Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio, gestione e controllo degli enti locali

ENTI LOCALI

www.edicolaprofessionale.com/azienditalia

10
2017

Il consolidamento contabile per l'esercizio 2017 e successivi

Acquedotto: le perdite di acqua tra tubi, algoritmi, finanza e cambiamento climatico

Le best practice di revisione collegate al controllo degli obiettivi di performance sulle poste a bilancio

ANNO XXIV - OTTOBRE 2017 N. 10 - DIREZIONE E REDAZIONE VIA DEI MISSAGLIA 97 EDIFICIO B3 20142 MILANO

Wolters Kluwer

LEGGI D'ITALIA
IPSOA

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Wolters Kluwer

LEGGI D'ITALIA PA

Possono cambiare le regole, non i miei riferimenti.

Il mio punto fermo è Leggi d'Italia PA.

Y87EUCL

LEGGI D'ITALIA PA è da sempre la soluzione di riferimento per chi lavora nella Pubblica Amministrazione e deve affrontare in un contesto in continua trasformazione adempimenti complessi e crescenti responsabilità.

Leggi d'Italia PA offre, in una unica soluzione, tutte le informazioni e gli strumenti necessari per svolgere con efficacia, sicurezza ed efficienza il proprio lavoro.

L'interpretazione delle norme a cura dei maggiori esperti del settore; le procedure operative in materia di appalti, tributi, contabilità, lavoro pubblico, anagrafe, ambiente e urbanistica; l'approfondimento delle riviste e dei libri; modelli per la redazione degli atti amministrativi; l'aggiornamento tempestivo sulle novità; le più ampie ed aggiornate raccolte di normativa, prassi e giurisprudenza, tanti servizi personalizzati e l'assistenza della nostra Redazione.

Tutto questo con un sistema di ricerca intelligente, facile ed immediato che comprende e interpreta le tue esigenze.

PER TE 15 GIORNI DI PROVA GRATUITA
pa.leggiditalia.it

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Seguici anche su Twitter @PALeggidItalia
per essere sempre informato
sulle novità normative e giurisprudenziali

Sommario

Bilancio e contabilità

Bilancio consolidato
Le novità sul consolidamento contabile per l'esercizio 2017 e successivi
di Giuseppe Mangano 787

Bilanci delle aziende pubbliche e private
Aggiornamento sul valore dei terreni scorporato dai fabbricati strumentali
di Roberto Simonazzi 803

Corte dei conti
La revisione (e le novità) per gli enti locali dopo la riforma della giustizia contabile
di Marco Panato 808

Pianificazione e controllo

Strumenti di controllo
Il Management Control System quale fattore critico di successo dell'Azienda Pubblica
di Silvestre Coco 814

Organizzazione

Digitalizzazione Pubblica Amministrazione
Il procedimento amministrativo informatico nelle Pubbliche amministrazioni
di Roberta Santopietro 823

Servizi

Acquedotto
Le perdita di acqua tra tubi, algoritmi, finanza e cambiamento climatico
di Alberto Pierobon 831

Revisione

Revisione dei conti
Le best practice di revisione collegate al controllo degli obiettivi di performance sulle poste a bilancio. La ricaduta in efficacia in ambito di riscossione
di Maria Carla Manca 839

Focus

Usi civici
L'istituto degli usi civici
di Maurizio De Paolis 844

Rubriche

Documenti in sintesi

Legislazione e prassi
Osservatorio normativo
a cura di Francesco Bruno 849

Adempimenti e scadenze

Memo
L'agenda di ottobre
a cura di Francesco Bruno 861

Indici

Indice analitico 866

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Azienditalia

Mensile di organizzazione, bilancio, gestione e controllo degli enti locali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati, scrivere o telefonare a:

IPSOA Redazione AZIENDITALIA
Casella Postale 12055 – 20120 Milano
telefono (02) 82476.020 – telefax (02) 82476.054
e-mail
redazione.azienditalia-it@wolterskluwer.com

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc., scrivere o telefonare a:

IPSOA Servizio Clienti
Casella postale 12055 – 20120 Milano
telefono (02) 824761 – telefax (02) 82476.799
Servizio risposta automatica:
telefono (02) 82476.999
e-mail servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com

EDITRICE
Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via dei Missaglia, 97
Edificio B3 - 20142 Milano

INDIRIZZO INTERNET
www.edicolaprofessionale.com/azienditalia

DIRETTORE RESPONSABILE
Giulietta Lemmi

COORDINATORE SCIENTIFICO
Giuseppe Farneti

COMITATO TECNICO
Giancarlo Astegiano, Mauro Bellesia, Massimo Bianchi, Antonino Borghi, Francesco Bruno, Gennaro Cascone, Ciro D'Aries, Francesco Delfino, Antonio Giuncato, Luca Mazzara, Renato Mele, Giosuè Nicoletti, Michelangelo Nigro, Emanuele Padovani, Massimo Pollini, Stefano Pozzoli, Giovanni Ravelli, Pierluigi Ropolo, Renato Ruffini, Stefania Tagliabue, Andrea Ziruolo

In collaborazione con:

SVIMAP NETWORK

REDAZIONE
Antonella Baroli (antonella.baroli@wolterskluwer.com)
Roberto Morettini (roberto.morettini@wolterskluwer.com)

REALIZZAZIONE GRAFICA
Wolters Kluwer Italia S.r.l.

FOTOCOMPOSIZIONE
Sinergie Grafiche Srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non può comportare specifiche responsabilità per eventuali errori o inesattezze

PUBBLICITÀ:

Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, 97
Edificio B3 - 20142 Milano

Autorizzazione Tribunale di Milano n. 331 del 7 giugno 1986
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27 febbraio 2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano
Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

ABBONAMENTI
Gli abbonamenti, in modalità digitale, hanno durata 12 mesi con formula rolling dalla data di sottoscrizione e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via dei Missaglia, 97 - Edificio B3 - 20142 Milano.
Servizio Clienti: tel. 02.824761
Indirizzo internet: www.servizioclienti.wki.it
e-mail: servizioclienti.ipsoa@wolterskluwer.com

ITALIA/ESTERO
Abbonamento digitale 12 mesi (comprensivo della Rivista Azienditalia il Personale € 147,00 + iva
Arretrati: consultabili online a partire dal 2005, con abbonamento alla raccolta delle annate.
Abbonamento 12 mesi (comprensivo di Azienditalia): € 316 + iva oppure € 158 + iva per gli abbonati alla rivista

MODALITÀ DI CONSULTAZIONE
La rivista è consultabile in formato digitale su pc, tablet (iOS e Android) e smartphone (Android).
I fascicoli possono essere scaricati da
- edicolaprofessionale.com/azienditalia
- edicolaprofessionale.com/azienditaliapersonale
- da App Edicola Professionale, disponibile gratuitamente su AppStore, Google Play, Samsung Apps o Amazon AppStore for Android.

FORMULA AZIENDITALIA PIU'
(comprendente, oltre ad *Azienditalia il Personale* i quattro corsi e-Learning annuali di *Azienditalia I Corsi*)

ITALIA/ESTERO – Abbonamento digitale 12 numeri: € 188,00 + iva

MODALITÀ DI PAGAMENTO
Il pagamento potrà essere effettuato con un versamento intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, utilizzando le seguenti modalità:
– Conto Corrente Postale 583203
– Conto Corrente Bancario IBAN IT61M0306933684100000002208

DISTRIBUZIONE
Vendita esclusiva per abbonamento

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Milano, Via dei Missaglia, 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, 97 - Edificio B3 - 20142 Milano, o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Bilancio consolidato

Le novità sul consolidamento contabile per l'esercizio 2017 e successivi

di Giuseppe Mangano - Dottore Commercialista in Viterbo - Revisore Legale

La Commissione Arconet nel corso delle sedute che si sono succedute a partire dai primi mesi del 2017 ha avviato un'approfondita attività di analisi delle norme contenute nel D.Lgs. n. 118/2011 in materia di bilancio consolidato: ne è derivata una significativa revisione della disciplina attraverso l'integrazione di diversi paragrafi del relativo principio contabile applicato 4/4. La gran parte delle modifiche che sono state previste si applicheranno nel 2018 con riferimento all'esercizio 2017: il testo delle modifiche è già stato adottato ed è contenuto nel Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 11 agosto 2017 pubblicato nella G.U. n. 210 dell'8 settembre. Si tratta del settimo decreto di aggiornamento del D.Lgs. n. 118/2011.
Con il presente elaborato si intende offrire un contributo nell'esposizione di dette novità.

Premessa

Si avvicina la data del 30 settembre 2017, termine entro il quale gli enti territoriali in armonizzazione contabile debbono adottare il bilancio consolidato con i propri enti e organismi strumentali, le aziende, le società controllate e partecipate secondo le modalità ed i criteri individuati nel principio contabile applicato di cui all'allegato n. 4/4 del D.Lgs. n. 118/2011. A tale adempimento sono chiamate le Regioni e gli Enti Locali (Comuni, Provincie, Città metropolitane, Comunità montane, Comunità isolane e Unioni di Comuni): per questi ultimi l'ordinamento finanziario e contabile è riservato alla legge dello Stato e stabilito dalle disposizioni di principio del TUEL e del D.Lgs. n. 118/2011. Salvo una tanto attesa proroga (1), tra poche settimane scade il termine entro il quale gli enti territoriali di maggiori dimensioni, previa adozione della contabilità economico patrimoniale, sono chiamati a consolidare i propri conti (stato patrimoniale e conto economico) riferiti all'esercizio conclusosi al 31 dicembre 2016 con quelli degli enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate riferiti alla medesima data.
Gli enti territoriali che nel 2014 erano in sperimentazione sono già soggetti all'obbligo del bilancio consolidato: la grande maggioranza degli enti che sono entrati in armonizzazione a partire dal 2015 hanno potuto beneficiare della possibilità di rinviare dal 2015 al 2016 tanto l'adozione della contabilità economica che il consolidamento contabile. Gli enti locali con popolazione inferiore ai 5 mila abitanti, ai sensi dell'art. 233-*bis* del TUEL, possono differire il consolidamento all'esercizio 2017 da adottare, quindi, entro il 30 settembre 2018.
Lo schema del conto economico e dello stato patrimoniale dell'ente capogruppo è quello contenuto nell'allegato 10 del D.Lgs. n. 118/2011: lo schema del bilancio consolidato è quello di cui all'allegato 11 del decreto sull'armonizzazione contabile e contiene il raccordo con i modelli previsti dall'art. 2424 e segg. del codice civile e dal D.M. 26 aprile 1995.
Ai sensi dell'art. 11-*bis* del D.Lgs. n. 118/2011 il bilancio consolidato è costituito dal conto econo-

(1) La proroga della scadenza del termine del 30 settembre 2017 è attesa dal momento che il Governo, tenuto conto delle difficoltà avute da alcune amministrazioni nelle procedure di riclassificazione dei conti e gestione dell'inventario, ha rinviato al 31 luglio 2017 i termini, scaduti il 30 aprile, per la definizione da parte degli enti locali dei nuovi modelli di conto economico e stato patrimoniale. Il differimento al 31 luglio 2017 dell'originario termine del 30 aprile 2017 di adozione della contabilità economico patrimoniale, ha spinto gli operatori alla richiesta di opportuna proroga dell'adempimento del consolidamento contabile con riferimento all'esercizio 2016.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

mico consolidato e dallo stato patrimoniale consolidato al quale sono allegate la relazione sulla gestione consolidata (che comprende la nota integrativa) e la relazione del collegio dei revisori dei conti dell'ente capogruppo.
Il principio della contabilità economico patrimoniale di cui all'allegato n. 4/3 del D.Lgs. n. 118/2011, al par. 8, prevede che per quanto non specificatamente previsto dal documento debba farsi rinvio agli articoli dal n. 2423 al n. 2435-*bis* (disciplina del bilancio di esercizio) del codice civile e ai principi contabili emanati dall'OIC. Anche il principio contabile applicato sul bilancio consolidato di cui all'allegato n. 4/4 del D.Lgs. n. 118/2011, nel definirne le modalità e i criteri, nella sua parte conclusiva - al paragrafo 6 - rinvia ai principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'OIC per quanto non specificatamente previsto: come dire che il redattore del documento consolidato dovrà far riferimento, tra l'altro, al Principio OIC 17 (2) (Bilancio Consolidato e il Metodo del Patrimonio Netto), OIC 21 (Partecipazioni) e OIC 28 (Patrimonio Netto) aggiornati nel dicembre 2016 per tenere conto sia delle novità introdotte nell'ordinamento dal D.Lgs. n. 139/2015 (che ha attuato la Dir. 2013/34/Ue relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di alcune tipologie di imprese) sia del coordinamento con altri principi contabili.
Dal rinvio all'OIC 17 e dalla disposizione che le norme contenute nel D.Lgs. n. 139/2015 si applicano ai bilanci 2016 a far data dal 1° gennaio 2016, deriva immediatamente che:
a) in caso di prima predisposizione del bilancio consolidato, non viene richiesta la presentazione comparativa dell'esercizio precedente (par. 32, OIC 17): di conseguenza gli enti locali che redigono per la prima volta il bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica entro il 30/09/2017 (riferito alla gestione conclusasi al 31/12/2016) possono omettere la comparazione con i dati dell'esercizio 2015 immediatamente precedente;
b) l'art. 29, comma 6, D.Lgs. n. 127/1991 permette la redazione del bilancio consolidato in migliaia di euro anziché in unità euro (par. 37, OIC 17);
c) non è necessario rispettare gli obblighi di rilevazione, valutazione, presentazione, informativa e consolidamento se ciò non è rilevante ai fini informativi (Principio della rilevanza che rimanda all'OIC 11 "Bilancio di esercizio: finalità e postulati"): le scelte fatte andranno spiegate in nota integrativa (paragrafo 24, OIC 17).

L'analisi e gli approfondimenti della Commissione Arconet in materia di consolidamento contabile

L'art. 3-*bis* del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, corretto e integrato dal D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126, ha istituito, presso il Ministero dell'economia e delle finanze, la Commissione per l'armonizzazione degli enti territoriali (Commissione Arconet) con il compito di promuovere l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi ed enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo primo del D.Lgs. n. 118/2011 in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali.
La Commissione agisce in reciproco raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del TUEL e si avvale delle strutture e dell'organizzazione del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.
Le amministrazioni pubbliche interessate dall'armonizzazione contabile conformano la propria gestione sia ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 del D.Lgs. n. 118/2011 che ai seguenti principi contabili applicati, costituenti parte integrante al Decreto:
a) della programmazione (allegato n. 4/1);
b) della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2);

(2) Nell'agosto del 2014 L'OIC ha elaborato una nuova edizione dell'OIC 17, allo scopo di renderne piùì agevole la lettura e l'utilizzo. Le variazioni apportate hanno comportato un riordino generale della tematica e un miglior coordinamento con le disposizioni degli altri principi contabili nazionali OIC. In particolare, nella nuova versione il principio affronta sia il tema del bilancio consolidato, che era trattato nel precedente OIC 17 (nella versione rivista del 16 settembre 2005), sia il tema del metodo del patrimonio netto, che era trattato dal precedente OIC 21 (nella versione rivista del 30 novembre 2005). La disciplina del bilancio consolidato e il metodo del patrimonio netto sono trattati in due sezioni distinte nel nuovo OIC 17.
A seguito delle disposizioni di cui al D.Lgs. n 139/2015 attuative della Dir. 2013/34/Ue relativa ai bilanci d'esercizio, ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di alcune tipologie di imprese, l'OIC ha provveduto nel dicembre 2016 all'aggiornamento di questo e di altri principi contabili.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

c) della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3);
d) del bilancio consolidato (allegato n. 4/4).
Ai sensi dell'art. 3, comma 6, D.Lgs. n. 118/2011, i principi contabili applicati sopra indicati sono aggiornati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato) di concerto con il Ministero dell'interno (Dipartimento per gli affari interni e territoriali) e la Presidenza del Consiglio dei Ministri (Dipartimento per gli affari regionali), su proposta della Commissione Arconet.
Allo stesso modo, ai sensi dell'art. 11, comma 11, D.Lgs. n. 118/2011, gli schemi di bilancio sono modificati e integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze (Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato) di concerto con il Ministero dell'interno (Dipartimento per gli affari interni e territoriali) e la Presidenza del Consiglio dei Ministri (Dipartimento per gli affari regionali), su proposta della Commissione Arconet.
La Commissione Arconet, nelle sedute del 22 marzo 2017, 12 aprile 2017 e del 3 maggio 2017, ha esaminato le principali novità introdotte in tema di bilanci dal D.Lgs. n. 139/2015 e, in merito alla necessità/opportunità o meno di adeguare lo schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 11 al D.Lgs. n. 118/2011, ha stabilito che:
a) per l'esercizio 2016, tenuto conto che questo è chiuso e non possono essere previsti adeguamenti, il bilancio consolidato 2016 deve necessariamente essere predisposto secondo lo schema dell'allegato 11 al D.Lgs. n. 118/2011 vigente per il 2016;
b) per l'esercizio 2017 e per quelli successivi, considerate le difficoltà riguardanti l'adozione della contabilità economico-patrimoniale (3) segnalate dai rappresentanti ANCI, la Commissione ha ritenuto non opportuno effettuare modifiche significative degli schemi di bilancio: del resto, come rappresentato dai rappresentanti del Cndcec, il D.Lgs. n. 139/2015 si applica ai bilanci delle società sia di capitali che di persona con esclusione delle imprese senza fini di lucro e di quelle regolamentate da altre normative specifiche al settore di loro appartenenza. Pertanto, anche a regime, per l'elaborazione del bilancio consolidato, gli enti in contabilità finanziaria di cui al D.Lgs. n. 118/2011 devono fare riferimento alle informazioni presenti nella nota integrativa e riclassificare i bilanci consolidati secondo lo specifico schema adottato dal legislatore dell'armonizzazione contabile;
c) in merito ai principi contabili da adottare, la Commissione Arconet nella seduta del 22 marzo 2017 ha accolto la proposta dei rappresentanti della Fondazione OIC circa la necessità di operare alcune modifiche nei criteri di valutazione delle partecipazioni immobilizzate: il D.M. 18 maggio 2017 ha recepito dette indicazioni e parzialmente integrato il principio della contabilità economico patrimoniale riguardo la valutazione delle partecipazioni (immobilizzazioni finanziarie) con il Metodo del Patrimonio Netto (4);
d) per quanto sopra, il rendiconto finanziario non rientra nei documenti del bilancio consolidato degli enti territoriali.
La Commissione Arconet, nelle sedute del 24 maggio 2017, 14 giugno 2017, 5 luglio 2017 e 19 luglio 2017, ha proseguito l'analisi riguardante il consolidamento contabile e, accogliendo tra l'altro le considerazioni provenienti dai rappresentanti delle Regioni e dalla RGS, ha ritenuto necessario adottare un aggiornamento del principio contabile applicato 4/4: le modifiche del principio applicato concernente il bilancio consolidato sono state ritenute necessarie per tenere conto della precedente decisione della Commissione del 3 maggio 2017 di non adeguare gli schemi contabili degli enti in contabilità finanziaria soggetti al D.Lgs. n. 118/2011 alle modifiche previste dal D.Lgs. n. 139/2015, mentre, a decorrere dall'esercizio 2016, i bilanci delle società del gruppo e degli enti strumentali in contabilità civilistica sono elaborati nel rispetto di quanto previsto dal predetto D.Lgs. n. 139/2015.

Il bilancio consolidato: le novità per gli esercizi 2017 e successivi

In particolare nella seduta del 19 luglio 2017 la Commissione Arconet ha approvato il testo dello schema di Decreto di aggiornamento degli allegati al D.Lgs. n. 118/2011 avente ad oggetto, tra l'altro, l'aggiornamento del principio contabile riguardante il bilancio consolidato e l'adeguamento dello schema di bilancio consolidato al D.M. 18 maggio 2017 che ha ridefinito gli schemi dello stato patrimoniale e del conto economico di cui all'allegato

(3) Per approfondimenti in tema di contabilità economico-patrimoniale si rinvia all'e-book di Daniela Ghiandoni e Cesare Pellegrini *La contabilità economico-patrimoniale applicata agli Enti territoriali - Suggerimenti, esempi, soluzioni operative*, Milano, luglio, 2017.

(4) Si rinvia a G. Mangano, "Il metodo del Patrimonio Netto nella valutazione delle partecipazioni nel conto consuntivo e nel bilancio consolidato", in questa *Rivista*, 7/2017, pag. 627.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

10 del D.Lgs. n. 118/2011, pubblicato nella G.U. 8 settembre 2017, n. 210.
Di seguito sono illustrate in modo analitico le **modifiche al principio contabile** che sono state apportate che si applicano, salvo eccezioni, **a decorrere dal 2018** con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio riferito al 31 dicembre 2017 e riguardano:
A) Natura del bilancio consolidato: al par. 1, le seguenti parole "Il bilancio consolidato di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica non consente - contemporaneamente - di rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria del gruppo e di rilevare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni. Per rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria il bilancio consolidato predisposto sulla base della dimensione del controllo esercitato nei confronti dei componenti del gruppo, utilizza il metodo di consolidamento integrale o proporzionale. Per rappresentare le esternalizzazioni, invece, 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. Pertanto, per cogliere entrambi i fenomeni risulterebbe necessario predisporre due diversi bilanci consolidati." sono sostituite dalle seguenti "*Il Bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del "gruppo amministrazione pubblica", attraverso un'opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso. Il bilancio consolidato è predisposto dall'ente capogruppo, che ne deve coordinare l'attività.*".
B) Finalità del bilancio consolidato: al paragrafo 1, dopo "e le sue società controllate e partecipate", sono inserite le seguenti parole "*Il bilancio consolidato è quindi lo strumento informativo primario di dati patrimoniali, economici e finanziari del gruppo inteso come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna, funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo né da una loro semplice aggregazione. In quest'ottica si deve tener conto della natura pubblica del Gruppo Amministrazione pubblica per quanto riguarda l'individuazione dell'area di consolidamento e dei criteri di valutazione ritenuti più idonei ai fini del conseguimento dell'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta*".
C) Coinvolgimento più dinamico dei componenti del gruppo: al par. 1, dopo le parole "incluso il risultato economico.", sono inserite le seguenti "*Il bilancio consolidato supera le divisioni rappresentate dalle singole persone giuridiche di enti, istituzioni, società ecc., che vengono di fatto assimilate a settori operativi del 'gruppo amministrazione pubblica' dell'ente locale e che devono rispettare il presente principio seguendo le istruzioni della capogruppo e collaborare fattivamente per la riuscita, nei risultati e nei tempi, del processo di consolidamento.*". Nell'ottica della fattiva collaborazione viene inserito al paragrafo 1 la disposizione per cui i componenti del gruppo devono trasmettere all'ente capogruppo i dati contabili necessari per il consolidamento entro il termine stabilito dall'ente capogruppo nel Regolamento di contabilità ovvero con altro proprio atto o, in mancanza, entro il termine previsto al par. 3.2 del presente principio. L'amministrazione pubblica capogruppo impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato: considerato che, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 139/2015 i bilanci degli enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei, è necessario - e quanto mai opportuno - che la capogruppo richieda agli enti strumentali che adottano la contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo non solo le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal D.Lgs. n. 118/2011 (se non presenti nella nota integrativa) ***ma anche che le stesse forniscano alla capogruppo la riclassificazione del proprio stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al D.Lgs. n. 118/2011***.
D) Nuovo perimetro di gruppo: al posto della precedente, viene prevista una nuova definizione dei componenti del gruppo amministrazione pubblica che comprende:
1. gli **organismi strumentali** della amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall'art. 1 comma 2, lettera b) del decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto consolidato della capogruppo. Rientrano all'interno di tale categoria gli organismi che sebbene dotati di una propria autonomia contabile sono privi di personalità giuridica;
2. gli **enti strumentali** dell'amministrazione pubblica capogruppo, intesi come soggetti, pubblici o privati, dotati di personalità giuridica e autonomia contabile. A titolo esemplificativo e non esaustivo, rientrano in tale categoria le aziende speciali, gli enti autonomi, i consorzi, le fondazioni.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.1 gli **enti strumentali controllati** dell'amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall'art. 11-*ter*, comma 1, sono costituiti dagli enti pubblici e privati e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo:
a) ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
b) 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;
c) 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;
d) ha l'obbligo di ripianare i disavanzi nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
e) esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con enti o aziende, che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante. L'attività si definisce prevalente se l'ente controllato abbia conseguito nell'anno precedente ricavi e proventi riconducibili all'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dei ricavi complessivi. Non sono comprese nel perimetro di consolidamento gli enti e le aziende per i quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono compresi gli enti in liquidazione.
2.2 gli **enti strumentali partecipati** di un'amministrazione pubbliche, come definiti dall'articolo 11-*ter*, comma 2, sono costituiti dagli enti pubblici e private e dalle aziende nei cui confronti la capogruppo ha una partecipazione in assenza delle condizioni di cui al punto 2.
3. le **società**, intese come enti organizzati in una delle forme societarie previste dal codice civile Libro V, Titolo V, Capi V, VI e VII (società di capitali), o i gruppi di tali società nelle quali l'amministrazione esercita il controllo o detiene una partecipazione. In presenza di gruppi di società che redigono il bilancio consolidato, rientranti nell'area di consolidamento dell'amministrazione come di seguito descritta, oggetto del consolidamento sarà il bilancio consolidato del gruppo. **Non sono comprese nel perimetro di consolidamento le società per le quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono comprese le società in liquidazione**.
3.1 le **società controllate** dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:
a) ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
b) ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione dell'altro contraente (ad esempio l'imposizione della tariffa minima, l'obbligo di fruibilità pubblica del servizio, previsione di agevolazioni o esenzioni) che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società, che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante. L'attività si definisce prevalente se la società controllata abbia conseguito nell'anno precedente ricavi a favore dell'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dell'intero fatturato.
In fase di prima applicazione del decreto, con riferimento agli esercizi 2015/2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359 Cod. civ. A tal fine, per società quotate si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.
3.2 le **società partecipate** dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica affidatarie dirette di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale indipendentemente dalla quota di partecipazione. A decorrere dal 2019 (e non dal 2018), con riferimento all'esercizio 2018 (anziché 2017), la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superio-

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

re al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

E) Documentazione da utilizzare nel caso di mancata approvazione del bilancio nei termini di legge: Il bilancio d'esercizio (e la documentazione integrativa) richiesto ai componenti del gruppo deve essere trasmesso all'amministrazione capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione e, in ogni caso, entro il 20 luglio (in precedenza veniva indicato il termine del 20 agosto) dell'anno successivo a quello di riferimento (lo stesso per i bilanci consolidati delle *sub-holding*). L'osservanza di tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l'effettuazione delle operazioni di consolidamento, per permettere il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l'approvazione del bilancio consolidato. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, alla capogruppo è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione. La stessa disposizione vale anche nei casi in cui si sono verificati eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni ed altre calamità) che non hanno permesso la regolare approvazione del bilancio entro i termini di legge.

F) L'informativa da rendere in nota integrativa e le attività necessarie a rendere i bilanci uniformi. Nel rispetto delle direttive ricevute, i componenti del gruppo sono tenuti a trasmettere alla capogruppo la documentazione necessaria al bilancio consolidato che sarà costituita dal bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche), dal bilancio di esercizio (da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale), dal rendiconto consolidato dell'esercizio (da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale) e dalle informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti a operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato.

Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento adottati nell'elaborazione dei bilanci da consolidare non sono tra loro uniformi, pur se formalmente corretti, l'uniformità è ottenuta dalla capogruppo apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento attraverso idonee scritture extracontabili che tengano conto delle rettifiche apportate (5).

È possibile 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 (nota integrativa) deve specificare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi che ne sono alla base.

La difformità nei principi contabili adottati da una o più controllate, è altresì accettabile, se essi non sono rilevanti, sia in termini quantitativi che qualitativi, rispetto al valore consolidato della voce in questione.

La capogruppo dovrà farsi carico della corretta integrazione dei bilanci, verificandone i criteri di valutazione e procedendo alle opportune rettifiche ed alla loro omogeneizzazione. La procedura di consolidamento presuppone che ognuna delle entità da consolidare abbia rispettato le direttive di consolidamento impartite dalla capogruppo.

Qualora non sia presente tale presupposto in una delle entità del gruppo amministrazione pubblica è necessario indicare nella nota integrativa del bilancio consolidato:

a) gli enti e le società che non hanno rispettato le direttive di consolidamento e le eventuali motivazioni;

b) le procedure e le ipotesi di lavoro adottate per elaborare il bilancio consolidato nei casi di mancato rispetto delle direttive di consolidamento.

G) L'attività di riconciliazione propedeutica all'elisione dei rapporti *intercompany*. Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. Il bilancio consolidato si basa, infatti, sul principio che esso deve riflettere la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici.

Devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo; infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. La corretta procedura di

(5) Ad esempio, può essere necessario procedere alla rettifica dei 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.