messi a confronto.

Una volta operate dette rettifiche, si è proceduto all'aggregazione *line by line* dei dati di bilancio degli enti non profit consolidabili, in base alla percentuale di consolidamento predeterminata, secondo quanto previsto dal metodo di consolidamento proporzionale.

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO

(dati in migliaia di euro)	Anno 2010	Anno 2009 rideterminato	Variazioni assolute	Variazioni %
Immobilizzazioni immateriali	992.764	692.807	299.957	43,3%
<i>Differenza di consolidamento</i>	<i>227.986</i>	<i>188.471</i>	<i>89.516</i>	<i>47,5%</i>
Immobilizzazioni materiali	8.075.980	7.290.779	785.201	10,8%
Immobilizzazioni finanziarie	339.722	547.922	(208.201)	-38,0%
ATTIVO IMMOBILIZZATO	9.686.452	8.719.979	966.473	11,1%
Crediti commerciali	1.907.034	1.826.072	80.962	4,4%
Rimanenze di magazzino	55.346	62.635	(7.289)	-11,6%
Altre attività nette	193.608	245.413	(51.804)	-21,1%
Attività finanziarie, crediti finanziari a breve e disponibilità	643.984	405.708	238.277	58,7%
Attivo circolante	2.799.972	2.539.827	260.146	10,2%
TOTALE ATTIVO	12.486.424	11.259.806	1.226.619	10,89%





STATO PATRIMONIALE - PASSIVO

(dati in migliaia di euro)	Anno 2010	Anno 2009 rideterminato	Variazioni assolute	Variazioni %
Debiti commerciali	852.408	849.669	2.739	0,3%
Debiti finanziari a breve termine	482.644	446.074	36.571	8,2%
Debiti finanziari a /l termine	4.806.657	2.525.551	335.106	7,4%
Altre passività	1.754.915	2.045.095	(206.180)	-12,7%
Passività	7.980.624	7.866.389	114.236	1,5%
Fondi rischi ed oneri	189.840	214.313	(24.473)	-11,4%
Fondo TFR	166.297	172.058	(5.761)	-3,3%
Fondi	356.137	386.371	(30.234)	-7,8%
Capitale sociale	321.720	200.526	121.194	60,4%
Riserve	3.652.887	2.569.537	1.083.350	42,2%
Riserve di consolidamento	120.178	69.181	50.997	73,7%
Utile (perdite) portati a nuovo	(45.430)	73.616	(119.047)	-161,7%
Riserve	3.727.635	2.712.334	1.015.300	37,4%
Risultato netto dell'esercizio	(97.704)	(95.887)	(1.816)	1,9%
Patrimonio netto del gruppo	3.951.651	2.816.973	1.134.678	40,3%
Capitale sociale e riserve di terzi	190.220	183.981	6.239	3,4%
Risultato netto di pertinenza di terzi	7.791	6.092	1.700	27,9%
Patrimonio netto di pertinenza di terzi	198.011	190.072	7.939	4,2%
Patrimonio netto	4.149.662	3.007.046	1.142.617	38,0%
TOTALE PASSIVO	12.486.424	11.259.806	1.226.619	10,89%

CONTO ECONOMICO

(dati in migliaia di euro)	Anno 2010	Anno 2009 rideterminato	Variazioni assolute	Variazioni %
Volume d'affari	2.884.597	2.843.933	40.664	1,4%
Costi operativi netti	(1.473.459)	(1.410.861)	(62.597)	4,4%
di cui per IVA indetraibili su CDS (*)	(22.299)	(23.791)	1.492	-6,3%
Valore aggiunto	1.411.139	1.433.072	(21.933)	-1,5%
Costo del lavoro	(923.385)	(920.459)	(2.927)	0,3%
Margine operativo lordo (EBITDA)	487.753	512.613	(24.860)	-4,8%
Ammortamenti e svalutazioni delle immobilizzazioni	(239.868)	(330.834)	966	-0,3%
Accantonamento al f.do svalutazione crediti	(14.130)	(11.025)	(3.105)	28,2%
Altri accantonamenti	(25.468)	(32.871)	7.404	-22,5%
Margine operativo netto (EBIT)	118.287	137.883	(19.596)	-14,2%
Oneri finanziari da terzi al netto dei proventi	(148.607)	(177.822)	29.215	-16,4%
Rettifiche di valore attività finanziarie	(1)	(1.836)	1.835	-100,0%
Proventi e oneri di natura non ricorrente	21.034	54.081	(33.047)	-61,1%
Risultato prima delle imposte	(9.286)	12.305	(21.592)	-175,5%
Imposte sul reddito d'esercizio	(80.625)	(102.101)	21.476	-21,0%
Risultato netto dell'esercizio	(89.912)	(89.796)	(116)	0,1%
Utile (perdita) di gruppo	(97.704)	(95.887)	(1.816)	1,9%
Utile (perdita) di terzi	7.792	6.092	1.700	27,9%

(*) Si tratta dell'IVA sui contratti di servizio stipulati dalla Città con le società consolidate.





Rendiconto Finanziario

Disponib. monet. nette (Indeb.fin. a breve) iniziale	2009	(40.366)
Risultato netto dell'esercizio		(97.704)
Amm.ti e svalutazioni delle immobilizzazioni		329.868
Accantonamenti netti per f.di rischi ed oneri		(24.473)
Accantonamento netto TFR		(12.917)
Variazione capitale d'esercizio escluso fondi		(279.310)
Flusso monetario da att. d'esercizio (A)		(84.536)
Flusso Investimenti delle società/No Profit		(453.360)
Realizzi società/No Profit per cessioni di immobilizzazioni		91.647
Investimenti netti del Comune		(344.166)
Altri movimenti non monetari		(577.896)
Flusso monetario da att. di investimento (B)		(1.283.775)
Varizione finanz. m/I termine		335.106
Pagamento Dividendi		(5.412)
Variazione di Capitale Sociale		1.240.323
Flusso monetario da att. di finanziamento (C)		1.570.017
Increment. (Decrem.) disp. monet. nette D=A+B+C		201.706
Disponib. monet. nette (Indeb. fin. a breve) finali	2010	161.339

Ricavi per settore di attività

Importi in milioni di Euro	2010
Tributi	452
Trasferimenti	460
Servizio Idrico	247
Trasporto Pubblico Locale	321
Ricavi IREN	604
Ambiente	25
Parcheggi	29
Farmacie	51
Cimiteri	12
Altri Servizi pubblici	141
Gestione Patrimoniale	72
Concessioni di edificare	27
Prestazione di servizi	16
Proventi diversi	103
No Profit: Cultura e Turismo	7
No Profit: altro	15
totale	2.582





	2010
Dipendenti per settore	
Settore Tributi	357
Servizi Sociali	1.517
Servizi Educativi	2.918
Servizi Civici	369
Corpo Polizia Municipale	1.908
IREN (Energia Elettrica, Gas, Calore, Acqua e Ambiente)	1.143
Servizio Idrico	1.121
Settore Trasporto Pubblico Locale e Parcheggi	6.378
Settore Ambiente	2.069
Settore Sistemi informativi	233
Settore Farmacie	188
Settore Cimiteri	179
Settore Cultura e Turismo	832
No Profit: altro	16
Altri servizi	3.733
	Totale Dipendenti 22.961
Costo medio del lavoro	40.216

Imposte del gruppo ANNO 2010

IRES	19
IRAP	61
IVA	22
Totale	102

Importi in milioni di euro





STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO RICLASSIFICATO

(importi in migliaia di Euro)

	Anno 2010	Anno 2009 rideterminato	Variazioni assolute	Variazioni %
Immobilizzazioni immateriali	992.764	692.807	299.957	43,3%
<i>Differenza di consolidamento</i>	277.986	188.471	89.516	47,5%
Immobilizzazioni materiali	8.075.980	7.290.779	785.201	10,8%
Immobilizzazioni finanziarie	339.722	547.922	(208.201)	-38,0%
Attivo immobilizzato	9.686.452	8.719.979	966.473	11,1%
Crediti commerciali	1.907.034	1.826.072	80.962	4,4%
Rimanenze di magazzino	55.346	62.635	(7.289)	-11,6%
Altre attività nette	193.608	245.413	(51.804)	-21,1%
Debiti commerciali	(852.408)	(849.669)	(2.739)	0,3%
Altre passività	(1.784.915)	(2.045.095)	260.180	-12,7%
Fondi rischi ed oneri	(189.840)	(214.313)	24.473	-11,4%
Capitale desercizio	(671.175)	(974.958)	303.783	-31,2%
Fondo TFR	(166.297)	(172.058)	5.761	-3,3%
CAPITALE INVESTITO NETTO	8.848.980	7.572.963	1.276.017	16,8%
Capitale sociale	321.720	200.526	121.194	60,4%
Riserve	3.727.635	2.899.767	827.868	28,5%
Risultato netto dell'esercizio	(97.704)	(95.887)	(1.817)	1,9%
Patrimonio netto del gruppo	3.951.651	2.816.973	1.134.677	40,3%
Capitale sociale e riserve di terzi	190.220	183.981	6.239	3,4%
Risultato netto di pertinenza di terzi	7.791	6.092	1.700	27,9%
Patrimonio netto di pertinenza di terzi	198.011	190.072	7.939	4,2%
Patrimonio netto	4.149.662	3.007.046	1.142.616	38,0%
Indebitamento finanziario a m/l termine	4.860.657	4.525.551	335.106	7,4%
Debiti finanziari a breve termine	482.644	446.074	36.571	8,2%
Attività finanziarie, crediti finanziari a breve e disponibilità	(643.983)	(405.708)	(238.276)	58,7%
Indebitamento finanz. a breve (disponibilità monet. nette)	(161.339)	40.366	(201.705)	-499,7%
Indebitamento finanziario netto (posizione finanziaria netta)	4.699.318	4.565.917	133.401	2,9%
TOTALE PATRIMONIO NETTO ED INDEBITAM.FINANZ. NETTO	8.848.980	7.572.963	1.276.017	16,8%





CAPITOLO 12

IL BILANCIO CONSOLIDATO: STRUMENTO INFORMATIVO E DI CONTROLLO

di Giancarlo Astegiano, Marco Castellani, Gianguido Passoni e Renzo Mora

1. I PORTATORI DI INTERESSE DEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE¹

La **dottrina** ha da tempo definito gli *stakeholder*, letteralmente portatori di interesse, come quei soggetti (una persona, un'organizzazione o un gruppo di persone) che ritiene di detenere un "titolo" per entrare in relazione con una determinata organizzazione. Un soggetto le cui opinioni o decisioni, i cui atteggiamenti o comportamenti, possono oggettivamente favorire od ostacolare il raggiungimento di uno specifico obiettivo dell'organizzazione stessa che in questo caso è rappresentata dal gruppo pubblico locale.

I portatori di interessi del gruppo pubblico locale non sono altro che tutti i soggetti interessati alle informazioni contenute nel bilancio consolidato.

Gli *stakeholder*, generalmente, possono essere suddivisi in stakeholder interni od esterni all'ente. Inoltre si classificano in base al livello di aggregazione in tre macro-categorie:

- ▶ istituzioni pubbliche: enti locali territoriali (comuni, province, regioni, comunità montane, ecc...), agenzie funzionali (consorzi, camere di commercio, aziende sanitarie, agenzie ambientali, università, ecc...), aziende controllate e partecipate;
- ▶ gruppi organizzati: gruppi di pressione (sindacati, associazioni di categoria, partiti e movimenti politici, mass media), associazioni del territorio (associazioni culturali, ambientali, di consumatori, sociali, gruppi sportivi o ricreativi, ecc...);
- ▶ gruppi non organizzati: cittadini e collettività (l'insieme dei cittadini componenti la comunità locale).

Gli *stakeholder* rappresentano quindi una molteplicità complessa e variegata di "soggetti portatori di interesse della comunità". Per rilevare le categorie degli *stakeholder* è necessario analizzare il contesto e la collettività di riferimento che l'Amministrazione si trova a governare.

La classificazione e l'individuazione degli *stakeholder* per la p.a. è diventata determinante ai fini della redazione del bilancio sociale o del bilancio sociale di mandato (vedi Line Guida dell'Osservatorio) che non può che non comprendere anche la valutazione dell'impatto sui cittadini dei risultati complessivi del gruppo pubblico locale.

Da questo punto di vista si può ipotizzare che il bilancio consolidato sia l'inevitabile punto di arrivo di un maturo sistema di *accountability*.

Nell'ambito delle informazioni integrative stabilite dall'IPSAS 6 o dal principio 4 appare utile considerare l'opportunità di inserire informazioni quali-quantitative in base alle quali apprezzare meglio i risultati globali.

In quest'ottica, come già evidenziato **dalla dottrina** il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale ha una valenza informativa sia esterna (*reporting* istituzionale) che interna (*reporting* direzionale).

¹ Di Marco Castellani.





Pertanto i suoi destinatari nella veste di portatori di interesse possono essere così classificati:

- a) Sindaco e Giunta: per questi soggetti il bilancio consolidato rappresenta un efficace strumento di indirizzo, programmazione e controllo dei risultati globali del gruppo locale. Senza una visione di insieme l'intero sistema di programmazione risulta inefficace e vengono meno i presupposti per realizzare il programma di mandato.
- b) Consiglio Comunale: la mancanza del bilancio consolidato rende l'informazione del sistema di bilancio assolutamente carente indebolendo la funzione di indirizzo del Consiglio.
- c) Struttura Organizzativa Interna: in quanto report direzionale, almeno per le figure dirigenziali, diventa uno strumento imprescindibile per comprendere la dinamica complessiva dei servizi esternalizzati.
- d) Collettività amministrata: i cittadini sono il vero soggetto economico del gruppo pubblico locale nonché i principali utenti dei servizi erogati dalle aziende del gruppo. Il bilancio consolidato consente di verificare l'effettivo utilizzo delle risorse in termini di efficienza ed efficacia; è uno strumento di democrazia.
- e) Le altre amministrazioni pubbliche: a cominciare dallo Stato e dalle Regioni in chiave di consolidamento generale della spesa pubblica e di corretta programmazione delle risorse da destinare sul territorio.
- f) Finanziatori dell'ente e delle aziende del gruppo pubblico locale: l'interesse principale è quello di verificare il grado di solvibilità complessivo e la struttura finanziaria e patrimoniale del gruppo.
- g) Organi delle Aziende inserite nel perimetro di consolidamento: l'interesse è volto alla conoscenza delle performance del gruppo di appartenenza.
- h) Personale, clienti, fornitori, ecc...: che possono desumere informazioni utili a comprendere la dimensione, la qualità, la quantità dei servizi e la situazione economica e finanziaria del gruppo anche in chiave prospettica.

2. IL CONTROLLO NEL GRUPPO PUBBLICO LOCALE²

Il moltiplicarsi dei centri di spesa, la necessità di conoscere e tenere sotto controllo la spesa pubblica fanno emergere la necessità di una lettura coerente e unitaria dei conti di tutte le realtà pubbliche di spesa.

Nello stesso tempo va crescendo l'esigenza dei cittadini di ottenere documenti più completi e leggibili per l'esercizio del controllo politico sull'amministratore cui ha affidato direttamente il proprio mandato attraverso il voto.

² Di GianGuido Passoni.





È anche doveroso, però, dare atto che la legislazione sull'ordinamento finanziario e contabile non ha completamente dimenticato le gestioni non curate direttamente dall'ente e le diverse forme organizzative utilizzate per garantire servizi ai cittadini in quanto, nell'ambito dello stesso, regole e modalità per l'esposizione di dati contabili connessi a partecipazioni e gestione di servizi assicurati al di fuori dell'ente, sono rimesse alla sensibilità dell'ente stesso, attraverso il regolamento di contabilità. L'art. 152, TUEL n. 267/2000 stabilisce che *“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”*, mentre il successivo art. 172 prevede che al bilancio di previsione sono allegati diversi documenti, tra i quali, *“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”*.

Ulteriori riferimenti al consolidamento dei conti si ritrovano in sede di rendicontazione. L'art. 230, TUEL, al comma 6, precisa che: *“Il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto consolidato patrimoniale per tutte le attività e passività interne e esterne”*.

Si tratta nel complesso di previsioni sostanzialmente blande, in particolare quell'inciso “di norma” dell'art. 152 che rende facoltativo l'adempimento, ma almeno dimostrano che la questione merita specifica attenzione.

Le esternalizzazioni di servizi attraverso società partecipate hanno oramai raggiunto livelli tali che impattano notevolmente sui bilanci locali e sulle scelte politiche a monte dello stesso (e con quali risultati lo dicono anche i numerosi casi di enormi squilibri di bilanci comunali, dovuti a passività di aziende e partecipate) e, quindi, devono in qualche modo far parte dei conti comunali. E questo lo affermano oltre al buon senso, le leggi dello Stato, la dottrina e recentemente anche la giurisprudenza della Corte dei conti. Quelli che sono appena stati richiamati sono momenti di attenzione al problema che risultano lodevoli, ma scarsamente incisivi e vanno rafforzati, vista l'evoluzione che tutta la materia per la finanza e la contabilità degli enti locali ha avuto negli ultimi anni.

La materia è certamente complessa, ma il ruolo che tutte le parti coinvolte devono ricoprire è quello di offrire agli enti locali impulsi e suggerimenti per una reale e completa attività di programmazione e controllo dell'uso delle proprie risorse complessive, che sia sorretta da un'accurata evidenziazione della situazione finanziaria complessiva dell'ente, in tutte le sue articolazioni e, non da ultimo, da una leggibile esposizione dei risultati raggiunti.

Il Comune di Torino è tra i primi comuni d'Italia a redigere, in via sperimentale, il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale Comune di Torino. Il lavoro svolto è frutto della collaborazione del Comune di Torino con la Facoltà di Economia dell'Università di Torino, in particolare il Dipartimento di Economia Aziendale, sezione di Ragioneria “Giovanni Ferrero”. Si tratta di un risultato parziale, ancora da perfezionare, ma che mette ben in evidenza come il bilancio consolidato del gruppo pubblico locale sia uno strumento utile per tutti i portatori di interessi territoriali (amministratori locali, funzionari dell'amministrazione, manager di aziende pubbliche locali, cittadini).

Gli esiti della sperimentazione del Comune di Torino offrono un contributo utile per la gestione degli enti locali e delle sue partecipate.

L'affidamento della gestione dei servizi pubblici locali a società/enti terzi, rispetto all'ente pubblico, ha generato un sistema di relazione che prevede l'interagire di tre soggetti: l'azienda pubblica locale, la società di servizi pubblici locali e i cittadini/utenti.

Per esercitare la funzione di indirizzo e controllo, l'azienda pubblica locale deve focalizzare le proprie attenzioni sulle relazioni che rispettivamente vengono a realizzarsi tra:

- ▶ azienda locale e società di servizi pubblici locali;





- ▶ società di servizi pubblici locali e cittadini/utenti;
- ▶ azienda locale e cittadini/utenti.

I rapporti tra azienda pubblica locale e società di servizi pubblici locali si esplicano, a esempio, in:

- ▶ negoziazione di obiettivi di programmazione;
- ▶ condivisione dei flussi informativi periodici e infrannuali (es. *budget, report*);
- ▶ regolamentazioni della *governance*;
- ▶ contratto di servizio;
- ▶ forme e modalità di gestione;
- ▶ statuti e norme relative;
- ▶ assetti istituzionali, nomine di rappresentanti;
- ▶ gestione gare di affidamento.

I rapporti tra società di servizi pubblici locali e cittadini/utenti sono sintetizzabili in:

- ▶ carta dei servizi³;
- ▶ indagini di *customer satisfaction*⁴.

I rapporti tra azienda locale e cittadini utenti si sintetizzano principalmente in:

- ▶ analisi e salvaguardia dei bisogni pubblici;
- ▶ allocazione di risorse e sostenibilità dell'intervento pubblico;
- ▶ impatto delle strategie di risposta al cittadino (controllo strategico);
- ▶ meccanismi di partecipazione collettiva (quali il bilancio sociale, il bilancio di mandato e il bilancio partecipativo);
- ▶ consenso elettorale verso il programma di mandato.

La qualità di una buona amministrazione discende dal bilanciamento delle diverse esigenze miranti a garantire altri equilibri che si rivelano fondamentali per un corretto svolgimento delle attività. L'ente pubblico deve operare sia l'equilibrio aziendale sia quello politico.

³ La Carta dei servizi è un patto tra l'Amministrazione e i cittadini, che vengono preventivamente informati sugli standard dei servizi offerti, sulle modalità di svolgimento delle prestazioni e sul comportamento adottato nel caso non vengano rispettati gli impegni assunti.

⁴ La customer satisfaction rappresenta un indicatore fondamentale per conoscere il rapporto dell'azienda con il mercato. La conoscenza del grado di soddisfazione del cliente permette di: "farsi un'idea più precisa" della qualità e del valore del servizio offerta ai clienti su indicazione del cliente stesso. La disciplina fornisce dunque elementi utili per meglio valutare le prospettive dell'azienda nel medio-lungo termine e consente, inoltre, se concepita e sviluppata in modo adeguato, di individuare le azioni concrete che possono portare a un miglioramento di prestazioni effettivamente apprezzate e percepite dalla clientela. La customer satisfaction arricchisce il bacino informativo a disposizione del management affiancando alla valutazione della qualità "erogata" al cliente ottenuta con la formulazione della Carta dei servizi il giudizio di quest'ultimo in merito alla qualità percepita.





L'azione amministrativa deve essere rivolta al perseguimento del triplice equilibrio:

ISTITUZIONALE, POLITICO ed AZIENDALE

Nell'ambito dell'azienda pubblica locale, un approccio contabile strategico:

- ▶ consente di ridurre il rischio derivante dall'incertezza informativa;
- ▶ fornisce informazioni utili per una corretta pianificazione delle risorse da impiegare;
- ▶ offre notevoli contributi ai fini di una visione anticipatrice del fenomeno;
- ▶ contribuisce alla diminuzione dell'incertezza decisionale;
- ▶ guida l'azione amministrativa verso un buon governo;
- ▶ favorisce lo sviluppo di un sistema di reporting basato sull'*accountability*.

Le informazioni consolidate supportano la gestione strategica del gruppo pubblico locale: tali informazioni governano, programmano, e controllano le attività dell'ente locale e delle aziende partecipate.

Questo sistema si fonda su un processo di pianificazione, programmazione e controllo delle risorse da impiegare. Tale processo assume caratteristiche differenti se è anche orientato a misurare la performance dell'azione amministrativa e a fornire indicatori utili per le decisioni strategiche. Il sistema di reporting derivante da tale processo fornisce i misuratori di output che possono essere dati dai risultati, dai processi, dagli indicatori sociali.

La necessità di conoscere la performance del gruppo pubblico locale si avverte:

- ▶ sia all'interno: in questo caso il bisogno di misurare la performance del gruppo pubblico locale deriva non solo dalla necessità di migliorare i livelli di efficacia e di efficienza connessi all'offerta di servizi pubblici, ma è anche un fattore strategico ai fini della misurazione dell'efficacia dei manager pubblici;
- ▶ sia all'esterno: la comunicazione degli indicatori positivi determina a livello istituzionale una crescita del consenso ponendo freno ai comportamenti di tipo populistico che in passato sono stati all'offerta di servizi pubblici, ma è anche un fattore strategico ai fini della misurazione dell'efficacia dei manager pubblici.

Il confronto fra enti diversi che offrono gli stessi servizi con modalità differenti si fonda su:

- ▶ vari tipi di costi;
- ▶ risultati parziali di natura economica;
- ▶ modalità di gestione;
- ▶ configurazione di costo.

Il gruppo locale deve attrezzarsi per mettere in atto delle strategie di base per raggiungere e mantenere il "vantaggio competitivo" e per coglierlo bisogna considerare l'azienda nelle sue varie attività: scomponendo l'azienda in varie attività si può comprendere l'andamento dei costi. Questo perché ogni attività generatrice di valori ha una propria struttura di costo e l'andamento dei suoi



costi può essere influenzato dai collegamenti e dalle interrelazioni con altre attività, sia all'interno che all'esterno dell'azienda.

Il gruppo pubblico locale consegue un vantaggio competitivo in termini di costo se riesce a svolgere la sua attività generatrice di valore a costi più bassi rispetto ad un altro gruppo pubblico locale.

Il sistema strategico di programmazione e controllo richiede la partecipazione di tutte le forze manageriali e dei vari responsabili di servizio operanti nell'ambito del gruppo pubblico locale per costruire e sviluppare le azioni amministrative di intervento sulla base di una solida forza motivazionale.

È necessario, pertanto, determinare un intenso coinvolgimento, partecipazione della struttura organizzativa nella fissazione degli obiettivi strategici e forte motivazione degli organi amministrativi dell'ente locale per il raggiungimento degli obiettivi istituzionali e aziendali.

TIPOLOGIA DI CONTROLLO E RELATIVI STRUMENTI

(all'interno della funzione di Indirizzo e Controllo delle Partecipate)

PREVENTIVO

(di impostazione ed
ex-ante rispetto alla gestione)



Statuti
Patti Parasociali
Piani Industriali
Budget
Contratti di Servizio
Consiglieri di Nomina Pubblica
Modelli di *Governance*

CONCOMITANTE



Rapporti Infrannuali sulla Gestione per il monitoraggio:
- della Qualità del Servizio
- della Economicità della Gestione
- del Rispetto dei Vincoli Negoziati
- del Conseguimento degli Obiettivi Programmati

- Collegio Sindacale
- Società di Revisione
- Collegio dei Revisori dell'Ente
- Revisore Contabile
- Consiglio di Sorveglianza
- Comitato per il Controllo sulla Gestione

SUCCESSIVO

(*ex post*)



- Rapporti Annuali sulla Gestione
- Bilanci di Esercizio
- Valutazioni di Aziende per il Monitoraggio del Valore della Partecipata



BILANCIO CONSOLIDATO⁵

La finalità del bilancio consolidato è quella di fornire informazioni al fine di determinare e rappresentare i risultati economico, patrimoniale e finanziari del gruppo pubblico locale ai portatori di interesse circa la valutazione dell'economicità dell'aggregato e la capacità dello stesso di creare valori e le modalità scelte per la distribuzione del valore.

Esso permette perciò la rappresentazione del patrimonio e del reddito di gruppo: si tratta di un bilancio di II livello in quanto è costituito attraverso l'aggregazione dei bilanci d'esercizio delle partecipate.

Il bilancio consolidato è in grado di fornire:

- ▶ elementi del patrimonio del gruppo pubblico locale;
- ▶ elementi reddituali del gruppo pubblico locale.

Il patrimonio di gruppo viene determinato alla stregua del capitale, di funzionamento, ossia come un insieme di mezzi economici e finanziari, disponibili di diritto e di fatto.

Il reddito di gruppo rappresenta il risultato economico prodotto dalla gestione complessiva dell'entità che non deve essere considerato come la somma dei redditi delle singole partecipate come semplice aggregazione, ma deve costituire la risultante di un unitario processo di produzione economica. Esso si forma considerando gli scambi interscambiati tra le aziende partecipate e quelle esterne al gruppo: perciò non si può determinare né tramite somma algebrica dei redditi delle partecipate, né integrando il reddito della capogruppo con la quota ad essa spettante dal reddito espresso nei bilanci delle controllate.

L'azienda locale deve dotarsi di strumenti contabili volti a fornire utili informazioni di governo e di direzione, allo scopo di realizzare una gestione del gruppo informata tanto ai criteri di efficienza, efficacia ed economicità quanto a quelli di trasparenza, accountability e partecipazione. Ciò implica un coordinamento interno dei differenti sistemi contabili adottati: si impone il ricorso a nuovi strumenti informativi, quali il bilancio consolidato, che possano colmare l'attuale "vuoto informativo".

È possibile distinguere l'informazione prodotta dal bilancio consolidato in base a 2 differenti finalità che il documento si prefigge:

- ▶ come strumento di verifica dell'attività svolta dal gruppo pubblico locale;
- ▶ di rappresentare la base per effettuare delle valutazioni prospettive relative al gruppo pubblico locale nella sua interezza;
- ▶ come strumento di verifica, le informazioni contenute nel consuntivo del gruppo pubblico locale consentono di conoscere e di valutare:
 - la *performance* finanziaria ed economico-patrimoniale del gruppo pubblico locale;
 - la composizione delle Attività consolidate;
 - la composizione dei costi e dei ricavi consolidato;
 - la composizione delle Passività consolidate.

⁵ Fonte: AA.VV. *Il gruppo pubblico locale*, ed Giappichelli, 2010 - Torino.





Non solo, il bilancio consolidato consente di:

- ▶ prevedere le future opportunità/minacce per il gruppo pubblico locale;
- ▶ valutare le alternative di acquisizione di nuove risorse;
- ▶ agevolare i rapporti anche di flussi informativi tra le aziende partecipate;
- ▶ ottimizzare le risorse disponibili.

Il bilancio consolidato di un Ente è uno strumento che produce, dunque, un'informazione più completa riguardo alla realtà dell'Ente stesso perché riesce a restituire sotto forma di numeri una realtà che unisce gli aspetti economico-finanziari dell'Istituzione pubblica unita all'insieme dei costi e ricavi delle molteplici società ed Enti no-profit che gestiscono servizi pubblici e che costituiscono un investimento finanziario per la cosiddetta Capogruppo.

L'analisi consolidata dei risultati economici o della posizione finanziaria è in grado di fornire interessanti conferme o interrogativi riguardo agli investimenti realizzati e alla politica di esternalizzazione:

- ▶ la cura dell'andamento dei crediti e dei debiti risulterebbe sicuramente più indicativa;
- ▶ l'andamento delle tariffe letto a livello consolidato potrebbe fornire orizzonti più ampi e complessi in quanto non si fermerebbe alla sola imposizione della fiscalità locale ma potrebbe inglobare anche l'incidenza tariffaria dei settori esternalizzati quali quello idrico e quello ambientale.

Anche, o forse, soprattutto a livello preventivo, il bilancio consolidato potrebbe rivelarsi un utile strumento di programmazione non solo finanziaria, ma anche politico-amministrativa perché potrebbe contribuire ad anticipare i risultati dei piani triennali e dei bilanci di previsione.

3. IL BILANCIO CONSOLIDATO COME STRUMENTO INFORMATIVO E DI CONTROLLO⁶

3.1. I servizi esternalizzati - Evoluzione nella gestione dei servizi e modificazioni societarie

Dal 2001 e seguendo le indicazioni della normativa, le aziende speciali attraverso le quali era allora gestita la maggior parte dei servizi pubblici sono state trasformate in Società per Azioni, considerate uno strumento più idoneo per l'organizzazione e lo sviluppo di attività che ormai potevano vantare vere e proprie caratteristiche industriali.

Si tratta di una trasformazione che ha comportato, per le ex aziende speciali, l'assimilazione di una cultura più marcatamente manageriale. Dopo un decennio dalla trasformazione, dall'osservatorio del Comune di Torino, possiamo affermare che pressoché tutte le società utilizzano i normali strumenti manageriali per la gestione ed il controllo:

- ▶ un piano pluriennale di riferimento che viene costantemente aggiornato e attraverso il quale vengono selezionate e misurate le scelte strategiche per gli anni futuri;

⁶ Di Renzo Mora.





- ▶ un *budget* che sviluppa in maniera analitica le scelte industriali indicate dal piano. E proprio con il ciclo di *budget* si approfondisce il confronto con l'azionista per valutare operativamente gli scenari dell'anno in esame sia per quanto riguarda gli investimenti sia per il più normale esercizio dei servizi;
- ▶ una contabilità industriale per l'imputazione analitica dei ricavi e dei costi finalizzata ad una corretta valutazione delle varie attività aziendali e ad una efficace programmazione delle stesse. Una particolare importanza assume questa tecnica soprattutto nella valutazione delle necessità espresse dall'Ente, azionista ma anche cliente, per i singoli servizi gestiti dalle società.

Parallelamente allo sviluppo dello strumento societario, nel Comune ha preso vita un variegato sistema di realtà cosiddette "no-profit" che hanno riscontrato un sensibile incremento soprattutto con le "Fondazioni in Partecipazione".

L'ente pubblico locale, si presenta, quindi, come una realtà complessa e variegata: a titolo di esempio, dai valori consolidati del Comune di Torino, è particolarmente interessante notare come due terzi del Valore della Produzione e metà dei dipendenti sia "esternalizzato", cioè prodotto attraverso un complesso sistema costituito da società interamente controllate dall'Ente Locale, da società il cui capitale è stato aperto all'intervento di investitori privati, e da Fondazioni ed altri enti *no-profit*.

La complessità aumenta laddove alcune singole società controllate dall'ente locale fanno parte di un gruppo aziendale: in questo caso, alcune partecipazioni, anche di rilievo, possono essere di tipo indiretto. Ad esempio, il Comune di Torino ha una rilevante partecipazione indiretta nella Iren Spa, *multiutility* quotata alla Borsa Italiana, nata dall'unione tra Iride ed Enia, che opera nei settori dell'energia elettrica (produzione, distribuzione e vendita), dell'energia termica per teleriscaldamento (produzione e vendita), del gas (distribuzione e vendita), della gestione dei servizi idrici integrati, dei servizi ambientali (raccolta e smaltimento dei rifiuti) e dei servizi per le pubbliche amministrazioni. Il Comune di Torino partecipa in Iren attraverso due società finanziarie: una controllata al 100%, l'altra a controllo congiunto con il Comune di Genova.

Data la complessità, l'ente pubblico locale svolge ormai tre ruoli fondamentali: quello di azionista, quello di titolare di servizi pubblici e quello di istituzionale di pubblica amministrazione. Nel ruolo di azionista, l'ente pubblico locale deve contribuire all'andamento delle partecipate attraverso la promozione di decisioni ed azioni finalizzate a coniugare l'efficienza produttiva con le attese degli *stakeholders* e creare sinergie tra le diverse società partecipate. Come titolare di servizi pubblici, l'ente locale ha un ruolo di controllo della qualità, dell'efficacia e dell'efficienza nell'erogazione degli stessi. Nel suo ruolo di Pubblica Amministrazione, permane per l'ente pubblico la responsabilità nei confronti della collettività.

Per gestire la complessità e assolvere ai suoi ruoli fondamentali, l'ente pubblico necessita, quindi, strumenti di programmazione e controllo consolidati, in modo da gestire la complessità in maniera efficace ed efficiente.

⁷ Sinteticamente si tratta di:

- 15 società controllate o collegate interamente ascrivibili al Comune o al Settore Pubblico;
- 3 società controllate o collegate che costituiscono una partnership con operatori privati ed il cui capitale è stato ceduto quasi sempre con la gestione;
- Altre 17 società con partecipazioni di minor rilievo;
- Circa 100 realtà organizzate principalmente come Consorzi e Fondazioni ma anche sotto altre forme giuridiche *no-profit*.





3.2. L'uso del consolidato ai fini di Pianificazione e Controllo di Gruppo

Le informazioni disponibili per valutare e programmare la gestione di un Ente pubblico locale importante e complesso come un Comune di media/grande dimensione sono parcellizzate in diversi "contenitori" societari che godono di gestioni diverse sia sotto il profilo dell'oggetto sociale, che ne determina in modo importante le caratteristiche anche gestionali, sia sotto quello manageriale, in quanto l'autonomia e la responsabilità dei singoli Consigli di Amministrazione contribuisce indubbiamente a personalizzare il carattere della società.

Anche dal punto di vista degli strumenti contabili assistiamo ad una diversità piuttosto rilevante costituita dalle differenti impostazioni degli strumenti e dei documenti: la contabilità finanziaria che costituisce il nucleo previsivo ed autorizzativo dell'Ente Pubblico e di moltissime realtà del settore no-profit e la contabilità economica attorno alla quale ruota principalmente il consuntivo di una società.

Va anche considerato che molto spesso i servizi pubblici gestiti con l'uso dello strumento societario sono regolamentati da appositi contratti di servizio che ne prevedono obiettivi, modalità e corrispettivi. Il costo, quindi, sostenuto dalle società controllate è espresso sul bilancio dell'Ente sotto forma di "acquisto di Servizi", peraltro al lordo dell'IVA, mentre le società affidatarie riportano sul proprio bilancio un dettaglio di costo maggiore, evidenziando quanto di tale servizio è svolto in termini di:

- ▶ retribuzioni (costo del personale dipendente);
- ▶ ammortamenti (costo degli investimenti realizzati);
- ▶ acquisti di beni e servizi (costo di produzioni di terzi);
- ▶ oneri finanziari (costo dei finanziamenti);
- ▶ IRES ed IRAP (oneri verso l'autorità tributaria).

Ai fini della miglior comprensione dei dati dell'Ente assume un importante rilievo la possibilità di riportare a unicità i dati disponibili e di creare le condizioni per valutare la gestione complessiva anche sotto il profilo numerico, quale rappresentazione più completa di una realtà in costante movimento.

La comprensione complessiva ed unitaria dei dati disponibili è particolarmente importante quando un gruppo conglomerato si accinge a pianificare gli interventi sul proprio territorio e le conseguenti operazioni di copertura finanziaria.

Spesso, infatti, la realizzazione di un singolo investimento coinvolge anche altri servizi con i quali è doveroso condividere le informazioni. I risvolti delle operazioni previste sul territorio hanno però bisogno di una condivisione ben più stretta della sola informazione: è necessario che gli effetti di ogni singolo intervento siano verificati sui risultati del bilancio consolidato sia per evidenziarne gli effetti diretti sia per valutare a carico di chi proporre la realizzazione e conseguentemente sopportarne l'indebitamento. È questo l'ambito principe per pianificare, anche dal punto di vista temporale, gli interventi ipotizzati dai vari Enti o Società, anche perché spesso le priorità manifestate dalle singole aziende è opportuno che siano verificate tenendo conto di una priorità più generale di intervento.

Uno dei principi fondamentali per ogni intervento manageriale è la valutazione dell'economicità della gestione. A tal fine è fondamentale disporre di indicatori e di dati omogenei per l'attività valutativa. Quindi, dopo aver pianificato a livello generale gli investimenti e gli interventi organizzativi





è necessario che anche a consuntivo siano predisposti gli opportuni strumenti per fornire dati ed indici, questa volta finalizzati al controllo.

Anche in questo caso l'attività principale dovrebbe essere guidata dall'attività di consolidamento dei rendiconti dell'Ente pubblico locale e degli enti no-profit con i bilanci delle Società.

Una prima difficoltà nella predisposizione di strumenti di pianificazione e di controllo basati sul bilancio consolidato deriva proprio dalla diversa funzione dei documenti di base.

È ben vero che anche i documenti stessi offrono difficoltà oggettive da non sottovalutare: in primo luogo, il bilancio di previsione di un Ente Pubblico, con funzioni anche autorizzative, ha struttura e funzioni ben diverse da un documento di *budget* formulato da una società controllata, così come un Bilancio consuntivo redatto secondo i principi delle direttive Comunitarie è ben differente da forme, contenuti e finalità di un rendiconto di ente pubblico locale.

È, quindi, prima di tutto necessario individuare procedure per la formulazione di:

- ▶ bilanci di previsione;
- ▶ *budget*;
- ▶ rendiconti;
- ▶ bilanci di esercizio.

L'obiettivo è garantire la confrontabilità e la coerenza dei dati, nonché una chiara e trasparente esposizione degli stessi. Si pensi, ad esempio, all'uso della Nota integrativa nella quale evidenziare, ancora più di quanto già adesso venga fatto, i rapporti con l'Ente proprietario e con le altre società del gruppo nonché un maggiore approfondimento dei dati per ogni singolo contratto di servizio.

Parallelamente anche l'Ente pubblico dovrebbe adeguare le informazioni espresse su bilancio di previsione e rendiconto. Per il no.profit sarebbe inoltre fondamentale giungere finalmente ad una standardizzazione dei documenti di bilancio anche al fine di evitare una eccessiva personalizzazione.

Ai fini di una corretta pianificazione e di una conseguente attività di controllo risulterebbe inoltre fondamentale la non ancora completamente diffusa pratica di completare budget e bilanci di previsione anche con la situazione patrimoniale. Attualmente sono ancora molte le realtà che limitano le proprie previsioni al conto economico ed estendono le previsioni solo ad alcune variabili di tipo finanziario.

Per quanto riguarda l'esperienza maturata nella redazione del bilancio consolidato del Comune di Torino, è risultato interessante applicare il seguente schema di flussi finanziari ai bilanci delle società partecipate.





Società _____ Torino S.p.A.

	2009	2010
EBITDA		
- quota risconto contributi		
Imposte		
Variazione CCN		
Accantonamento TFR		
Pagamento TFR		
FLUSSI DA GESTIONE CORRENTE	0	0
Contributi in c/capitale		
Investimenti in immobilizzazioni immateriali		
Investimenti in immobilizzazioni materiali		
Investimenti in immobilizzazioni finanziarie		
Disinvestimenti in immobilizzazioni immateriali		
Disinvestimenti in immobilizzazioni materiali		
Disinvestimenti in immobilizzazioni finanziarie		
FLUSSI DA INVESTIMENTI	0	0
Oneri e proventi finanziari		
Oneri e proventi straordinari		
FLUSSI EXTRA-OPERATIVI	0	0
Variazione di PN		
Distribuzione dividendi		
FLUSSI DI CAPITALE	0	0
Altre variazioni		
FLUSSI NETTI		
POSIZIONE FINANZIARIA FINALE		

Lo schema dei flussi finanziari permette di completare dati non rilevabili direttamente dai fascicoli di bilancio e di *budget* e di identificare i principali movimenti finanziari di gruppo.

A fronte, quindi, di un miglioramento degli strumenti a disposizione e di una consistente implementazione delle attività di consolidamento si potrebbe agevolmente giungere alla formulazione di indicazioni significative sia a livello di previsione (*budgets*) che di controllo (consuntivi), ma anche a situazioni interannuali che possano monitorare anche solo i principali indicatori o, come nel caso di una possibile situazione semestrale, l'andamento completo di un determinato periodo.

Da qua la necessità ovviamente di sviluppare, come già riportato, i principali documenti contabili di Enti e Società, ma anche di uniformare alcuni documenti anche di tipo extra-contabile, per favorire una tempestività di informazione che possa servire al management per le principali valutazioni.

3.3. Lo strumento informativo verso l'esterno

Lo strumento del bilancio consolidato offre importanti spunti non solo per le attività interne legate al ciclo di pianificazione e di controllo, ma anche nei confronti dell'esterno, degli *stakeholders*. Molti, infatti, sono i portatori di interessi che traggono dai dati consolidati informazioni importanti. Primi fra tutti probabilmente gli operatori finanziari ai quali una visione consolidata del gruppo può aggiungere importanti valutazioni. Ma anche altri operatori economici, fornitori di prestazioni alla Pubblica Amministrazione, e altri enti pubblici possono dedurre interessanti considerazioni da dati più completi.

Non ultimi, anche se con interessi differenti, in un contesto di partecipazione democratica, anche i cittadini o loro rappresentanti potrebbero misurarsi in maniera più completa con l'Ente territoriale di riferimento e produrre analisi e conclusioni interessanti.





Nel dettaglio, destinatari del bilancio consolidato del gruppo pubblico locale sono:

- ▶ organi politici dell'ente locale;
- ▶ organi e *management* delle aziende controllate;
- ▶ dipendenti dell'ente locale e delle controllate;
- ▶ soggetti terzi con cui il gruppo instaura relazioni di scambio (fornitori, finanziatori, ecc...);
- ▶ cittadini.

La redazione di un bilancio consolidato anche per l'Ente Pubblico è un'opportunità e una sfida per gli enti locale: concentrarsi sul bilancio consolidato del gruppo pubblica locale consentirà di sviluppare gli strumenti a servizio della necessaria managerialità che deve affiancare il governo dei pubblici servizi. Una nuova sfida che richiede professionalità in grado non solo di sviluppare le tecniche del consolidamento, ma capaci anche di mettere in discussione le pur buone e positive conquiste fin qui sviluppate.

La capacità di dialogo fra le diverse e complementari realtà governate, da una parte, dalla contabilità finanziaria e, dall'altra, da quella economica dovrebbe presto diventare un necessario corredo dei moderni gestori della cosa pubblica.

In questi anni di analisi dei bilanci di società partecipate e di sviluppo di piani, abbiamo provato a realizzare un nuovo tipo di dialogo e di confronto. Lo strumento suggerito dal Bilancio Consolidato non può che indurci a sviluppare ulteriormente le nostre capacità di interlocuzione al fine di fornire strumenti sempre migliori a chi deve assumere decisioni.

4. IL BILANCIO CONSOLIDATO COME STRUMENTO DI CONTROLLO NELLA PROSPETTIVA DEL CONSOLIDAMENTO DEI CONTI PUBBLICI⁸

4.1. Premessa

Le questioni collegate al consolidamento dei conti pubblici non hanno ancora trovato una compiuta e soddisfacente soluzione nel nostro ordinamento, anche se da tempo sono considerate di primaria importanza.

Le incertezze terminologiche e concettuali sono molteplici e, pertanto, prima di effettuare qualsiasi analisi è opportuno precisare quale sia l'ambito di riferimento.

In proposito è bene richiamare l'attenzione sulla circostanza che affrontando le questioni relative al consolidamento dei conti pubblici occorre considerare ed esaminare due aspetti diversi che operano su livelli distinti, ma collegati.

Il primo di essi è dato dal livello di base, vale a dire dalle Amministrazioni locali e dalla necessità di consolidare al loro interno i conti degli organismi strumentali dei quali si avvalgono nello svolgimento della loro attività.

Il secondo e complessivo livello riguarda il consolidamento dell'insieme delle Amministrazioni pubbliche, vale a dire l'esame d'insieme dei conti della Repubblica.

Si tratta di livelli distinti, ma collegati e fra loro legati da un rapporto di dipendenza poiché solamente se si ha l'esatta percezione della situazione finanziaria e patrimoniale del complesso degli

⁸ Di Giancarlo Astegiano.





enti locali e dei loro organismi strumentali è possibile procedere ad un effettivo e completo consolidamento dei conti delle Amministrazioni pubbliche, strumento indispensabile per conoscere la situazione finanziaria della Repubblica, anche in relazione all'osservanza dei parametri europei.

4.2. Il consolidamento dei conti dei singoli Enti territoriali

Nell'ambito dell'organizzazione e dello svolgimento delle attività di loro competenza gli enti territoriali, Regioni, Province o Comuni, operano, da alcuni anni, come entità capofila di una serie di organismi che svolgono alcune funzioni o attività inerenti alle loro competenze. Questi organismi, nella più parte dei casi, svolgono i compiti loro affidati alle dipendenze o sotto la sua direzione di un Ente pubblico di riferimento. Si tratta, prevalentemente ma non esclusivamente, di società di capitali che svolgono attività strumentali ai compiti dell'Amministrazione pubblica o di gestione di servizi pubblici locali, sia a rilevanza economica che privi di tale rilevanza.

In sostanza, è accaduto che sempre più gli Enti pubblici per raggiungere le loro finalità istituzionali si avvalgono di organismi strumentali ed è quindi sorta la necessità di regolamentare i rapporti finanziari fra questi ultimi e gli Enti di riferimento al fine di poter verificare l'effettiva situazione finanziaria dell'Amministrazione pubblica interessata ed evitare che per il tramite di un organismo partecipato possa eludere i vincoli di finanza pubblica o venire a trovarsi in una situazione finanziaria deteriorata mascherata dalla traslazione di costi su Enti terzi.

La questione è nota e negli ultimi anni è stata affrontata dalla dottrina, dalla giurisprudenza, soprattutto contabile, ed anche dal legislatore al fine di delineare una visione unitaria dell'attività dell'Ente territoriale per il tramite dello strumento del "bilancio consolidato".

Peraltro, se da molti anni l'esigenza è nota e ribadita, ad oggi, è ancora, di fatto, insoddisfatta.

A fronte di una generica previsione contenuta nel Testo Unico sugli Enti locali che prevede l'adozione del bilancio consolidato come facoltativa e senza fornire alcuno strumento o modello operativo, un percorso normativo destinato probabilmente a concludersi positivamente prevedendo l'obbligo di predisporre ed utilizzare il bilancio consolidato da parte di tutti gli Enti che si avvalgono di organismi strumentali è stato avviato in concreto dalla legge di riforma della contabilità pubblica (la n. 196 del 2009) e dalla legge di attuazione dell'art. 119 della costituzione, meglio nota come attuazione del federalismo fiscale (la n. 42, anch'essa del 2009).

Entrambe le leggi prevedono l'obbligatorietà dell'adozione del bilancio consolidato indicando i principi e criteri direttivi che devono essere recepiti dal legislatore delegato, tenuto a dare concreta attuazione al precetto normativo.

L'intervento del legislatore che ha avviato il percorso per arrivare al consolidamento dei conti degli enti territoriali è stato favorito dalla consapevolezza, della dottrina, della giurisprudenza e della pratica, dell'importanza dello strumento del consolidamento dei conti, anche in relazione alla necessità conseguente all'introduzione di sempre più stringenti obblighi in materia di contenimento della spesa pubblica, in particolare in materia di patto di stabilità, costo del personale e limitazione all'indebitamento, che sembrano presupporre l'organicità finanziaria fra Ente territoriale e organismi partecipati.

4.3. Il consolidamento dei conti a livello di singolo ente territoriale: la funzione di controllo

Il consolidamento dei conti a livello di singolo Ente è essenziale per acquisire contezza dell'esatta dimensione finanziaria dell'Ente territoriale che non è data solo dalle attività direttamente svolte





che risultano dal suo bilancio ma anche dall'insieme delle situazioni e dei rapporti finanziari riconducibili agli organismi che ad esso fanno capo.

Le funzioni che il consolidamento dei conti svolge sono molteplici.

Innanzitutto, è necessario per acquisire una conoscenza specifica delle funzioni svolte direttamente o indirettamente dall'Ente e della loro esatta dimensione finanziaria, necessaria per orientare le scelte degli amministratori dell'Ente territoriale.

Non meno importante è la funzione di conoscenza per le comunità locali di riferimento che per il tramite del bilancio consolidato possono acquisire consapevolezza delle articolazioni dell'ente e verificare quale sia l'effettiva destinazione delle risorse finanziarie impiegate a livello territoriale che derivano, prevalentemente, dal prelievo tributario o dal pagamento dei servizi.

Considerata l'interdipendenza fra i vari enti territoriali e l'incidenza dei rapporti finanziari fra i diversi livelli di governo, il bilancio consolidato favorisce anche la conoscenza dell'effettiva situazione finanziaria da parte degli altri Enti territoriali e delle altre comunità locali.

L'insieme di questi elementi evidenzia che, più in generale, può ritenersi che il bilancio consolidato sia uno strumento che favorisce le attività di controllo in ordine alla complessiva gestione finanziaria degli enti territoriali.

Da un lato, è il mezzo necessario per evidenziare la situazione finanziaria del singolo ente e permettere, alla comunità di riferimento ed agli organi di controllo, interni ed esterni, di conoscere con esattezza la situazione finanziaria dell'Ente pubblico e l'esistenza di eventuali obblighi od impegni finanziari che non emergano direttamente dal bilancio dell'ente pubblico che avendo natura finanziaria non è idoneo a rappresentare in modo preciso i rapporti finanziari con gli organismi finanziari e l'eventuale sussistenza di situazioni di sofferenza finanziaria da parte del "gruppo ente territoriale".

Dall'altro, è strumento necessario per acquisire in modo omogeneo e completo i dati finanziari complessivi di ciascuna unità organizzativa che costituisce la Repubblica ed è elemento essenziale di collegamento per ottenere un quadro complessivo sull'esatta dimensione finanziaria della Repubblica, sia al fine dell'osservanza compiuta dei vincoli di finanza pubblica (patto di stabilità, spesa di personale, limitazione di specifiche spese, indebitamento) e del rispetto dei parametri finanziari stabiliti nei Trattati Europei e, da ultimo nel Trattato cd. "Fiscal compact".

4.4. Il consolidamento dei conti pubblici

Il consolidamento dei conti a livello locale è necessario anche per favorire un effettivo consolidamento dei conti della Repubblica, da intendersi come la "sommatoria" dei risultati finanziari dell'insieme delle Amministrazioni pubbliche, vale a dire Enti pubblici in senso stretto ed organismi strumentali che dipendono finanziariamente dagli Enti che li hanno costituiti.

L'esigenza di consolidare i conti di tutte le Amministrazioni è conseguente al passaggio, attuato progressivamente negli ultimi venti anni, da una finanza locale derivata e dipendente dai trasferimenti dello Stato all'autonomia finanziaria dei diversi livelli di governo.

In un regime a finanza integralmente derivata la necessità del consolidamento è meno avvertita, anche se è comunque necessaria per rilevare alcuni fenomeni quali l'indebitamento il costo del quale, in ultima analisi, finirebbe con l'incidere sull'Ente che controlla i trasferimenti.

Al contrario, in un regime che preveda (più o meno) ampi margini di autonomia dei diversi livelli di governo, l'esistenza di un sistema di consolidamento dei conti è necessaria per conoscere l'esatta dimensione finanziaria dell'insieme delle attività del complesso delle Amministrazioni pubbliche e, quindi, della Repubblica sia per delineare meccanismi di compensazione fra diverse aree del territorio nazionale che possono avere una diversa capacità contributiva che per avere un quadro





fedele dell'effettiva dimensione finanziaria dei vari livelli di governo che concorrono a costituire la Repubblica, essenziale per l'osservanza dei vincoli finanziari internazionali.

Le ragioni del consolidamento dei conti a questo livello sono molteplici.

Innanzitutto, come si è detto, il consolidamento permette di verificare la necessità di disporre interventi perequativi a carico della fiscalità generale o di altre Comunità territoriali.

Altra questione essenziale è data dalla circostanza che permette di delimitare l'attività dei diversi livelli di governo in relazione alla complessiva sostenibilità di alcuni parametri finanziari comuni.

Inoltre, permette di monitorare e verificare l'osservanza dei parametri finanziari stabiliti a livello europeo (disavanzo annuale, debito complessivo). Si tratta di una necessità imposta dall'appartenenza all'Unione europea e divenuta ineludibile alla luce del recente Trattato sul "Fiscal compact" che ha stabilito che *"la posizione di bilancio della pubblica amministrazione di una parte contraente è in pareggio o in avanzo"*⁹.

Il principio del pareggio di bilancio previsto dal Trattato europeo riguarda il complesso delle Amministrazioni pubbliche, vale a dire la Repubblica e quindi il consolidamento dei conti è uno strumento necessario di coordinamento e verifica per assicurare il raggiungimento dell'obiettivo.

Infatti nell'ambito della riforma costituzionale, definitivamente approvata dal Parlamento (legge costituzionale n. 1 del 2012) non è stato modificato il solo art. 81 della Costituzione, ma anche altre norme del testo fondamentale che stendono gli obblighi di pareggio e di divieto di indebitamento alle amministrazioni territoriali (artt. 97, 117 e 119).

Da ultimo, e non meno importante, considerata la situazione di crisi degli ultimi anni, occorre rilevare che il consolidamento dei conti pubblici permette di eliminare le "opacità" sulla complessiva gestione finanziaria degli Enti che costituiscono della Repubblica a beneficio della conoscenza che possono avere gli operatori dei mercati finanziari internazionali.

4.5. Consolidamento dei conti pubblici e consolidamento a livello locale

L'esigenza di consolidamento dei conti pubblici a livello centrale presuppone logicamente che siano consolidati i conti a livello locale, vale a dire che sia rappresentata unitariamente la situazione finanziaria di ciascuna unità di base territoriale tenendo conto della dimensione finanziaria non solo del singolo Ente territoriale ma anche degli organismi strumentali con i quali opera per lo svolgimento delle attività di sua competenza.

Si tratta di una questione importante e non sempre, almeno finora, interpretata in modo compiuto dal legislatore.

Infatti, sinora i vincoli di finanza pubblica (patto di stabilità, indebitamento, limitazione di varie tipologie di spesa, in particolare quella di personale) sono stati dettati in relazione alle Regioni ed agli Enti locali e, in modo sporadico e sostanzialmente inefficace in relazione ad alcuni organismi partecipati.

⁹ Art. 3, co. 1, lett. a) del Trattato sottoscritto a Bruxelles il 02/03/2012, in attesa di ratifica e ora legge costituzionale n. 1 del 2012 che ha recepito la disciplina comunitaria modificando alcuni articoli della Costituzione italiana, fra i quali l'art. 81, l'art. 97 e l'art. 119.





L'esigenza del rispetto dei parametri finanziari stabiliti a livello europeo e di razionalizzazione dell'attività delle Amministrazioni pubbliche impone che i singoli vincoli finanziari riferiti all'indebitamento, al Patto di stabilità, alla limitazione di particolari tipologie di spesa (quale, ad esempio quella di personale) siano riferiti all'Ente territoriale nel suo complesso, vale a dire all'Ente ed a tutti gli organismi che rientrano nella nozione di amministrazione pubblica e che operano strumentalmente per consentire all'ente di raggiungere le sue finalità. In sostanza i vincoli di finanza pubblica dovrebbero essere riferiti al "gruppo ente locale". Per fare ciò è necessario, però, che preliminarmente venga stabilito l'obbligo del bilancio consolidato che, quindi, diverrebbe il riferimento per l'applicazione dei vincoli di finanza pubblica, non più riferiti al singolo ente ma complessivamente a ciascuna Amministrazione locale ed agli organismi di tipo strumentale che ad essa fanno capo.





PROFILO AUTORI

Giancarlo Astegiano

Magistrato della Corte dei conti. Docente in corsi universitari, seminari e corsi di formazione. Autore di pubblicazioni inerenti all'organizzazione, alla gestione finanziaria ed al sistema dei controlli delle Regioni e degli Enti locali. Componente del comitato tecnico della rivista Azienditalia.

Elena Brunetto

Dirigente del Settore Risorse Economiche e Finanziarie del Comune di Venaria Reale. Autore di articoli in materia di contabilità degli Enti Locali. Svolge formazione nell'ambito di corsi, seminari e convegni in materia di Enti Locali.

Giacomo Büchi

È laureato (con lode e dignità di stampa) in Economia a Torino e ha conseguito il Master of Science a Oxford e il Dottorato a Padova. È Dottore Commercialista, Revisore Ufficiale dei Conti e Consulente del Giudice. È professore ordinario di Economia Aziendale nel Dipartimento di Management dell'Università di Torino. Insegna nelle Facoltà di Economia e Medicina.

Fa parte del Consiglio di amministrazione dell'Università di Torino (in cui è Coordinatore della Commissione Bilancio e Programmazione) e del Consiglio di amministrazione di Fondazioni private.

Fa parte del Nucleo di valutazione e del Collegio sindacale di alcune tra le maggiori aziende pubbliche torinesi

Marco Castellani

ODCEC di Ravenna, Revisore Legale, Vice-Presidente ANCREL Nazionale, Dottore di Ricerca di Economia e Direzione delle Aziende Pubbliche dell'Università di Salerno, Componente su indicazione del CNDCEC della Commissione per la Sperimentazione della riforma dell'ordinamento contabile di Regioni Province e Comuni di cui al D.Lgs. n. 118/2001 presso il MEF.

Francesco Delfino

Laureato in Economia, già ragioniere generale e direttore generale di enti locali e componente dell'Osservatorio per la Finanza e la contabilità degli enti locali del Ministero dell'Interno, docente di programmazione e finanza del settore pubblico presso l'Università di Genova, docente strutturato della Scuola Superiore del Ministero dell'Interno, attualmente componente della Commissione Tecnica per l'attuazione del federalismo fiscale presso il Ministero dell'economia e componente del gruppo tecnico istituito presso il MEF per l'attuazione dell'armonizzazione della contabilità di Regioni ed Enti locali. Esperto esterno di finanza pubblica presso la Corte dei Conti e l'UPI (Unione delle Province). Ha partecipato a progetti di ricerca sulla finanza pubblica ed è autore di studi, monografie e articoli sulle materie della contabilità pubblica e della finanza locale.

Davide Di Russo

Commercialista e revisore contabile in Torino. Coordinatore scientifico di MAP Area Pubblica Amministrazione. Presidente della Commissione "Governance delle partecipate" e già Componente della Commissione "Servizi Pubblici" del piano d'area relativa agli "Enti Pubblici" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Componente del Gruppo di Lavoro in materia di Enti Locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ivrea, Pinerolo e Torino.





Consigliere dell'ANCREL – Club dei revisori – Associazione Nazionale Certificatori e Revisori Enti Locali. Autore e coautore di testi ed articoli in materia di Pubblica Amministrazione, svolge, altresì, docenze in master universitari e formazione nell'ambito di corsi, seminari e convegni.

Leonardo Falduto

Professore Associato di Economia Aziendale, Docente di Programmazione e Controllo degli Enti Pubblici, Componente di Organismi di Valutazione, Formatore e Consulente per gli Enti Locali nelle tematiche del Controllo di Gestione, dei Sistemi di Valutazione e del Controllo delle Partecipate.

Claudia Garino

Funzionario del Comune di Torino. Lavora presso la Direzione Partecipazioni Comunali dello stesso, si occupa attualmente del bilancio consolidato del Comune di Torino e di settore non profit.

Alessandra Indelicato

È assegnista di ricerca nel Dipartimento di Management dell'Università degli Studi di Torino, dove ha conseguito il Ph.D in Business Administration. È docente presso la Scuola di Studi Superiori di Torino e ricopre incarichi di docenza integrativa su corsi di Accounting nella laurea triennale in Economia aziendale, nel Master in Management delle Aziende Ospedaliere e Sanitarie Locali (MIAS) e nel Master in Management delle Aziende Pubbliche e delle Aziende di Pubblico Servizio (MIAP). È membro di numerosi gruppi di studio e di ricerca in materie economico-aziendali e autore di testi e papers.

Raffaele Marcello

Dottore e Ragioniere commercialista in Caserta.

Docente di Economia dei Gruppi e delle Concentrazioni Aziendali nell'Università degli Studi "G. d'Annunzio" di Chieti-Pescara. Docente di Economia aziendale nell'Università degli Studi di Napoli Federico II. Dottore di ricerca in Economia e Amministrazione delle Organizzazioni Non Profit presso la Facoltà di Economia della Seconda Università di Napoli. Alla consulenza affianca l'attività convegnistica e di docenza in corsi universitari e di formazione. È pubblicista in discipline economico-aziendali e collabora con il quotidiano Italia Oggi e numerose riviste di settore. È autore di numerose pubblicazioni di natura professionale.

Antonio Miele

Avvocato in Torino. Socio dello studio legale Grosso, De Rienzo, Riscossa, Di Toro e Associati.

Renzo Mora

Direttore delle Partecipazioni detenute dal Comune di Torino, presso il quale lavora dal 1999 e dove ha creato e organizzato questa Direzione. Dal 2008 è anche Amministratore Unico della holding "Finanziaria Città di Torino s.r.l." che detiene diverse partecipazioni dell'Amministrazione cittadina e che è deputata ad accentrare sempre di più le funzioni di proprietà e di controllo delle società.

Fa parte, con diverse collaboratrici e con la Facoltà di Economia, del gruppo di lavoro che ha curato la predisposizione del Bilancio Consolidato della Città. Precedentemente ha lavorato presso diverse società private nella funzione di Pianificazione e Controllo.





Gabriella Nardelli

Commercialista e Revisore Contabile in Torino, partner dello Studio Di Russo & Partners. Componente del Gruppo di Lavoro in materia di Enti Locali dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Ivrea, Pinerolo e Torino. Autore e Coautore di testi ed articoli in materia di Enti Locali. Svolge formazione nell'ambito di corsi, seminari e convegni in materia di Enti Locali.

Gianguido Passoni

Nato a Torino nel 1970, sposato con due figli, laureato in Economia e Commercio con una tesi in Economia degli enti e amministrazioni pubbliche. Esercita la professione di commercialista e revisore contabile. Consigliere per due legislature della I Circoscrizione Centro-Crocetta. Al Comune di Torino dal 1999 al 2001 è assessore al Patrimonio, Edilizia pubblica, Sport; dal 2006 al 2011 assessore al Bilancio, Tributi e Controllo di Gestione; da aprile 2012 assessore al Bilancio, Tributi, Personale e Patrimonio. Le linee del suo operato si indirizzano contro la finanza creativa, per la riduzione dell'esposizione finanziaria della Città ed un rigoroso controllo dei conti, a tutela dei pubblici servizi.

Stefano Pozzoli

Stefano Pozzoli è professore ordinario di economia aziendale presso l'Università di Napoli Parthenope. Dottore commercialista e revisore contabile segue con particolare attenzione i temi della contabilità pubblica e delle società partecipate degli enti locali. È coordinatore del gruppo di lavoro sul bilancio consolidato degli enti pubblici nella commissione per i principi contabili pubblici ex L. 196/2009.

Luigi Puddu

Professore Ordinario di Ragioneria presso il Dipartimento di Economia Aziendale, Facoltà di Economia, Università degli studio di Torino. Autore di numerose pubblicazioni in tema di bilancio per le imprese e per le amministrazioni pubbliche. Fa parte del gruppo di lavoro con lo scopo di redigere il bilancio consolidato del Gruppo Comune di Torino. È responsabile scientifico dei Master in Management delle Aziende Pubbliche e delle Aziende di Pubblico Servizio - Miap - e in Management delle Aziende Ospedaliere e Sanitarie Locali - Mias - della Facoltà di Economia.

Christian Rainero

È Ricercatore confermato di Economia aziendale nel Dipartimento di Management dell'Università degli Studi di Torino, dove ha conseguito il Ph.D in Business Administration. Attualmente ricopre incarichi di docenza come professore aggregato nel corso di Tesoreria e finanza delle aziende pubbliche e nel corso di Bilancio d'esercizio, per la laurea magistrale in Amministrazione e controllo aziendale, nonché nei corsi di Economia aziendale e Ragioneria, per la laurea triennale in Economia aziendale. È docente per il Master in Management delle Aziende Ospedaliere e Sanitarie Locali (MIAS) e per il Master in Management delle Aziende Pubbliche e delle Aziende di Pubblico Servizio (MIAP). È membro di numerosi gruppi di studio e di ricerca in materie economico-aziendali e autore di testi e papers.

Stefano Santucci

Ricercatore Confermato di Economia Aziendale nel Dipartimento di Scienze economiche e aziendali dell'Università di Pavia. Si occupa prevalentemente di bilancio di esercizio e di bilancio consolidato di enti privati e pubblici. Fa parte del Gruppo di Lavoro del CNDCEC coordinato dal Consigliere Nazionale con delega agli Enti Locali Ragionier Giosuè Boldrini che ha supportato il Ministero dell'Economia, la ragionaria Generale dello Stato e la COPAFF in sede di stesura dei principi contabili applicati nell'ambito della riforma dell'ordinamento contabile degli Enti Locali.





Stefania Scarpulla

Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Torino. Funzionario del Comune di Torino - Direzione Partecipazioni Comunali. Componente del gruppo di lavoro per la redazione del Bilancio Consolidato del Comune di Torino.

Silvana Secinaro

Ricercatrice di Economia Aziendale presso il Dipartimento di Management dell'Università di Torino. Autrice di alcune pubblicazioni in materia di Pubblica Amministrazione. Membro del gruppo di lavoro sulla redazione del bilancio consolidato del Comune di Torino. Dottore Commercialista.

Margherita Spaini

Membro del gruppo di Lavoro Enti Locali. Dottore Commercialista in Torino.

Andrea Ziruolo

Professore straordinario di Economia delle Aziende Pubbliche presso l'Università Gabriele d'Annunzio di Chieti-Pescara, dottore commercialista, revisore contabile, phd, coordinatore commissione di studio CNDCEC "Gli Organismi Indipendenti di Valutazione" e componente della commissione di studio CNDCEC "Governance Partecipate", autore di numerose pubblicazioni.

