



BILANCIO CONSOLIDATO ENTI LOCALI

UNIFORMITA', AGGREGAZIONE E DIFFERENZA DI CONSOLIDAMENTO

Come da Principio Contabile contenuto nell'allegato n. 4/4 al D.lgs. 118/2011, "Il **BILANCIO CONSOLIDATO** è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta il risultato economico, patrimoniale e finanziario del "Gruppo Amministrazione Pubblica" inteso come **UNICA ENTITÀ ECONOMICA**, distinta dai singoli componenti del gruppo.

A tal fine, i bilanci di tutti gli organismi rientranti nel perimetro di consolidamento devono essere resi **UNIFORMI**, per consentirne la più corretta **AGGREGAZIONE**, potendo da tal operazione emergere **DIFFERENZE DI CONSOLIDAMENTO**.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

ARTT. 11-BIS, C.2 DEL D.LGS. 118/2011 → "Il bilancio consolidato è costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dai seguenti allegati:

- la relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa;
- la relazione del collegio dei revisori dei conti."

ART. 233-BIS, C. 2, DEL D.LGS. 267/2000 → "Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011. n. 118, e successive modificazioni."

ALLEGATO N. 4/4 AL D.LGS. 118/2011, APPENDICE TECNICA

Fase 1 - Uniformità: "È indispensabile rendere uniformi i bilanci da consolidare sia dal punto di vista temporale che sostanziale, dopo averli già resi uniformi dal punto di vista formale (...)."

Fase 2 - Aggregazione: "Uniformati i bilanci le società A e B li invieranno all'ente capogruppo. L'Ente capogruppo potrà quindi procedere all'aggregazione del proprio bilancio con quelli delle società A e B. (...)"

PRINCIPIO OIC N.17, PAR. 53 E SS. → "53. La determinazione dell'ammontare della differenza da annullamento si basa sul confronto tra il costo originariamente sostenuto per l'acquisto della partecipazione e il valore della corrispondente frazione di patrimonio netto contabile della controllata, alla data di consolidamento. Da tale confronto può emergere una differenza positiva da annullamento, ovvero una differenza negativa da annullamento. (...)"

IL PUNTO SULL'ADEMPIMENTO

Rappresentando la situazione finanziaria, patrimoniale ed economica del "Gruppo Amministrazione Pubblica" unitamente considerato, il **bilancio consolidato** aggrega i dati contabili uniformi, per tutte le realtà considerate, superando la frammentazione data dai singoli organismi.



Tuttavia, la sola aggregazione dei dati potrebbe comportare una potenziale duplicazione di valori all'interno del consolidato: da una parte vengono infatti presi i dati contabili della partecipata, voce per voce (totalmente o per quota parte, a seconda del metodo di consolidamento utilizzato), dall'altra dovrebbe già sussistere valorizzazione della partecipazione nell'attivo patrimoniale dell'Ente Capogruppo (o della partecipata capofila in caso di consolidamento di realtà indirette), che parimenti rappresenta la parte degli asset della partecipata riconducibile all'Ente partecipante.

In tal senso, ove necessario, occorre procedere all'eliminazione della citata duplicazione, annullando il valore della partecipazione dall'attivo patrimoniale a fronte della cancellazione della porzione di Patrimonio Netto attribuibile all'Amministrazione dal passivo. Nel caso di non coincidenza delle poste emerge la c.d. **Differenza di consolidamento / annullamento**.

INDIRIZZI ED ORIENTAMENTI



"Il presupposto per la corretta determinazione dei dati aggregati del bilancio consolidato è la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 al d.lgs. 118/2011, nonché la verifica e la gestione dell'uniformità temporale e sostanziale dei bilanci delle società oggetto di consolidamento (rendendo in tal modo le voci contabili omogenee e dunque sommabili)" (Corte dei Conti, Friuli Venezia Giulia – Delibera n. 13/2019/FRG)

"se le date di chiusura del bilancio di ente, azienda o società che fanno parte dell'area di consolidamento sono diverse dal 31 dicembre, saranno detti enti, aziende o società a dovere uniformare il proprio bilancio a quello dell'amministrazione capogruppo" (Corte dei Conti, Piemonte – Delibera n. 66/2021/PAR)

"Per una corretta redazione del bilancio consolidato è necessaria l'uniformità dei criteri di valutazione tra le diverse entità che compongono il gruppo amministrazione pubblica. L'uniformità deve essere promossa dall'ente capogruppo, che, nell'ambito dei propri poteri di indirizzo e controllo, deve fornire le istruzioni precise alle diverse componenti in modo tale da assicurare l'omogeneità dei criteri di valutazione applicati dai singoli soggetti" (Corte dei Conti, Trentino Alto Adige Südtirol – Delibera n. 2/2020/PARI)



UNIFORMITÀ

Come chiarito dal punto 3.2 dell'allegato 4/4 al D.lgs. 118/2011, la problematica dell'uniformità dei bilanci rileva in particolare nei confronti di quegli organismi che adottano la contabilità civilistica, meno per quelli in contabilità finanziaria.

Il principio contabile dapprima, facendo rinvio alla necessaria uniformità dei criteri di valutazione, pone in capo all'Ente capogruppo l'onere della "corretta integrazione dei bilanci, verificandone i criteri di valutazione e procedendo alle opportune rettifiche ed alla loro omogeneizzazione".

È poi l'appendice tecnica a fornire indicazioni di maggior dettaglio circa l'**uniformità** dei dati, individuandone tre tipologie:

- **Formale:** i dati di bilancio devono essere riclassificati secondo gli schemi di cui all'allegato 11 del D.lgs. 118/2011.
- **Temporale:** i dati di bilancio devono essere riferiti alla data di chiusura dell'esercizio del bilancio della Capogruppo, ovvero il 31.12.
- **Sostanziale:** i bilanci devono presentare omogeneità rispetto ai criteri di valutazione e consolidamento, secondo i dettami della Capogruppo, eventualmente anche attraverso la rilevazione di scritture di pre-consolidamento.

AGGREGAZIONE

A seguito dell'omogeneizzazione dei dati, il processo di consolidamento prevede l'**aggregazione** degli stessi, sommando le singole poste di stato patrimoniale e conto economico, voce per voce.

A tal fine, a norma del punto 4.4 dell'allegato 4/4 del D.lgs. 118/2011, integrato dagli indirizzi della magistratura contabile in materia, si individuano due distinti criteri di consolidamento: il **metodo integrale**, applicato per gli organismi che risultano "controllati", ed il **metodo proporzionale**, usato per le realtà che, invece, risultano meramente "partecipate" ovvero per quelle soggette a controllo congiunto tra più enti (nonostante la presenza di eventuale partecipazione superiore alle soglie previste per il controllo dall'art 11-quinquies D.lgs. 118/2011).

DIFFERENZA DI CONSOLIDAMENTO

Ulteriore operazione necessaria ai fini del corretto consolidamento è quella relativa all'annullamento del valore di carico delle partecipazioni dall'attivo patrimoniale dell'Ente capogruppo a fronte della cancellazione di quota parte del Patrimonio Netto delle partecipate oggetto di consolidamento (punto 4 della Fase 3 esplicita nella menzionata Appendice Tecnica).

Nel caso in cui i due valori non coincidano, emerge la c.d. **differenza di consolidamento (o da annullamento)**, il cui trattamento contabile è disciplinato dall'OIC 17, paragrafi 53-60. In particolare:

- in materia di differenza positiva rilevano i paragrafi da 54 a 56;
- in materia di differenza negativa rilevano i paragrafi da 57 a 60.

31 MAGGIO 2023

- Termine per il **deposito dei bilanci d'esercizio di aziende speciali ed istituzioni** presso il Registro delle imprese (Art. 114, co. 5-bis, D.lgs. 118/2011).



16 GIUGNO 2023

- **Webinar DELFINO & PARTNERS** sul Bilancio consolidato 2022.
- **Chiusura** (prorogata dal 26.05) **dell'applicativo Partecipazioni** del portale del Tesoro per la rilevazione dei provvedimenti di revisione periodica delle partecipazioni pubbliche, ex art. 20 del D.lgs. 175/2016) nonché per il censimento delle partecipazioni e dei rappresentanti al 31/12/2022 (art. 17, commi 3 e 4, del D.L. 90/2014).

29 GIUGNO 2023

- Termine straordinario per l'**approvazione dei bilanci d'esercizio delle società**, ove ricorrano particolari esigenze ed in caso di redazione del bilancio consolidato (Art. 2364, co. 2, del Codice Civile), nonché della citata **Relazione sul Governo Societario** (Art. 6, TUSP).

20 LUGLIO 2023

- Termine ultimo previsto dall'all. 4/4 del D.lgs. 118/2011 per la **mess a 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).

LE DIVISIONI DELFINO & PARTNERS

<p>CONTABILITÀ</p> <p>Supporto agli uffici finanziari degli enti locali nell'attuazione di tutte le attività strategiche ed operative collegate agli adempimenti contabili</p>	<p>FISCALITÀ</p> <p>Soluzioni, consulenza e supporto operativo qualificato per la gestione di problematiche ed adempimenti fiscali con proposte personalizzate</p>	<p>TRIBUTI</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>PARTECIPATE</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>PERSONALE</p> <p>Supporto agli enti locali nella gestione giuridica, economica e strategica del personale impiegato a vario titolo nella loro attività quotidiana</p>
<p>AMMINISTRATIVO</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>GESTIONALE</p> <p>Affiancamento amministrativo, economico e strategico, di enti e società, per la valutazione di progetti, forme gestionali di servizi e partenariati</p>	<p>CONTROLLI INTERNI</p> <p>Soluzioni sostenibili ed efficaci per i controlli amministrativi, contabili e gestionali nell'ente locale e per il contrasto alla corruzione</p>	<p>REVISIONE</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>LAVORI PUBBLICI</p> <p>Supporto alle attività dell'ufficio tecnico degli enti locali a carattere amministrativo, contabile, tecnico, progettuale e di controllo</p>