



## BILANCIO CONSOLIDATO ENTI LOCALI RAPPORTI INFRAGRUPPO, QUOTE DI TERZI E ALLEGATI

Per la corretta esposizione delle risultanze del **BILANCIO CONSOLIDATO**, resi uniformi i singoli bilanci da aggregare, si rende necessaria la preliminare eliminazione delle **OPERAZIONI INFRAGRUPPO**, ovvero di quei “*rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso*”. Per la medesima finalità, emerge altresì la necessità di dare opportuna evidenza delle c.d. **QUOTE DI PERTINENZA DI TERZI**, distinte da quelle di pertinenza della capogruppo. Giunti alle risultanze finali, il fascicolo di bilancio consolidato si correda, oltre che degli schemi di Conto Economico e Stato Patrimoniale consolidati, anche della **RELAZIONE SULLA GESTIONE**, comprensiva di **NOTA INTEGRATIVA** i cui contenuti minimi sono indicati al punto 5 dell'allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011.

### NORMATIVA DI RIFERIMENTO

#### ALLEGATO N. 4/4 AL D.LGS. 118/2011

#### **4.2 Eliminazione delle operazioni infragruppo:**

“*Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. (...)*”

#### **4.3 Identificazione delle quote di pertinenza di terzi:**

“*Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo ... è identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo. (...)*”

#### **5 La nota integrativa al bilancio consolidato:**

“*Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa. (...)*”

### IL PUNTO SULL'ADEMPIMENTO

Oltre all'aggregazione dei dati contabili di ciascuna delle realtà coinvolte dalle procedure di consolidamento, uniformati secondo i dettami di cui all'all. 4/4 del D.lgs. 118/2011, e dell'annullamento del valore di carico delle partecipazioni a fronte della cancellazione dal passivo della porzione di Patrimonio Netto attribuibile all'Amministrazione (v. circolare D&P n. 18/2023 sul tema), occorre operare alcuni ulteriori passaggi affinché le risultanze esposte rappresentino il risultato economico, patrimoniale e finanziario del “Gruppo Amministrazione Pubblica”, considerando esclusivamente le transazioni avvenute con soggetti esterni al gruppo stesso.

In tal senso, tutti i trasferimenti di risorse interni al gruppo dovranno essere oggetto di rettifica, procedendo dapprima con la loro riconciliazione e successivamente con la relativa elisione.

È poi prevista esplicita evidenza delle eventuali quote di pertinenza di terzi, con riferimento sia al risultato economico d'esercizio sia al patrimonio netto, distinte da quelle di pertinenza della capogruppo.

### INDIRIZZI ED ORIENTAMENTI



“*... si rileva che le rettifiche infragruppo, in qualche caso, sono state effettuate solo per l'importo comune tra dato registrato dalla Regione e dato registrato dalla società partecipata e comunque solo nei limiti dell'importo registrato nel bilancio della società partecipata, con conseguente mancata gestione contabile della differenza; si rileva dunque che non sia stata effettuata compiutamente l'operazione di circolarizzazione delle poste contabili tra la Regione e le società partecipate incluse nel consolidamento.*”

... sempre al fine di valutare la correttezza dell'operazione di circolarizzazione delle poste contabili ..., risulta che le rettifiche del consolidato abbiano riguardato le sole registrazioni contabili tra la Regione e le società partecipate facenti parte del consolidato, mentre non è stata gestita, ai fini del consolidato, la parte relativa all'individuazione e alla conseguente contabilizzazione dei rapporti contabili intercorsi tra le società partecipate facenti parte del consolidato.” (Corte dei Conti, Friuli Venezia Giulia – Delibera n. 13/2019/FRG).

“*l'art. 11, comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 ... va letta in relazione all'obbligo per gli enti locali di adottare comuni schemi di bilancio (finanziario ed economico e conto del patrimonio), e comuni schemi di bilancio consolidato con i propri enti ed organismi partecipati/controllati. L'adozione di comuni schemi di bilancio costituisce, infatti, momento essenziale del disegno di armonizzazione dei sistemi contabili anche al fine di verificare l'effettiva ricaduta delle gestioni esternalizzate sui bilanci degli enti proprietari ...*”

L'obbligo informativo che parte della relazione sulla gestione allegata al rendiconto si innesta nel complesso della normativa vigente ... che prevede specifici obblighi di indirizzo, controllo e monitoraggio in capo agli enti territoriali. Gli obiettivi di gestione perseguiti dall'ente territoriale devono, infatti, necessariamente tener conto anche del sistema di enti strumentali e società controllate e partecipate ovvero del cosiddetto “gruppo amministrazioni pubbliche” come chiarito dal punto 2 del principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio” (Corte dei Conti, Emilia-Romagna – Delibera n. 23/2023/PRSE).



## RAPPORTI INFRAGRUPPO

Il punto 4.2 dell'allegato 4/4 del D.lgs. 118/2011 prevede che *"devono essere eliminati in sede di consolidamento le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo"*. In tal senso, è propedeutica al consolidamento l'individuazione di tutte quelle operazioni, distinte per tipologia (rapporti finanziari debito/credito; acquisti/vendite beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti in c/c capitale e di parte corrente), che sono intercorse tra i membri del gruppo durante l'esercizio di riferimento. Con riguardo a dette operazioni, occorre poi evidenziare in che modo le stesse siano state contabilizzate e verificare che vi sia corrispondenza tra i saldi reciproci oppure, qualora fossero disallineati, effettuare le più appropriate scritture contabili per apportare i relativi adeguamenti alle poste interessate. Ulteriore intervento di elisione è rappresentato dalla rettifica di poste dell'attivo (come rimanenze e immobilizzazioni) ove il loro valore contabile ricomprenda utili/perdite generati appunto da operazioni infragruppo, quindi da eliminare.

Le rettifiche che la capogruppo quindi opera in relazione ai rapporti infragruppo possono essere di due tipi:

- senza impatto sul risultato economico e sul patrimonio netto consolidati;
- con impatto sul risultato economico e sul patrimonio netto consolidati e che riguardano utili e perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi.

## LE QUOTE DI PERTINENZA DI TERZI

L'emersione di quote di pertinenza di terzi può avere due origini:

- l'applicazione del metodo di consolidamento integrale in caso di partecipazioni di controllo non totalitarie (è riconducibile a tale casistica anche il consolidamento di un sub-consolidato in cui siano già evidenziate pertinenze di terzi, in quanto rappresenta la medesima operazione che è già stata eseguita ai fini del sub-consolidato);
- il consolidamento di un organismo per il quale sia prevista, in caso di estinzione, la devoluzione a terzi del patrimonio (per quanto previsto dal paragrafo 4.4 dell'allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011).

La quota di pertinenza di terzi sul risultato di esercizio della partecipata interessata viene determinata sulla base della percentuale di partecipazione, mentre quella relativa alle altre voci del patrimonio netto è identificata applicando tale percentuale al fondo di dotazione, alle riserve ed al risultato economico di esercizio della realtà interessata, tenendo conto delle rettifiche che hanno determinato variazioni del risultato di esercizio consolidato.

## GLI ALLEGATI AL CONSOLIDATO

Predisposto lo schema finale di bilancio consolidato composto dai prospetti relativi allo stato patrimoniale (attivo e passivo) ed al conto economico, l'Ente capogruppo deve poi procedere con la redazione degli allegati al bilancio consolidato, parte integrante del documento: **relazione sulla gestione** comprensiva della **nota integrativa**. Per tali documenti non è previsto uno schema predefinito, tuttavia al punto 5 dell'allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011 vengono elencati i contenuti essenziali della nota integrativa.



### 20 LUGLIO 2023

→ Termine ultimo previsto dall'all. 4/4 del D.lgs. 118/2011 per la **messa in disponibilità da parte degli organismi consolidato della documentazione** necessaria alla predisposizione del bilancio consolidato.

### 30 SETTEMBRE 2023

→ Termine per l'**approvazione del bilancio consolidato** (Allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011).

### 30 OTTOBRE 2023

→ Termine per l'**invio del bilancio consolidato** alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP).

## LE DIVISIONI DELFINO & PARTNERS

|   |   |   |  |   |
|---|---|---|--|---|
| <p><b>CONTABILITA'</b></p> <p>Supporto agli uffici finanziari degli enti locali nell'attuazione di tutte le attività strategiche ed operative collegate agli adempimenti contabili</p>                  | <p><b>FISCALITA'</b></p> <p>Soluzioni, consulenza e supporto operativo qualificato per la gestione di problematiche ed adempimenti fiscali con proposte personalizzate</p>          | <p><b>TRIBUTI</b></p> <p>Supporto agli uffici tributari degli enti locali sia nella fase di programmazione che in quella di gestione ordinaria e recupero delle entrate</p>         | <p><b>PARTECIPATE</b></p> <p>Soluzioni gestionali ed amministrative razionali e coerenti con il quadro normativo vigente a favore delle partecipate ed i loro enti soci</p>      | <p><b>PERSONALE</b></p> <p>Supporto agli enti locali nella gestione giuridica, economica e strategica del personale impiegato a vario titolo nella loro attività quotidiana</p> |
| <p><b>AMMINISTRATIVO</b></p> <p>Supporto specialistico ed operativo agli uffici degli enti locali nella gestione dei procedimenti amministrativi, nonché in materia di anticorruzione e trasparenza</p> | <p><b>GESTIONALE</b></p> <p>Affiancamento amministrativo, economico e strategico, di enti e società, per la valutazione di progetti, forme gestionali di servizi e partenariati</p> | <p><b>CONTROLLI INTERNI</b></p> <p>Soluzioni sostenibili ed efficaci per i controlli amministrativi, contabili e gestionali nell'ente locale e per il contrasto alla corruzione</p> | <p><b>REVISIONE</b></p> <p>Supporto agli enti locali ed all'organo di revisione nelle procedure di revisione contabile; affiancamento e consulenza per il loro potenziamento</p> | <p><b>LAVORI PUBBLICI</b></p> <p>Supporto alle attività dell'ufficio tecnico degli enti locali a carattere amministrativo, contabile, tecnico, progettuale e di controllo</p>   |