

**L'ARMONIZZAZIONE DELLA CONTABILITA'
DEGLI ENTI LOCALI:
RIFLESSI SUL BILANCIO CONSOLIDATO**

IL CASO DEL COMUNE DI LIVORNO

**TESI DI LAUREA MAGISTRALE IN
CONSULENZA PROFESSIONALE ALLE AZIENDE**

CANDIDATA: *Dott.sa Barbara Lenzi*

RELATORE: *Prof. Iacopo Cavallini*



UNIVERSITÀ DI PISA

Università degli Studi di Pisa
Dipartimento di Economia e Management

ai miei genitori

INDICE:

1. Le Società partecipate degli Enti Locali;
2. L'analisi delle società partecipate in una prospettiva economica;
3. Il Gruppo Pubblico Locale;
4. Il quadro normativo di riferimento;
5. L'Armonizzazione dei sistemi contabili;
6. Il sistema dei principi contabili;
7. L'area di consolidamento del Comune di Livorno;
8. Bibliografia.

1. LE SOCIETA' PARTECIPATE DAGLI ENTI LOCALI

1.1. Privatizzazioni ed esternalizzazioni nella pubblica amministrazione: modelli privatistici di gestione nell'amministrazione statale

A partire dagli anni '90 la pubblica amministrazione è stata oggetto di un vasto ed intenso processo riformatore. Dopo decenni di sostanziale disinteresse per il problema si è posta l'esigenza di realizzare un'amministrazione più moderna ed efficiente, riconoscendo un ruolo strategico all'art. 97 della Costituzione, fino ad allora disatteso.

Fondamentali sono state a riguardo la legge 142/1990, sull'ordinamento degli enti locali, che conteneva principi generali innovativi per tutta la pubblica amministrazione, la legge 241/1990, sul procedimento e la semplificazione amministrativa, il Dlgs 29/1993, sull'organizzazione e il lavoro nella pubblica amministrazione.

L'interesse per un'amministrazione pubblica più efficiente ed economica si è poi accentuato a seguito del fenomeno della globalizzazione; fenomeno complesso che si caratterizza per lo sviluppo della concorrenza, effetto congiunto della liberalizzazione dei mercati e della rivoluzione informatica, che ha dato luogo ad una intensa competizione economica tra Stati.

La pubblica amministrazione viene così considerata non un peso da sopportare, ma un fattore propulsivo dello sviluppo, chiamata a realizzare le condizioni, in termini di affidabilità ed efficienza del sistema amministrativo, necessarie per il formarsi di un ambiente favorevole allo sviluppo economico.

La ricerca di una maggiore efficienza è stata il filo conduttore di ogni innovazione legislativa, e il confronto con l'andamento del settore privato, portatore di livelli di efficienza sicuramente superiori ed in grado di reggere

la competizione internazionale, ha indotto a recepire nella pubblica amministrazione gli stessi modelli gestionali.

Nel lungo e complesso percorso di adeguamento al privato delle strutture organizzative dell'amministrazione statale, c'è stata una generale preferenza a favore della forma privatistica nello svolgimento di funzioni e servizi pubblici. Il fenomeno della cosiddetta *esternalizzazione* (dall'inglese *outsourcing*) e la connessa *privatizzazione*, anche se generalmente solo formale, di funzioni e servizi pubblici ha trovato grande diffusione nell'amministrazione statale, manifestandosi in forme diverse ma con una netta prevalenza del modello societario.

1.2. L'espansione del modello societario nell'amministrazione locale e sue criticità

Nello stesso periodo di riferimento, ha assunto uno sviluppo ancora maggiore il ricorso a modelli privatistici di gestione e allo strumento societario di organizzazione, nell'ambito dell'amministrazione locale.

Il punto di partenza di tale ricorso, può essere individuato nell'art. 22 della legge 142/1990 che ha riconosciuto agli enti locali la possibilità di gestire i servizi pubblici "a mezzo di società per azioni a prevalente capitale pubblico locale, qualora si renda opportuna, in relazione alla natura del servizio da erogare, la partecipazione di altri soggetti pubblici o privati".

Alla base della norma stava la ormai diffusa convinzione che la maggiore efficienza nella prestazione di un servizio fosse maggiormente raggiungibile con una più agile struttura privatistica e la connessa possibilità di avvalersi di capitali, tecnologie, organizzazione e competenza imprenditoriale del settore privato; come contrappeso, il vincolo della presenza maggioritaria del capitale pubblico avrebbe dovuto garantire il perseguimento delle finalità pubbliche proprie dell'ente, anche se nell'ambito di una gestione economica rivolta al profitto.

La legislazione successiva in materia si caratterizzava per la tendenza ad allargare la possibilità di accesso al modello societario. In particolare l'art. 17 della legge 127/1997, ha consentito di avvalersi anche del modello della società a responsabilità limitata, oltre a quello di società per azioni ed ha inoltre agevolato la trasformazione delle aziende speciali in società per azioni.

La materia dei servizi pubblici locali è stata poi rivista e riordinata nel titolo V del TUEL, Dlgs 267/2000, che ha in particolare riaffermato la possibilità di dar vita a società per azioni anche con partecipazione minoritaria, e il DL 269/2003 conv. Legge 326/2003, che disciplina l'affidamento diretto della gestione delle reti o dei servizi (*soc. in house*), solo a favore di società di capitali a partecipazione totalmente pubblica, sottoposta a controllo da parte dell'ente, un "controllo analogo a quello svolto sui propri servizi, e realizzante la parte più importante della propria attività con l'ente o enti pubblici che la controllano".

Le criticità:

L'affermarsi e l'espandersi della esternalizzazione delle attività delle amministrazioni locali, sono senza dubbio collegate all'indirizzo legislativo e alla ricerca della maggiore efficienza privata, ma l'eccezionale sviluppo dipende anche, e forse soprattutto, da altre cause. Le limitazioni poste alla gestione finanziaria degli enti locali dalle leggi finanziarie e la formulazione delle regole del **patto di stabilità interno**, hanno spinto diversi amministratori a seguire la strada del trasferimento all'esterno di molte attività, alleggerendo il bilancio dell'ente dei relativi oneri e degli organici del personale. Infatti le prime prescrizioni restrittive del patto, sono state formulate in modo da consentire agli enti locali un rispetto solo formale, avvalendosi poi di pratiche elusive legate appunto all'esternalizzazione dei servizi. Lo strumento che più è servito al compimento di queste pratiche elusive è stato quello della *società in house*, in quanto soggetta al controllo dell'ente o enti proprietari "analogo a quello svolto sui propri servizi".

Il rapporto che si instaura tra la società e l'ente locale, è diverso da quello che intercorre tra l'ente ed un suo ufficio. La società si configura come una variante organizzativa dell'ente e l'intreccio economico e finanziario che si realizza può essere utilizzato dall'ente per modificare la propria situazione finanziaria e la sua rappresentazione contabile.

La conclusione che si può trarre deve prendere atto della varietà del fenomeno, in relazione ai risultati prodotti e alla localizzazione territoriale in cui si è sviluppato. Indubbiamente il ricorso alla esternalizzazione di funzioni e servizi pubblici locali attraverso lo strumento privatistico di gestione, la conduzione manageriale ed il confronto concorrenziale con altre realtà produttive, in molti casi hanno prodotto risultati positivi di tutto rispetto. Ma accanto a questo è apparso ugualmente chiaro che vi sono numerosi altri esempi in cui il ricorso all'esterno, specie con partecipazione totalitaria, non sia stata occasione di avanzamento verso livelli gestionali più avanzati degni di uno Stato moderno e competitivo in ambito internazionale, ma strumento per nascondere una cattiva gestione finanziaria e occasione di maggiori opportunità per il clientelismo e l'affarismo. In questo modo a fronte di un momentaneo e apparente miglioramento, si deteriora ancora di più la situazione finanziaria dell'ente locale, che dovrà farsi carico prima o poi delle perdite delle società.

I rimedi:

In questi ultimi anni si è infatti notato un comportamento del legislatore che denota una correzione di rotta rispetto al precedente orientamento, che ha introdotto particolari limitazioni e maggiori cautele. Anche la Corte Costituzionale ha svolto un'azione frenante nei confronti di una immotivata corsa all'esternalizzazione.

Il primo intervento legislativo è stato il c.d. **decreto Bersani** (DL 223/2006 conv. Legge 248/2006), che stabilisce, per le società a capitale interamente pubblico o misto che sono costituite per la produzione di beni e servizi strumentali all'attività di tali enti, il divieto per le stesse di svolgere

prestazioni a favore di altri soggetti pubblici o privati e di partecipare ad altre società ed enti. Lo scopo è la tutela della concorrenza da perseguire con limitazioni agli affidamenti diretti.

Un successivo intervento legislativo che va nella stessa direzione è la **legge finanziaria 2008** (legge 244/2007) che ha posto una serie di disposizioni limitative del ricorso allo strumento societario. Essa infatti vieta a tutte le amministrazioni pubbliche la costituzione di società o la partecipazione ad esse per la produzione di beni e servizi “non strettamente necessari per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali”. Inoltre prevede che sia l’assunzione di nuove partecipazioni che il mantenimento di quelle possedute, non possano aver luogo senza una delibera motivata dell’organo competente, e fissa un termine di diciotto mesi per la cessione delle partecipazioni vietate.

Vanno inoltre segnalate alcune puntualizzazioni e richiami provenienti dalla Corte Costituzionale, in particolare la **Sentenza 277/2005** con cui la Corte ha affermato che i principi di imparzialità e buon andamento di cui all’art.97, vincolano le leggi regionali non soltanto nella disciplina del proprio apparato, ma anche nella scelta di avvalersi di una società di servizi come modalità organizzativa, che va considerata legittima solo se conforme ai principi di economicità e buona amministrazione: insomma l’esternalizzazione non è libera, ma vincolata all’esigenza di rispettare il principio di buon andamento. Con una successiva **Sentenza 29/2006** la Corte afferma la previsione dell’obbligo di ricorrere all’assunzione del personale dipendente mediante procedura ad evidenza pubblica da parte di una spa a capitale interamente pubblico, che in quanto tale deve essere assimilata ad un ente pubblico e sottoposta ai principi dell’art. 97.

Da ciò emerge che il legislatore nel tempo ha preso consapevolezza della straordinaria espansione del ricorso al modello societario e si sia preoccupato dei possibili effetti distorsivi in ordine all’equilibrio dei bilanci e alla trasparenza e correttezza delle gestioni.

Più recentemente, nell'ambito della manovra di finanza pubblica nell'estate del 2008, il legislatore ha introdotto, per la prima volta in modo chiaro ed esplicito, l'obbligo dell'adozione di procedure di tipo concorsuale o a evidenza pubblica, in relazione alle società partecipate dagli enti locali. La previsione è quella contenuta nell'art. 23bis e nell'art. 18 del **DL 112/2008**. Con l'art. 18 "*reclutamento del personale delle società pubbliche*", il legislatore ha previsto che le società che gestiscono servizi pubblici locali a totale partecipazione pubblica devono adottare con propri provvedimenti criteri e modalità per il reclutamento del personale e per il conferimento degli incarichi nel rispetto dell'art. 35 c.3 del Dlgs 165/2001. Il successivo c.2 prevede poi che il reclutamento del personale e l'affidamento degli incarichi deve avvenire nel rispetto dei principi comunitari di trasparenza, pubblicità, imparzialità.

L'art. 23bis ha previsto che le procedure concorsuali ad evidenza pubblica per l'assunzione di personale e l'affidamento degli incarichi anche per le società a partecipazione pubblica che gestiscono servizi pubblici definiti a rilevanza economica. Articolo poi abrogato dal referendum del 2011.

A seguito di tale abrogazione il Governo ha emanato un nuovo **DL 138/2011 conv. Legge 148/2011**, con il quale ha dettato una nuova ed organica disciplina riferita al settore dei pubblici servizi a rilevanza economica. In particolare all'art. 4 c. 15 e c. 17, si prevede che le società "in house" e le società a partecipazione mista pubblica e privata, affidatarie di servizi pubblici locali, sono tenute ad applicare, per l'acquisto di beni e servizi, le disposizioni del Codice dei Contratti Pubblici e inoltre, che la società a partecipazione pubblica che gestiscono servizi pubblici locali, devono adottare con proprio provvedimenti, criteri e modalità per il reclutamento del personale e per il conferimento degli incarichi. Da questo obbligo sono esonerate solo le società quotate nei mercati regolamentati.

Infine va segnalato l'art.35 del **decreto "Salva Italia" del 2011** che al c. 2 prevede che l'Autorità Garante della concorrenza e del mercato può

arrivare a rimuovere un atto della pubblica amministrazione se questo viola le norme a tutela della concorrenza e del mercato. Ciò dovrebbe destare una qualche preoccupazione negli amministratori e dirigenti perché sembra che questa volta si faccia sul serio! Se fino a poco tempo fa niente era più facile dell'elusione o semplicemente la non applicazione, adesso a giudicare dagli ultimi interventi normativi, la sensazione è che molte cose stiano cambiando.

1.3. I rapporti contabili tra l'ente locale e le proprie società partecipate

Come già ricordato nel primo paragrafo, l'incremento del numero e dell'utilizzo delle società partecipate dagli enti locali, è un fenomeno assai noto da molti anni e riguarda non solo la gestione dei servizi pubblici locali, ma anche taluni servizi strumentali. Le motivazioni, come detto più sopra, risiedono nella maggiore adeguatezza dello strumento societario nella gestione dei servizi pubblici o nella valorizzazione di alcune attività specifiche della p.a., con le logiche e i meccanismi imprenditoriali. Altri, invece, sostengono che la forte crescita delle società partecipate è principalmente dovuta ai vincoli di finanza pubblica e al sistema delle procedure e dei controlli amministrativi che riguardano gli enti locali e, in misura minore, le società partecipate. Quindi le vere motivazioni risiederebbero per lo più in finalità elusive delle norme riguardanti il patto di stabilità interno, il personale dipendente, l'indebitamento e gli appalti.

Il comportamento del legislatore di questi ultimi anni fa però ritenere prevalente la seconda tesi: le norme introdotte negli anni hanno posto via via vincoli finalizzati ad arginare i fenomeni elusivi derivanti dall'utilizzo improprio delle società partecipate dagli enti locali:

- Art. 13 DL 223/2006 conv. L 248/2006: società partecipate per la produzione di beni e servizi;
- L 296/2006 (finanziaria 2007): limite al numero e ai compensi degli amministratori;
- L 244/2007 (finanziaria 2008): divieto di costituire società “aventi ad oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali”;
- DL 112/2008 conv. L 133/2008; DL 78/2009 conv L 102/2009; DL 98/2011 conv L 111/2011: limiti e divieti in materia di personale;
- DL 78/2010 conv. L 122/2010: limiti al numero di società per fascia di comuni e alle società in perdita da tre esercizi;
- DL 1/2012 conv. L 27/2012: assoggettamento delle società in house, aziende speciali ed istituzioni, al patto di stabilità e al codice degli appalti;
- DL 95/2012 conv. L 135/2012 (*spending review*): ulteriori limiti alle società strumentali di istituire enti, agenzie e organismi per esercitare funzioni fondamentali e funzioni amministrative;
- DL 174/2012 conv. L 213/2012: potenziamento dei controlli e obbligo del bilancio consolidato per l’ente locale.

Un altro fattore che fa propendere per la seconda tesi è stata la scarsa economicità che le aziende pubbliche hanno dimostrato alla prova dei fatti.

Ai fini contabili particolare importanza assume l’art. 147 quater TUEL introdotto dal DL 174/2012 conv. L 213/2012, denominato “Controlli sulle società partecipate non quotate”, che ha lo scopo di fare chiarezza e facilitare i controlli di legge..

L’esigenza di disporre di un quadro generale delle fattispecie contabili deriva anche dall’obbligo di allegare al rendiconto, a partire da quello del 2012, una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti

reciproci tra l'ente locale e la società partecipata. Tale nota deve essere asseverata dai rispettivi organi di revisione e deve evidenziare analiticamente le eventuali discordanze e fornire le motivazioni facendo scattare l'obbligo di riconciliazione delle partite debitorie/creditorie.

La norma impone la conciliazione delle poste creditorie debitorie reciproche soltanto fra ente locale e società partecipate. Vengono esclusi dall'applicazione della norma i soggetti organizzati in forma non societaria. Inoltre la norma non specifica né il livello della partecipazione né la sua consistenza quantitativa in termini di soglia di rilevanza. L'attività di conciliazione potrebbe essere limitata soltanto alle partecipazioni dirette e non a quelle indirette e riservata alle sole società nelle quali viene detenuta una partecipazione qualificata. Anche se l'ente potrebbe decidere di procedere alla conciliazione anche delle società nelle quali detiene una quota di partecipazione inferiore nel caso in cui abbia i rapporti finanziari di carattere convenzionale e di servizio dovessero essere di grande rilevanza per il bilancio dell'ente.

Sarebbe poi opportuno che tutte le scelte che riguardano l'attività di conciliazione, vengano formalizzate dagli enti in atti di carattere generale, magari integrando il regolamento di contabilità o l'emanazione di direttive generali.

Da un punto di vista pratico, il metodo per arrivare alla conciliazione delle reciproche poste creditorie e debitorie consiste nella *circolarizzazione* delle informazioni. Pertanto l'amministrazione partecipante durante i lavori del rendiconto, deve elaborare ed estrarre dal proprio conto dei residui, tutte le voci conservate aventi ad oggetto i debiti e i crediti nei confronti delle società partecipate ritenute rilevanti. Una volta formato l'elenco dei residui attivi e passivi, questo dovrebbe essere sottoposto all'attenzione del collegio dei revisori dei conti dell'ente locale che dovrebbe asseverarne la completezza e la correttezza. Tale elenco dovrebbe poi essere inoltrato alle società interessate all'attività di conciliazione, i cui organi direttivi, in collaborazione con l'organo di revisione, dovrebbero confrontarne il

contenuto con le risultanze delle contabilità societarie. Le società, dopo aver eseguito gli opportuni riscontri e previa asseverazione dell'organo di revisione, dovrebbero rispondere all'amministrazione controllante con una nota che evidenzi quali sono i debiti riconosciuti e i crediti vantati nei confronti dell'ente partecipante, dando conto in modo analitico dell'eventuale concordanza o discordanza con le risultanze presenti nel bilancio dell'ente. Qualora non vi sia concordanza è necessario che l'amministrazione controllante provveda ad effettuare in collaborazione con gli organi societari, un'analitica indagine circa le motivazioni che hanno portato alla divergenza dei risultati. Se le cause della mancata conciliazione sono di natura meramente formale (erronee o ritardate iscrizioni contabili), i mezzi per porre rimedio all'incongruenza consistono nella semplice rettifica delle scritture contabili. Qualora la problematica sia di carattere sostanziale, le modalità di conciliazione risultano molto più complesse: se la società vantasse maggiori corrispettivi per le prestazioni di servizio svolte, l'amministrazione per porre rimedio dovrebbe trovare le necessarie risorse finanziarie per garantire il soddisfacimento delle pretese societarie, attivando le dovute procedure di riconoscimento del "*debito fuori bilancio*". Qualora invece i crediti della partecipata non dovessero essere ritenuti legittimi, l'amministrazione deve provvedere, mediante i suoi poteri di indirizzo e controllo, a far rettificare i bilanci societari e a prendere gli opportuni provvedimenti affinché tali situazioni non si verifichino in futuro.

Occorre ricordare che permane in tal caso il problema di fondo degli attuali diversi sistemi contabili utilizzati tra l'ente locale e la società dal momento che la contabilità economico patrimoniale negli enti locali stenta a decollare e ciò potrebbe comportare qualche difficoltà per enucleare dagli impegni/accertamenti dell'esercizio i debiti/crediti effettivi alla data del 31 dicembre. Ovviamente tale problema dovrebbe essere superato mediante l'utilizzo del prospetto di conciliazione tra contabilità finanziaria e contabilità economico-patrimoniale e ancor più con l'adozione dal 2015 della contabilità armonizzata delle PA, di cui al Dlgs 118/2011 e dal DPCM

28/12/2011 sulla sperimentazione, in quanto l'introduzione del nuovo principio della competenza finanziaria "potenziata" avvicina il concetto di "impegno" a quello di "debito" e quello di "accertamento" a quello di "credito".

Va infine ricordato che nella nuova contabilità armonizzata delle p.a. sussiste anche l'obbligo del bilancio consolidato con i propri enti ed organismi strumentali, controllati e partecipati, con la sola esclusione dei comuni con meno di 5000 abitanti. Con l'adozione della nuova contabilità sarà quindi più facile l'individuazione dei crediti e debiti tra ente e proprie aziende partecipate.

1.4. I controlli sulle partecipate

I momenti salienti del processo di evoluzione dei sistemi di controllo interno possono essere identificati nei seguenti:

- L. 20/1994: riconosce alla Corte dei Conti un controllo di tipo collaborativo sulla gestione, al quale si è affiancato successivamente il controllo finanziario conseguente alla relazione che i revisori sono tenuti ad inviare alla Corte dei Conti, relativamente ai bilanci e ai rendiconti degli enti. I controlli interni vengono ricondotti alle quattro note tipologie, estesi a tutta la p.a. ma scarsamente praticati se non con adempimenti di tipo formale. Sfuggiva però a tutti gli operatori che i controlli interni delineavano il modo corretto, sotto il profilo della legalità e della buona gestione (profilo manageriale), di operare delle amministrazioni pubbliche, fondato su un coordinato svolgimento della programmazione – gestione – rendicontazione. Infatti la cultura burocratico – formale ed il desiderio di non responsabilizzare, non avevano accolto il nuovo modo di essere della p.a.;

- DL 77/1995: l'aspetto dominante era costituito dall'abbandono della cultura burocratica e dei controlli sugli atti, per abbracciare la cultura manageriale, dei risultati e dei connessi controlli a consuntivo;
- DL 174/2012: oggi i controlli interni sono valorizzati e precisati, quelli esterni sono proceduralizzati e sono previste nuove forme di responsabilità. La tracciabilità del processo decisionale costituisce il fondamento della buona gestione. Programmare e controllare, essere trasparenti, motivare gli atti, informare correttamente, implica l'essere responsabili sui risultati, spiegare le politiche perseguite e le azioni poste in essere, con frontale gli obiettivi con i risultati: questa è la tracciabilità che consente di far emergere la patologia. Nelle società partecipate tale tracciabilità è inesistente: nei programmi e nei bilanci non vengono spiegate le politiche che si intende porre in atto; nei rendiconti è assente ogni forma di controllo fra obiettivi e risultati; la governance dell'ente non è analizzata; l'evoluzione del quadro normativo è spesso ignorata; la discrezionalità comporta spesso la presenza dell'abuso; la veridicità dei documenti è quasi sempre sacrificata alle esigenze della politica; le perdite delle società sono il più possibile rinviate nel tempo, in modo che i bilanci dell'ente possano non tenerne conto.

In particolare con il DL 174/2012 i controlli interni sono stati riscritti. A quelli tradizionali se ne sono aggiunti altri tre, sugli equilibri finanziari, sulla qualità dei servizi e sulle partecipate. Per quelli preesistenti il contenuto è ora maggiormente e per tutti sono stati inseriti elementi di procedura.

La mancata effettiva applicazione dei controlli interni già delineati in precedenza è stata la conseguenza di tutti i limiti della pubblica amministrazione che non ha saputo evolversi, che non ha saputo realizzare

una gestione fondata sui processi fra loro articolati, di programmazione – gestione – rendicontazione, definendo ruoli e responsabilità ed adottando i conseguenti e coerenti comportamenti. A fronte di questo fallimento, quei controlli si intensificano, introducendo anche dettagli.

Vediamo come saranno resi operanti:

Considerando i nuovi controlli sulle società partecipate, vediamo che si valorizza l'applicazione dell'art.170, c.6, TUEL, relativamente alla definizione degli obiettivi gestionali. Inoltre si aggiunge che l'ente effettua un monitoraggio, definisce parametri, considera i rapporti finanziari fra ente e società partecipata, valuta la sua gestione e la sua organizzazione, considera i contratti di servizi e la qualità dei servizi e anche il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Quello che risulta assurdo è che sia servita un'altra norma per dare applicazione ad una norma preesistente. Per quanto il legislatore possa sforzarsi, risulta impossibile dettagliare tutto ciò che il controllo manageriale, modello seguito dal legislatore, comporta. Una volta stabiliti i principi, i comportamenti dovrebbero essere coerenti.

Anche il ruolo della Corte dei Conti è in evoluzione. Il nuovo art. 148 Tuel, prevede che le sezioni di controllo verificano con cadenza semestrale la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni. A tal fine è previsto un referto semestrale trasmesso alla Corte sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte. La Sezione Autonomie ha emanato al riguardo la deliberazione n. 4/2013 finalizzata alla "effettiva funzionalità" di un sistema di programmazione, gestione e controllo, ribadendo in sostanza l'importanza del controllo manageriale già previsto dalla norma.

Inoltre la Corte si preoccupa di coniugare la regolarità dell'azione amministrativa intesa come rispetto del complesso delle regole finanziarie e procedurali, con l'efficienza e l'efficacia della gestione, ed indica nell'ambito della nuova disciplina dei controlli, il coinvolgimento delle figure organizzative interessate, il maggior dettaglio delle norme, la

procedimentalizzazione dei controlli, il ruolo dei regolamenti, la frequenza infrannuale dei controlli, la necessaria revisione della spesa e si sofferma nel complesso su un insieme di considerazioni che trovano conferma nello schema di relazione, tutte tese all'effettività dei controlli.

La normativa introduce poi, anche nuove ipotesi di responsabilità di tipo sanzionatorio, affiancando a quelle già esistenti per “*illegittimo indebitamento* e per *elusione del patto di stabilità*”, quella ulteriore “per *assenza o inadeguatezza dei controlli interni* e quella per *dissesto*” . Tutte queste tipologie di responsabilità attengono al mancato rispetto delle norme previste dall'ordinamento contabile e finanziario e dunque riconducibili al controllo di regolarità amministrativa e contabile. Con queste nuove previsioni normative si realizzano le premesse perché si rafforzi il legame tra controllo e giurisdizione, necessario per dare effettività ai controlli rendendo più efficace l'attività della Corte dei Conti.

In questa direzione si va a modificare il sistema delle responsabilità per ribadire che è la cultura manageriale che da contenuto al principio di “buon andamento” e di conseguenza anche alla cultura della legalità che chiarisce le responsabilità dei diversi attori, responsabilità che in passato erano scarsamente considerate in particolare con riferimento alle società partecipate.

Rispetto a queste ultime emergono delle aree di riflessione che dovrebbero essere considerate con sempre maggiore attenzione da tutti gli operatori. In particolare rispetto a queste aree:

- Integrazione tra i controlli di tipo collaborativo con quelli di tipo giurisdizionale;
- La riconsiderazione del “danno” per quantificare le conseguenze del “cattivo andamento”;
- Una specifica attenzione ai controlli sulla gestione che siano in grado, in base a parametri standard, di valutare l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa;

- Una rinnovata attenzione ai sistemi di controllo interno, non di tipo formale, finalizzata a verificare la correttezza dei processi di programmazione e controllo in grado di cogliere le patologie.

2. L'ANALISI DELLE SOCIETA' PARTECIPATE DAGLI ENTI LOCALI IN UNA PROSPETTIVA ECONOMICA

2.1. L'Analisi del fenomeno

Quante sono le società controllate o semplicemente partecipate dalle amministrazioni locali? Come si ripartiscono a livello geografico? In quali settori operano? Che dimensione e quale peso hanno nell'economia nazionale e locale? Quali sono le loro performance economico finanziarie?

Per rispondere a questi interrogativi circa le dimensioni e le caratteristiche delle partecipazioni delle amministrazioni pubbliche locali, mi sono avvalsa degli studi e delle ricerche in materia che sono state condotte negli anni da alcune istituzioni o associazioni nazionali. In particolare ho preso in considerazione la monografia del dicembre 2009 della Guardia di Finanza – scuola di polizia tributaria, il rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica della Corte dei Conti – sezione di controllo, la pubblicazione n° 6/2013 sulle Economie Regionali della Banca d'Italia e gli Scenari economici n° 19/2013 del Centro Studi di Confindustria.

2.1.1. Guardia di Finanza – scuola di polizia tributaria: Monografia dicembre 2009

- **La dimensione del fenomeno**

Secondo le rilevazioni condotte, nel 2005 risultavano iscritte negli archivi delle Camere di Commercio nazionali 4.874 società partecipate da Comuni, Province, Regioni e Comunità Montane.

Per quanto attiene alla forma societaria delle imprese partecipate lo studio evidenzia che le società per azioni rappresentano in media il 40% delle partecipate, le società a responsabilità limitata poco meno del 44% ed infine le società consortili il 16% circa.

E' interessante notare che tra le imprese partecipate dagli enti locali, ben 3.166, pari al 65% , sono società di capitali, costituite per il 71,8% da società non quotate in borsa nelle quali uno o più enti locali detengono direttamente la maggioranza delle quote di proprietà , per il 27,8% da società non quotate in borsa nelle quali uno o più enti detengono indirettamente tramite altre società la maggioranza delle quote di proprietà ed infine, per il restante 0,4% da società quotate in borsa nelle quali uno o più enti locali detengono una quota maggioritaria o "rilevante" del capitale sociale.

• **La geografia del fenomeno**

La distribuzione geografica del fenomeno delle partecipazioni degli enti locali nelle imprese, rispecchia il dato macroeconomico nazionale, secondo il quale il Centro-Nord è generalmente più avanzato del Mezzogiorno del Paese.

Infatti la conversione delle aziende municipalizzate in società di capitali e l'estensione delle partecipazioni degli enti locali sono fenomeni che, al momento, apparivano prevalenti soprattutto nell'Italia centro-settentrionale ed in misura contenuta in quella meridionale ed insulare.

A sostenere tali tesi concorrono i dati relativi alle 3.166 società controllate dagli enti locali, delle quali la quota riguardante il Centro-Nord sfiora la soglia del 79%, mentre quella di pertinenza del Mezzogiorno assorbe solo il restante 21%.

- **I settori di attività**

La ripartizione delle società partecipate o controllate dagli enti locali per i diversi settori economici attraversa la classificazione delle attività economiche (ATECO) e va ben oltre l'ambito delle *local utility*, intendendo con esse elettricità, gas, acqua, trasporti e rifiuti, espandendosi anche ai settori dell'agricoltura, dell'industria manifatturiera, dei servizi alle imprese alle attività ricreative, culturali e sportive.

Focalizzando l'attenzione sulle 4.337 società nelle quali gli enti locali detenevano il 10% del capitale, si rileva che grande parte interessa il settore delle local utility, il 42% circa, mentre il restante 58% riguarda altre attività attinenti alle attività commerciali ed industriali alla gestione dei servizi socio-sanitari, sociali e scolastici.

- **Il peso nell'economia del paese**

L'occupazione: L'analisi condotta evidenzia come, sempre con riferimento all'anno 2005, le 3.796 imprese partecipate dagli enti locali hanno complessivamente occupato 255.529 addetti in 9.693 unità locali (stabilimenti, laboratori, uffici, punti vendita, ecc.). Il numero medio di addetti si è attestato intorno alle 68 unità.

Confrontando questi dati con quelli del 2003, emerge che vi sia stato un incremento occupazionale registrato dalle imprese a partecipazione pubblica locale di oltre il 7,1%. Si tratta di un dato piuttosto rilevante, considerato che nello stesso periodo l'indice di occupazione è aumentato solo del 4,5% per le società di capitali e dell'1,5% per l'intera economia nazionale;

La partecipazione al PIL: I dati concernenti le 336 società di medie dimensioni possedute per almeno 30% dagli enti locali, consentono di trarre utili elementi informativi anche con

riferimento al contributo fornito dalle medesime imprese all'economia del paese.

Da tali dati emerge che esse hanno partecipato all'1,14% del PIL nazionale.

Anche a livello Regionale e Provinciale, la mappa del peso economico delle società a partecipazione pubblica locale in termini di PIL e di occupati seguono una distribuzione pressoché identica.

- **Le performance economico-finanziarie**

Il ROE e ROA: L'analisi delle performance economiche delle società partecipate dagli enti locali può essere analizzata mediante due importanti indici di bilancio: il ROE (*return on equity*) ed il ROA (*return on assets*).

Il primo misura la redditività del capitale proprio, che soprattutto in ragione dei buoni risultati evidenziati dalle imprese che gestiscono i servizi di rete (elettricità, gas e acqua), si è attestato nel 2005 ad valore del 3,1%.

Il secondo, derivante dal rapporto tra margine operativo netto e totale dell'attivo, si è attestato per lo stesso periodo ad un valore del 2,2%.

Tali valori si riferiscono ai dati nazionali, e confrontandoli con quelli del 2003, risulta un incremento dei valori percentuali.

Un ulteriore studio che ha operato un confronto tra gli indici di performance di un campione di imprese a capitale interamente pubblico e di imprese a capitale misto, ha dimostrato come l'apertura al capitale privato comporti notevoli benefici in termini di redditività ed efficienza gestionale dal momento che praticamente tutte le società miste hanno presentato risultati

migliori di quelle in house nella misurazione dei precedenti indicatori.

L'Indebitamento: Mentre la situazione economica mostra un dato tendenziale positivo ed in aumento, quella finanziaria evidenzia invece una forte e diffusa criticità.

L'indice di indebitamento, infatti, calcolato come rapporto tra patrimonio netto e totale dei debiti al netto dei fondi, rispetto alle rilevazioni del 2003, è sceso attestandosi al 75,4%, per effetto della crescita dei debiti sia a breve che a medio- lungo termine.

In particolare le imprese che presentano un maggior livello di indebitamento sono quelle meridionali.

Ancora più critica è la situazione debitoria del sottoinsieme delle società controllate, per le quali l'indice di indebitamento si è attestato nel 2005 al 71%.

Questo studio evidenzia, pertanto, che vi sia un forte grado di dipendenza di tali imprese dalle fonti di finanziamento esterne, considerato che l'incidenza del patrimonio netto sul totale degli impieghi è costantemente diminuita nel tempo.

Inoltre tali risultati dimostrerebbero come, pur aumentando complessivamente gli utili ed i dividendi, le società partecipate e controllate tendano in generale a sottrarsi sempre più a logiche imprenditoriali e di mercato nella gestione dei servizi e delle altre attività ad esse affidate.

2.1.2. Banca d'Italia: Economie Regionali – n. 6/2013

Utilizzando in modo coordinato una molteplicità di fonti statistiche, è stato ricostruito il sistema delle partecipazioni riconducibili agli enti pubblici territoriali del Veneto nell'anno 2010.

- **La dimensione del fenomeno**

Nel 2010 le società partecipate da enti pubblici locali veneti erano 529, di cui 433 controllate. Tra le società partecipate ve ne erano anche alcune con sede in altre regioni e altre con sede in uno stato estero.

Nonostante l'elevato numero di partecipazioni indirette, pari quasi al 78% del numero di società controllate o collegate, la quota prevalente degli occupati e del patrimonio era attribuibile a società partecipate direttamente. Le partecipazioni indirette si concentravano al secondo livello della catena di controllo ed erano in gran parte riconducibili all'insieme dei Comuni.

- **I settori di attività**

La varietà dei settori di intervento era sostanzialmente in sintonia con le ampie funzioni istituzionali attribuite dal legislatore e dagli statuti degli enti proprietari. Le società partecipate riconducibili alla Regione presentavano una concentrazione nelle infrastrutture, specie autostradali, nell'assistenza socio-sanitaria, nel trasporto e nei servizi all'impresa oltre che in attività propriamente strumentali, quali la gestione del patrimonio immobiliare. Le province operavano soprattutto nel settore dei trasporti, spesso in compartecipazione con i Comuni, e nel settore delle infrastrutture. I Comuni invece si concentravano nei servizi pubblici locali, in particolare nella raccolta e smaltimento di rifiuti e nei trasporti.

In termini di addetti, le società a partecipazione pubblica locale contavano quasi 26 mila addetti, l'89% dei quali riconducibile a società controllate.

- **Il peso nell'economia del paese**

L'occupazione: Anche se nel complesso dell'economia veneta il peso in termini occupazionali delle società partecipate appare limitato (ad esse è riconducibile l'1,6% degli occupati nelle imprese del Veneto), in alcuni settori le partecipate assumono un ruolo di rilievo. Nei settori che erogano servizi pubblici locali (ciclo integrato dell'acqua, gestione dei rifiuti, energia e trasporti), il peso in termini di addetti delle società a partecipazione pubblica locale raggiungeva il 20% degli addetti.

- **Le performance economico-finanziarie**

Il ROE e ROA: Sulla base del patrimonio netto, pari nel complesso a circa il 4,9 miliardi e attribuito ai singoli Enti in base alla quota di partecipazione, l'insieme delle società partecipate evidenzia, nella media del periodo 2006-2010, un indice di redditività (ROA) positivo (2,5%) pur con ampie differenze tra i settori: quelli tradizionalmente ricompresi nei servizi pubblici locali di rilevanza economica mostrano una performance generalmente migliore; i settori dei trasporti, della cultura, promozione, comunicazione e sviluppo e quello delle fiere, mercati, impianti sportivi, presentavano un ROA negativo. Inoltre nello stesso periodo il 21,5% delle società aveva chiuso in perdita.

L'Indebitamento: L'analisi della struttura patrimoniale delle partecipate rivela, nella media del 2006-2010, un *leverage* (rapporto tra debiti finanziari e somma dei debiti finanziari e patrimonio netto) pari al 47,4%. Nello stesso periodo, a fronte di una crescita del 22,4% del patrimonio netto, l'indebitamento finanziario era aumentato del 67,6%. Nel settore delle

infrastrutture e del ciclo idrico integrato, l'incremento dell'indebitamento era stato maggiore ed era associato rispettivamente, agli investimenti nelle infrastrutture varie e all'accollo dei mutui contratti in precedenza per il finanziamento degli investimenti nella rete idrica e fognaria.

2.1.3. Corte dei Conti: Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza pubblica

Utilizzando le prime risultanze dei questionari relativi al rendiconto 2010 inviati dagli organismi di revisione degli enti locali, si vuole dare conto, con riferimento agli enti locali interessati, delle dimensioni e delle caratteristiche del fenomeno partecipativo. L'analisi è stata effettuata con riferimento agli enti che hanno fornito le singole risposte, partendo dalla considerazione che gli enti tenuti alla compilazione dei questionari ammontano complessivamente a 7.572 e che gli enti adempienti sono stati 7.207, pari a circa il 95,17% degli enti tenuti alla compilazione.

• La dimensione del fenomeno

L'analisi delle informazioni acquisite consente di fornire una mappatura del fenomeno non soltanto con riferimento alle società, ma anche agli altri organismi strumentali e forme aggregative dell'ente locale. Con riferimento a 7.200 enti locali rilevati, il numero degli organismi partecipati ammonta a 4.942, il 64% dei quali è rappresentato da società, il 43% delle quali ha una forma giuridica di Srl e il 41% di SpA.

- **La geografia del fenomeno**

L'analisi per area territoriale fa emergere un forte dislivello geografico, che si riflette anche sulla qualità dei servizi offerti alla collettività: il Nord ha partecipazioni per il 54% del totale delle società, il Centro il 26%, il Sud e le Isole il restante 20%.

Inoltre il confronto tra distribuzione territoriale delle società e delle partecipazioni mette in evidenza che al Nord è presente una maggior concentrazione di enti locali partecipanti per singolo organismo, dato che potrebbe rendere più articolato il processo di razionalizzazione delle società partecipate, richiesto dal legislatore.

- **I settori di attività**

Delle 3.153 società partecipate da Comuni e Province, 2.444 (78%) hanno avuto l'affidamento diretto. Il 35% di tali società eroga SPL, cui è spesso affiancata una residuale attività classificata come "Altre attività di servizi", prevalentemente rappresentata dalla realizzazione delle infrastrutture collegate al servizio pubblico erogato. Altre attività rilevanti sono quella commerciale (dove si collocano le farmacie), artistica, sportiva e intrattenimento, immobiliare, di supporto alle imprese.

- **Le performance economico-finanziarie**

La mancanza del consolidamento dei conti non consente una lettura trasparente della gestione economico-finanziaria dell'ente locale in termini integrati con quella delle proprie partecipate, soprattutto in house.

L'indebitamento: Una delle zone grigie è rappresentata dal debito, per il contenimento del quale l'ordinamento pone agli enti

locali vincoli assolutamente stringenti (art. 204 TUEL), che si aggiungono alla regola aurea prevista dall'art. 119 Cost.

La mancata previsione di vincoli posti al debito delle società partecipate può favorire forme di abuso dello strumento societario per ricorrere a finanziamenti che di fatto possono costituire violazione di norme imperative.

L'analisi delle informazioni utilizzate fa rilevare, con riferimento a 2.084 società e 919 altri organismi partecipati da 1.485 enti locali, un debito totale di circa 37 miliardi, di cui 33,7 attribuibili a società. Non c'è uniformità nella distribuzione del debito: circa il 70% del debito societario è attribuibile a società che svolgono SPL, il cui 59% è a carico di società che si occupano di servizi idrici e rifiuti, il 22% di energia e gas, il 19% di trasporti.

Il dato sostanziale risponde alla considerazione che nei servizi a rete *capital intensive* (rifiuti, acqua, gas, energia) l'infrastruttura può rappresentare gran parte dei costi del servizio, e quindi una concentrazione del debito in tali settori non assume, di per sé, connotazioni negative, ferma restando la sua sostenibilità, questione che produce implicazioni sulla componente tariffaria.

Per quanto riguarda la composizione del debito, l'analisi condotta ha fatto emergere che più del 35% del debito complessivo societario è debito commerciale e più del 50% debito finanziario, di cui un terzo a lungo termine verso banche.

Un focus sull'andamento nel triennio 2008-2010 del debito degli organismi partecipati confrontabili, evidenzia un incremento annuo costante del 5-6 %.

2.1.4. Confindustria – Centro Studi: Scenari economici n. 19, dicembre 2013

“Costoso il capitalismo pubblico”

La banca dati CONSOC, istituita presso il Ministero per la Pubblica Amministrazione e la Semplificazione, indica che nel 2012, erano 39.997 le partecipazioni possedute da amministrazioni pubbliche in 7.712 organismi esterni. L'onere complessivo sostenuto dalle Pubbliche Amministrazioni per il mantenimento di questi organismi è stato complessivamente pari a 22,7 miliardi, circa l'1,4% del PIL.

Si tratta di cifre importanti che meritano attenzione. Infatti, gran parte di questi organismi sono nati, a livello locale, per aggirare i vincoli di finanza pubblica, in particolare il patto di stabilità interno, e come strumento per mantenere il consenso politico attraverso l'elargizione di posti di lavoro. Naturalmente non tutti gli organismi rispondono a queste logiche. Di certo, però, il modo e l'intensità con cui il fenomeno si è sviluppato confermano l'anomalia.

In generale, sarebbe prioritario dismettere gli enti o comunque azzerare i costi per le pubbliche amministrazioni di quegli organismi che non producono servizi di interesse generale.

Incrociando la banca dati CONSOC, che riporta le società partecipate da tutta la PA, la quota di partecipazione, la PA partecipante e l'onere a carico di quest'ultima, con la banca dati AIDA, è stato possibile associare alle partecipate i loro bilanci e il codice ATECO per capire cosa realmente producono.

I dati mostrano che oltre la metà degli organismi non sembra svolgere attività di interesse generale, pur assorbendo nel 2012 il 50% degli oneri sostenuti per le partecipate: circa 11 miliardi di euro.

Più in generale, considerando anche gli organismi che producono servizi di interesse generale, oltre un terzo delle partecipate ha registrato perdite nel 2012, e ciò ha comportato per la PA un onere stimabile in circa 4 miliardi. Il 7% degli organismi partecipati ha registrato perdite negli ultimi tre anni consecutivamente con un onere a carico del bilancio pubblico che è stato pari a circa 1,8 miliardi. Numeri straordinari che il Paese non può permettersi.

2.2. Considerazioni conclusive

Nell'ambito del più generale processo di decentramento istituzionale e funzionale ormai da tempo in atto nel nostro Paese, si colloca il complesso fenomeno della partecipazione degli enti locali nelle imprese.

Esso è il risultato di un'evoluzione storica, giuridica ed economica molto articolata che, come dimostrano i dati sopra riportati, presenta significativi profili di problematicità.

Il primo fattore critico è costituito dalla modesta presenza dei soci privati nelle società a partecipazione pubblica locale. La limitata consistenza degli investimenti, infatti:

- da un lato induce a ritenere che il processo di privatizzazione dei servizi pubblici locali sia stato un'operazione prevalentemente formale: la trasformazione in società di capitali di molte aziende municipalizzate e di gestioni in economia non ha di fatto modificato nella sostanza la natura pubblica di tali enti che, nella grande maggioranza dei casi, continuano ad essere governate, per lo più in modo totalitario, dalle stesse amministrazioni locali;
- dall'altro sembra limitare le potenzialità di sviluppo delle local utilities e quindi un ostacolo al miglioramento delle prestazioni fornite agli utenti.

In aggiunta, considerando il dato occupazionale, la forte presenza del soggetto pubblico, che trae dal controllo diretto un forte potere in ambito locale, espone le società controllate ad influenze di natura “extra-economica” che sono fonte di disfunzioni nella governance dell’impresa e di inefficienze sul piano gestionale ed operativo. Non sempre, infatti, le società a controllo pubblico locale sembrano essere governate da logiche esclusivamente imprenditoriale, e l’esternalizzazione di servizi e di attività attraverso la costituzione di organismi societari, soprattutto in house, più che rispondere a esigenze di definizione di nuovi assetti organizzativi e gestionali, ha costituito solo una risposta a criticità di bilancio e soprattutto alla difficoltà di rispettare i vincoli di finanza pubblica.

Sarebbe quindi auspicabile raggiungere un concreto sganciamento dei servizi pubblici locali dalle logiche politiche e una accelerazione del processo di aziendalizzazione.

Il secondo significativo elemento critico è rappresentato dal fortissimo divario che separa le società a partecipazione pubblica locale del Centro - Nord da quelle del Sud e delle Isole. A livello territoriale, non solo i livelli dimensionali, ma anche gli indicatori di performance mostrano una distanza evidente tra le società meridionali e quelle centro-settentrionali.

Infine emergono profili di criticità anche sul versante delle procedure di affidamento diretto a società in house. Il fatto che per la selezione dei gestori gli affidamenti diretti superino di gran lunga le gare e che i committenti del servizio siano le stesse amministrazioni pubbliche che controllano le società affidatarie, fa sorgere non solo il problema del conflitto di interessi, e quindi anche il dubbio delle condizioni di efficienza in cui il servizio viene prestato, ma limita

anche l'accesso al mercato di altri potenziali concorrenti, in assenza di effettive regole di concorrenza.

3. IL GRUPPO PUBBLICO LOCALE

3.1. La definizione di “Gruppo”

Affinché si possa parlare di “gruppo” è necessaria la compresenza di diverse condizioni:

- L’esistenza di più aziende con veste giuridica di società, preferibilmente “di capitali” (dotate quindi di autonomia giuridica);
- Il legame finanziario rappresentato dal possesso da parte di una società del gruppo, della maggioranza o di una parte delle quote di capitale nelle altre combinazioni produttive che le consenta di esercitare il potere di controllo e direzione su di esse.

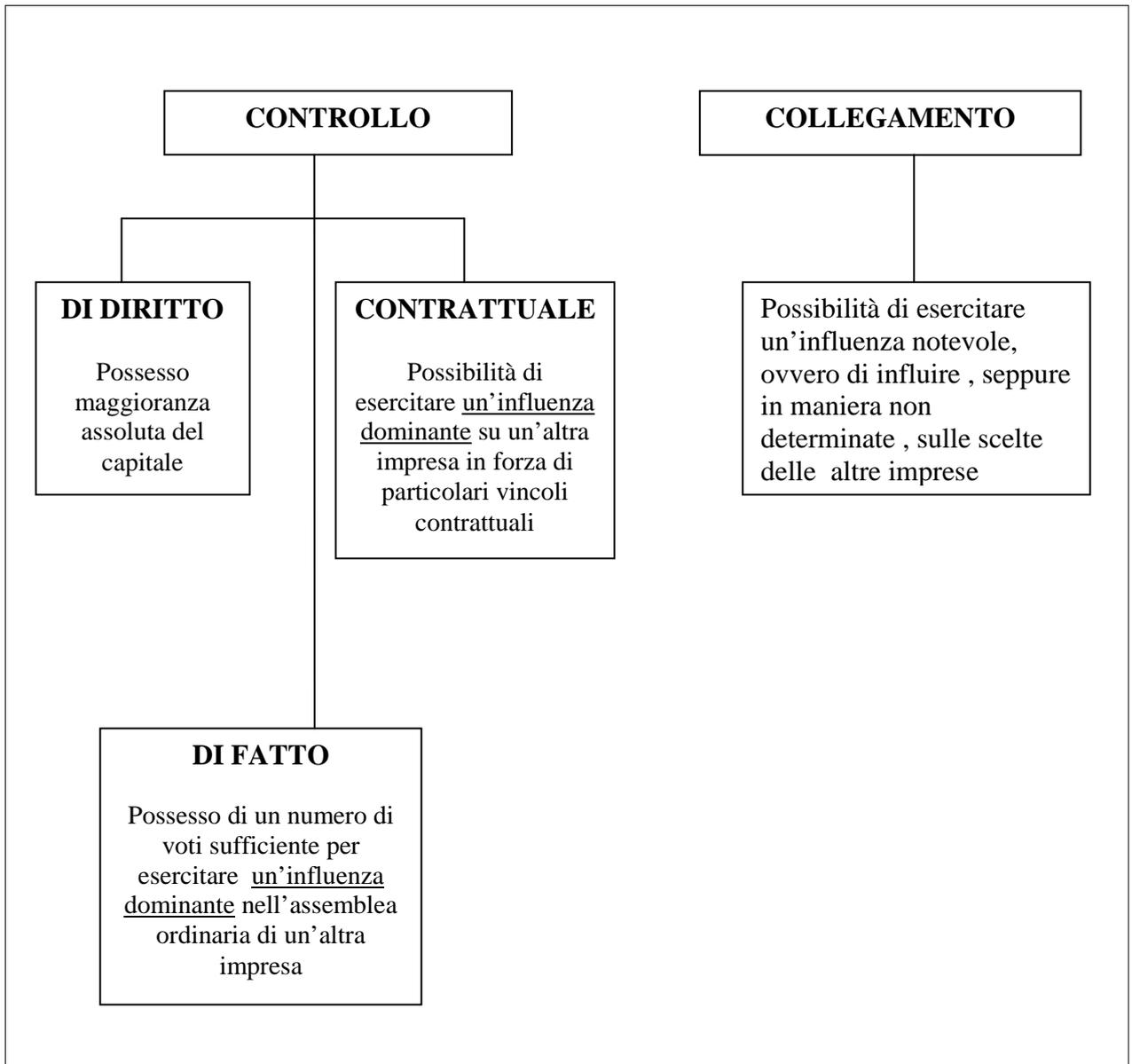
Secondo tale definizione, la più restrittiva, il gruppo è definito un “*aggregato aziendale*” fra più imprese dotate di autonomia giuridica ma soggette al controllo economico, mediante la partecipazione al capitale, di un unico soggetto che governa lo stesso secondo un indirizzo gestionale unitario.

In senso stretto, pertanto, si può parlare di “*gruppo aziendale*” quando si manifestano contemporaneamente le seguenti caratteristiche:

- Pluralità dei *soggetti giuridici* (le singole imprese);
- Unicità del *soggetto economico* (il dominus, per conto del quale viene svolta l’attività d’impresa);
- *Controllo* tramite la partecipazione al capitale;
- *Direzione unitaria*, ovvero unica strategia.

Da ciò possiamo affermare che il “*gruppo*” non è semplicemente una pluralità di imprese.

Il codice civile non fornisce una definizione di gruppo aziendale, ma si è limitato ad indicare, all'art. 2359, i presupposti per identificare la relazione di "controllo" e "collegamento":



Dall'inesistenza di una definizione giuridica di gruppo emerge che:

- Il Gruppo non ha personalità giuridica, perciò non è soggetto di diritto;

di conseguenza:

- Assenza di un patrimonio di gruppo;
- In linea di principio, assenza di responsabilità del gruppo per obbligazioni assunte dalle società appartenenti. Può esservi responsabilità per attività di direzione e coordinamento ex art. 2497 e ss. Codice Civile.
- Carezza di legittimazione ad agire in giudizio;
- Impossibilità di essere sottoposto a procedure concorsuali (di gruppo).

3.2. La definizione di “Gruppo Pubblico Locale”

L'affermarsi del concetto di “*gruppo pubblico locale*” è cosa recente.

Negli ultimi anni a causa del progressivo processo di liberalizzazione e privatizzazione dei servizi pubblici, si è assistito alla moltiplicazione di organismi esterni attraverso i quali gli enti locali esplicano la loro attività.

La dottrina economico – aziendale ha così delineato il concetto di “*gruppo pubblico locale*” ravvisando in esso lineamenti e caratteristiche simili ai gruppi che si costituiscono tra imprese di diritto privato. Anche in tale contesto, è infatti possibile intravedere gli elementi identificativi dei gruppi aziendali:

- Pluralità di soggetti giuridici di diversa natura ma autonomi;
- Unicità del soggetto economico, l'ente locale;
- Controllo tramite la partecipazione al capitale;
- Direzione economica e strategica unitaria, ovvero la funzione pubblica dell'ente locale.

La dicitura “*gruppo pubblico locale*” si giustifica quanto a “pubblico” per la natura eminentemente pubblicistica del soggetto economico che ne coordina l’attività (Comune o Provincia), “locale” in quanto legato alla dimensione dell’attività svolta che insiste sull’area territoriale del soggetto economico di riferimento.

3.2.1. Le partecipazioni societarie e gli enti non lucrativi partecipati dell’azienda pubblica locale

Gli organismi esterni che possono comporre il “gruppo pubblico locale”, che ne definiscono il perimetro e l’ambito, devono essere soggettivamente diversi dallo stesso e dotati di autonomia contabile e gestionale.

Volendo schematizzare essi possono essere:

- Società di capitali;
- Società consortili;
- Società cooperative;
- Istituzioni;
- Aziende speciali;
- Consorzi;
- Fondazioni;
- Associazioni;
- Enti Pubblici.

3.2.2. Le varie configurazioni di Gruppo Pubblico Locale

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 a due modelli:

- Il gruppo “tradizionale”;
- Il gruppo “holding”.

Il modello più diffuso è quello tradizionale, nel quale l'ente locale opera direttamente come capogruppo. Rispetto a quello tradizionale il gruppo holding differisce per il fatto che viene costituita una società capogruppo, la holding, alla quale vengono conferite tutte le partecipazioni possedute nelle società di capitali per le quali assume compiti di coordinamento e guida, restando in ogni caso sotto il diretto controllo dell'ente locale la direzione sugli organismi non societari.

Figura 1 – Il gruppo tradizionale

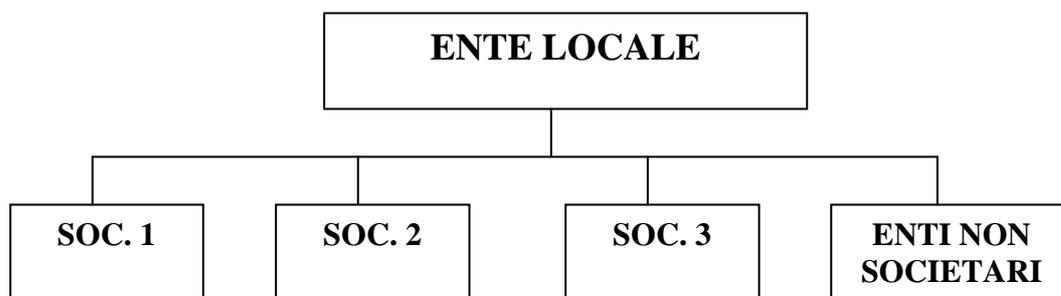
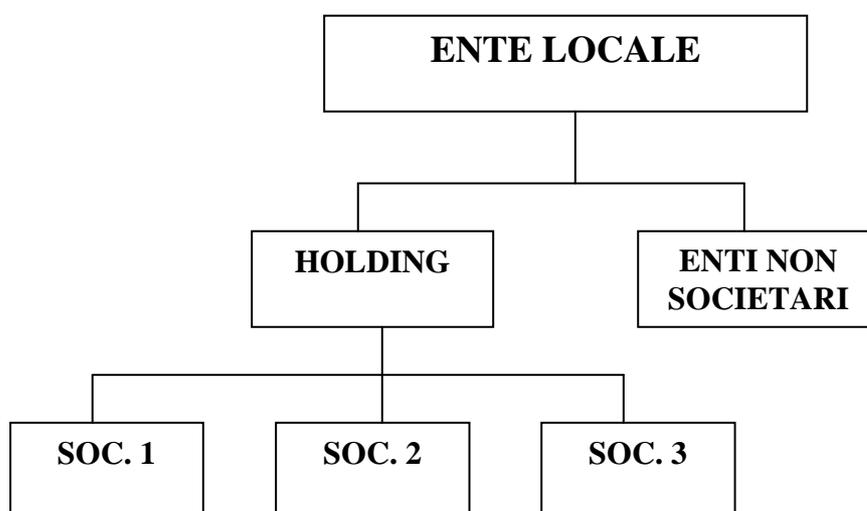


Figura 2 – Il gruppo holding



3.3. Il Bilancio Consolidato come strumento di governance

Di fronte a questo scenario in forte espansione, la Corte dei Conti ha monitorato più volte il fenomeno degli organismi partecipati mediante le proprie delibere da cui emerge la raccomandazione della medesima a porre in essere strumenti idonei a indirizzare e controllare gli organismi partecipati

Il legislatore attraverso l'introduzione del bilancio consolidato e i controlli da parte degli organismi esterni ha ribadito la netta distinzione tra titolarità della funzione pubblica, ovvero la responsabilità politica, e la gestione dei servizi, ovvero responsabilità manageriale, facendo emergere la *mission* dell'ente locale che nel suo operare in base al principio di *accountability*, deve dimostrare la rispondenza delle scelte politiche e amministrative alle esigenze degli stakeholders.

Per guidare la propria attività verso le esigenze della collettività, l'ente locale si affida agli strumenti di programmazione e controllo e il sistema informativo di supporto, la cosiddetta *governance interna*. Tuttavia a seguito del cambiamento legislativo ed economico intervenuto, l'ente deve dotarsi di strumenti idonei ad integrarsi con i precedenti ed in grado di permettere la verifica dell'attuazione dei propri indirizzi e strategie, cioè la propria mission, presso la moltitudine di soggetti cui è demandata la gestione dei servizi pubblici di cui beneficia la collettività, la cosiddetta *governance esterna*.

In generale con il termine *governance* si individuano pertanto le forme di governo e controllo sugli organismi esterni cui è affidata la gestione dei servizi e/o attività dell'ente, che ovviamente variano in relazione alla tipologia di gestione.

Uno degli strumenti di governance esterna è il *bilancio consolidato*.

Esso assume una rilevanza indispensabile per la rappresentazione contabile di un gruppo di aziende, in quanto può essere definito come quel

documento di sintesi 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, e che per quanto riguarda i gruppi di società, è regolamentato dal Dlgs 127/1991 che ha recepito la IV e VII direttiva comunitaria.

E' chiaro, però, che l'estensione di quanto previsto dal Dlgs 127/1991 alla realtà di Comuni e Province è impossibile senza i necessari adattamenti, e ciò comporta una riflessione sia sul contesto che sulle peculiarità contabili che sono proprie dell'ente locale.

La prima evidente differenza, è che tutte le aziende previste dall'art. 25 del Dlgs 127/1991, 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, ma non è così per gli enti locali.

La seconda invece attiene al concetto di "controllo", così come previsto dall'art. 2359 del Codice Civile in combinato disposto con l'art. 26 del Dlgs 127/1991. E strettamente connesso sia col tipo di contabilità sia con il consolidamento.

Infine occorre riflettere sulle finalità del Bilancio Consolidato. L'informativa che deve dare un ente locale è diversa da quella che si può richiedere ad una società di capitale. Da qui un ruolo dell'informativa supplementare che deve essere fornita assai più rilevante in un ente locale rispetto a quello previsto dal Codice Civile.

3.3.1. Le premesse del nuovo strumento a disposizione degli EE.LL.

L'accoglimento del Bilancio Consolidato nel nostro sistema privatistico, collegato al crescente fenomeno delle esternalizzazioni dei servizi tramite la creazione di aziende private sottoposte al controllo da parte degli enti pubblici e alla necessità di rendere conto dei risultati ottenuti attraverso l'uso delle risorse pubbliche (*accountability*), ha suscitato l'interesse degli

addetti del settore verso l'allargamento di questo strumento anche ai gruppi economici la cui capogruppo sia un ente pubblico locale.

Il Bilancio Consolidato rappresenta, perciò, uno strumento informativo indispensabile per come sono andati configurandosi i nostri enti locali a seguito del processo di esternalizzazione di questi anni.

Anche la scelta dell'Osservatorio per la Finanza e la contabilità degli enti locali di arrivare alla redazione di un apposito principio contabile ha un significato non solo tecnico, ma anche politico. Vuole dare impulso e forza alla richiesta di arrivare alla diffusione di tale documento, anche se si è consapevoli che solo nel quadro di una radicale riforma dell'ordinamento finanziario e contabile sia possibile pensare alla introduzione del bilancio consolidato come obbligo di legge.

4. IL QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

4.1. L'evoluzione della normativa

NORMA	OGGETTO
Dlgs 267/2000	Testo Unico delle leggi sull'Ordinamento degli Enti Locali
Legge 42/2009	Legge delega sul federalismo fiscale
Dlgs 118/2011 e DPCM 28/12/2011	Decreti attuativi
Legge 196/2009	Legge di riforma della contabilità pubblica
Dlgs 91/2011	Decreto attuativo
DL 174/2012 conv. Legge 213/2012	Il sistema dei controlli interni: il controllo sugli organismi partecipati

<p>Dlgs 267/2000</p>	<p>Il “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”. <i>“Il regolamento di contabilità deve assicurare la “conoscenza consolidata” dei risultati globali delle gestioni relative ad enti ed organismi costituiti per l’esercizio di funzioni e servizi”</i>.</p> <p>Il successivo art. 172 prevede che al bilancio di previsione sono allegati diversi documenti, tra i quali <i>“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 a quello cui il bilancio si riferisce”</i></p> <p>Un riferimento più marcato al bilancio consolidato si ha nel successivo art. 230, co.6, rubricato “Conto del Patrimonio e conti patrimoniali speciali”. Esso recita che <i>“il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto patrimoniale consolidato per tutte le attività e passività interne ed esterne”</i>.</p>
<p>Legge 42/2009</p>	<p>La “Legge delega sul federalismo fiscale” Delega il Governo ad attuare l’armonizzazione dei sistemi contabili delle Aziende Pubbliche Territoriali, tramite l’emanazione di successivi decreti attuativi.</p>
<p>Dlgs 118/2011 e DPCM 28/12/2011</p>	<p>I Decreti attuativi della Legge 42/2009, tra gli altri, intervengono anche in materia di consolidamento dei conti tramite il bilancio consolidato dell’Azienda Pubblica Territoriale con le proprie partecipate. In particolare l’adozione del bilancio consolidato è disciplinata dall’art. 19, co.1, del DPCM 28/12/2011 il quale recita <i>“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 contabile applicato del bilancio consolidato”</i>. (vedi cap. 3 “Armonizzazione”)</p>

<p>Legge 196/2009 e Dlgs 91/2011</p>	<p>La “Legge di riforma della contabilità pubblica”, all’art. 2 delega il Governo all’adeguamento dei sistemi contabili delle amministrazioni pubbliche. In particolare al co.2 lettera 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 intervenga in materia 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 parzialmente intervenuta con il Dlgs 91/2011, mentre è stata prorogata la partenza della fase sperimentale.</p>
<p>DL 174/2012 conv. Legge 213/2012</p>	<p>Recante “Disposizioni urgenti in materia di finanza e funzionamento degli enti territoriali, e disposizioni in favore delle zone terremotate”, che contiene norme anche in tema di società partecipate dagli enti locali. L’art.3, co. 1, lett. d), introducendo l’art.143bis del T.U.E.L., istituisce una nuova forma di controllo interno espressamente riferita alle società partecipate dalle amministrazioni locali con popolazione superiore ai 10.000 abitanti. Il nuovo sistema dovrà essere implementato dall’ente locale con piena autonomia organizzativa, rispettando in ogni caso determinati parametri fissati dal decreto stesso. In estrema sintesi: le strutture che esercitano il controllo sono proprie dell’ente locale e ne assumono la responsabilità; gli obiettivi gestionali cui deve tendere la società partecipata sono definiti preventivamente dall’ente locale , secondo standard qualitativi e quantitativi; l’ente locale deve organizzare un idoneo sistema informativo per consentire le seguenti rilevazioni: 1) i rapporti finanziari tra l’ente e la società; 2) la situazione contabile, gestionale ed organizzativa della società; 3) i “contratti di servizio”; 4) la qualità dei servizi; 5) il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica. Questo sistema rilevazioni è finalizzato a generare una serie di informazioni utili per: a) effettuare il monitoraggio periodico</p>

	<p>sull'andamento della società; b) analizzare gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati per individuare le opportune azioni correttive, anche con riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.</p> <p>Infine il nuovo articolo 143bis, precisa che <i>“i risultati complessivi della gestione dell'ente locale delle aziende da esso partecipate, sono rilevati mediante il bilancio consolidato, secondo la competenza economica”</i>.</p> <p>Questa disposizione si inserisce nell'alveo delle numerose iniziative governative in tema di monitoraggio dei conti pubblici e, dunque, in linea con quanto disposto dall'art. 6, co.4, della Legge 135/2012 di conversione del DL 95/2012, in forza del quale <i>“a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota , asseverata dall'organo di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'Ente adotta senza indugio e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie”</i>.</p>
--	---

5. L'ARMONIZZAZIONE DEI SISTEMI CONTABILI

5.1. Il quadro normativo

La Legge 42/2009, 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 loro organismi.

In stretta correlazione con i principi della Legge 42/2009 sono approvati i criteri direttivi di cui all'art. 2, Legge 196/2009, 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.

In particolare la Legge 42/2009 delega il Governo ad emanare “entro ventiquattro mesi dalla data di entrata in vigore”, cioè entro il 21 maggio 2011, “uno o più decreti legislativi” per dare attuazione all'art. 119 della Costituzione, oltre a due anni di tempo per l'adozione dei decreti legislativi correttivi ed integrativi. Essa rappresenta pertanto una cornice normativa ideale all'interno della quale realizzare una riforma condivisa dell'impianto fiscale italiano in senso federale.

Il Decreto Legislativo 118/2011 attua la delega di cui alla Legge 42/2009, definendo i “**Principi Generali**” della riforma degli Enti Territoriali e rinvia l'individuazione dei contenuti specifici della riforma ad un successivo Decreto Legislativo integrativo.

La norma prevede, inoltre, 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 dall'anno 2012 è avviata una sperimentazione, della durata di due esercizi finanziari, poi prorogati a tre, riguardante l'attuazione

delle disposizioni di cui al titolo I del decreto. Ai fini della sperimentazione, entro 120 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, con apposito DPCM saranno disciplinate le relative modalità di effettuazione.

Il DPCM reca la data del 28/12/2011 e prevede la sperimentazione della tenuta della contabilità finanziaria in base ai principi dettati dal Dlgs 118/2011, dandone così concreta attuazione.

Infine, essendo giunti ormai al terzo anno di sperimentazione e in considerazione dei risultati raggiunti, lo schema del Decreto Legislativo integrativo del Dlgs 118/2011, necessario per consentire l'entrata in vigore della riforma, è già stato predisposto. Esso è un complesso e corposo insieme coordinato di norme e di allegati che:

- **Integra il D.lgs 118/2011** (schemi di bilancio, piano dei conti e principi contabili);
- Definisce l'Ordinamento Contabile delle Regioni;
- **Adegua il T.U.E.L.**

5.2. I principi

I principi che hanno guidato l'azione del legislatore delegato, sono stati ispirati dal concetto stesso di "*Armonizzazione Contabile*". Con tale espressione si intende il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i Bilanci delle Amministrazioni Pubbliche omogenei, confrontabili e aggregabili. A tal fine possiamo osservare come essi rispondano all'esigenza di conoscenza completa dei conti dell'intera amministrazione pubblica, che può raggiungersi soltanto attraverso sistemi di rappresentazione contabile omogenei.

I principi cui ispirarsi sono i seguenti:

- *Adozione di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato;*
- *Adozione di comuni schemi di bilancio articolati per missini e programmi, coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dai regolamenti comunitari;*
- *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 di contabilità economico – patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione;*
- *Raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura dei disavanzi eccessivi;*
- *Definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio delle amministrazioni pubbliche tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi;*
- *Definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi dl bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali;*
- *Individuazione del termine entro il quale Regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni in caso di mancato rispetto di tale termine.*

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 si tratta di un mero mutamento delle regole di contabilità e degli schemi di bilancio e di rendiconto. Essi dovranno essere in grado di comprendere che il

contenuto della riforma riguarda il sistema di rappresentazione dei dati a seguito delle politiche e delle scelte adottate, in un contesto di trasparenza e di coordinamento complessivo tra i vari livelli di governo, nell'osservanza di criteri e procedure dettati dall'Unione Europea.

5.3. Le nuove prospettive di rilevazione contabile

Le nuove normative che abbracciano l'intero sistema delle amministrazioni pubbliche, degli enti territoriali e degli organismi ad essi connessi, vanno a rendere omogenei i sistemi contabili e la redazione dei rispettivi bilanci. A tal fine il legislatore ha predisposto e messo a disposizione delle Amministrazioni Pubbliche gli strumenti affinché esse possano raggiungere tale obiettivo.

Gli strumenti del nuovo sistema contabile sono rappresentati da:

- **Regole contabili uniformi rappresentate dal sistema dei principi contabili generali e applicati;**
- **Piano dei Conti integrato;**
- **Schemi di Bilancio comuni, Finanziario (per missioni e programmi) ed Economico –Patrimoniale;**
- **Regole e Schema di Bilancio Consolidato con i propri organismi partecipati.**

Per quel che concerne i **sistemi contabili**, viene disposto l'utilizzo della contabilità finanziaria a fini autorizzatori, 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 permettere questa doppia rilevazione, i decreti attuativi dispongono l'utilizzo dei *piani dei conti integrati* che presentino al contempo un raccordo con il sistema SIOPE oltre che

l'adozione di *schemi di bilancio finanziari, economici e patrimoniali e schemi di bilancio consolidato* comuni con i propri enti, organismi e aziende.

Attraverso il piano dei conti integrato (Fig. 1), vengono affiancati il piano dei conti finanziario con il piano dei conti economico-patrimoniale (vedi matrice di correlazione Fig. 2). E' proprio la conformazione di tale piano che permetterà di avere la corrispondenza tra conti codificati con la contabilità finanziaria con quelli utilizzati in contabilità economico-patrimoniale.

L'applicazione di tali piani dei conti, permetterà l'adozione di un sistema contabile improntato al metodo economico-patrimoniale, il quale a sua volta, consentirà di giungere alla definizione del risultato economico di periodo quale differenza tra costi e ricavi e alla descrizione del patrimonio aziendale e successivamente al consolidamento dei conti.

La contabilità economico-patrimoniale tramite la propria metodologia basata sul principio della descrizione dei fatti amministrativi in base alla competenza economica di maturazione, giunge a sintetizzare, per il periodo amministrativo di riferimento, tutte le operazioni di scambio tra la realtà aziendale e le economie terze, sintetizzandone i risultati nei prospetti economici e patrimoniali che congiuntamente costituiscono il bilancio, strumento indispensabile per comprendere i risultati e gli equilibri economici, la composizione del patrimonio e gli equilibri finanziari, permettere le valutazioni di efficacia e di efficienza dei fattori produttivi.

Infine va ricordato che l'applicazione dei nuovi piani dei conti integrati e la concomitante adozione del sistema di contabilità economico – patrimoniale, data la simultanea registrazione dei fatti amministrativi sia in contabilità finanziaria che in contabilità economico – patrimoniale, permetterà di abbandonare quel macchinoso strumento di raccordo tra contabilità finanziaria e contabilità economico – patrimoniale, che è il *prospetto di conciliazione* previsto dall'art. 229 del TUEL. Tale prospetto permette, infatti, di giungere, partendo dal conto del bilancio, alla

predisposizione del conto del patrimonio e del conto economico senza la necessità di un vero e proprio sistema di contabilità analitica. Esso infatti mediante dei meccanismi piuttosto complessi, apporta alle risultanze della gestione finanziaria le rettifiche e le integrazioni necessarie per determinare, a posteriori, la competenza economica dei valori finanziari accertati ed impegnati ovvero i dati della gestione di competenza; inoltre, riferendo i valori della gestione non corrente, (ratei, risconti, quote ammortamento, accantonamenti vari, ecc.) che tuttavia hanno rilevanza da un punto di vista economico-patrimoniale, al patrimonio, quantifica l'impatto della stessa sul capitale netto. Nel conto economico vengono quindi ridefiniti e riqualificati i concetti di accertamento e impegno, attribuendo significato economico ai valori finanziari .

Come ben si può comprendere si tratta pur sempre di una rielaborazione dei dati, che per quanto precisa e puntuale, non potrà mai avere la stessa attendibilità della contestuale registrazione dei fatti amministrativi sia in contabilità finanziaria che in contabilità economico – patrimoniale.

Le nuove normative prevedendo la simultaneità di registrazione, permettono non solo l'abbandono del prospetto di conciliazione, ma anche una maggiore attendibilità dei dati e delle informazioni che dal bilancio d'esercizio prima, e dal consolidato poi, vengono rese a tutti gli stakeholders.

Fig. 1: Piano dei Conti Finanziario – Economico – Patrimoniale

Allegato n. 6/1			
Piano finanziario			
MACRO	Livelli	Voce	Codice Voce
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000
E	II	Fondi perequativi	E.1.03.00.00.000
E	I	Trasferimenti correnti	E.2.00.00.00.000
E	II	Trasferimenti correnti	E.2.01.00.00.000
E	I	Entrate extratributarie	E.3.00.00.00.000
E	II	Vendita di beni e servizi e proventi derivanti dalla gestione dei beni	E.3.01.00.00.000
E	II	Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti	E.3.02.00.00.000
E	II	Interessi attivi	E.3.03.00.00.000
E	II	Altre entrate da redditi da capitale	E.3.04.00.00.000
E	II	Rimborsi e altre entrate correnti	E.3.05.00.00.000
E	I	Entrate in conto capitale	E.4.00.00.00.000
E	II	Tributi in conto capitale	E.4.01.00.00.000
E	II	Contributi agli investimenti	E.4.02.00.00.000
E	II	Altri trasferimenti in conto capitale	E.4.03.00.00.000
E	II	Entrate da alienazione di beni materiali e immateriali	E.4.04.00.00.000
E	II	Altre entrate in conto capitale	E.4.05.00.00.000
E	I	Entrate da riduzione di attività finanziarie	E.5.00.00.00.000
E	II	Alienazione di attività finanziarie	E.5.01.00.00.000
E	II	Riscossione crediti di breve termine	E.5.02.00.00.000
E	II	Riscossione crediti di medio-lungo termine	E.5.03.00.00.000
E	II	Altre entrate per riduzione di attività finanziarie	E.5.04.00.00.000
E	I	Accensione Prestiti	E.6.00.00.00.000
E	II	Emissione di titoli obbligazionari	E.6.01.00.00.000
E	II	Accensione prestiti a breve termine	E.6.02.00.00.000
E	II	Accensione mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine	E.6.03.00.00.000
E	II	Altre forme di indebitamento	E.6.04.00.00.000
E	I	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.00.00.00.000
E	II	Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere	E.7.01.00.00.000
E	I	Entrate per conto terzi e partite di giro	E.9.00.00.00.000
E	II	Entrate per partite di giro	E.9.01.00.00.000
E	II	Entrate per conto terzi	E.9.02.00.00.000
U	I	Spese correnti	U.1.00.00.00.000
U	II	Redditi da lavoro dipendente	U.1.01.00.00.000

U	II	Imposte e tasse a carico dell'ente	U.1.02.00.00.000
U	II	Acquisto di beni e servizi	U.1.03.00.00.000
U	II	Trasferimenti correnti	U.1.04.00.00.000
U	II	Trasferimenti di tributi	U.1.05.00.00.000
U	II	Fondi perequativi	U.1.06.00.00.000
U	II	Interessi passivi	U.1.07.00.00.000
U	II	Altre spese per redditi da capitale	U.1.08.00.00.000
U	II	Rimborsi e poste correttive delle entrate	U.1.09.00.00.000
U	II	Altre spese correnti	U.1.10.00.00.000
U	I	Spese in conto capitale	U.2.00.00.00.000
U	II	Tributi in conto capitale a carico dell'ente	U.2.01.00.00.000
U	II	Investimenti fissi lordi e acquisto di terreni	U.2.02.00.00.000
U	II	Contributi agli investimenti	U.2.03.00.00.000
U	II	Altri trasferimenti in conto capitale	U.2.04.00.00.000
U	II	Altre spese in conto capitale	U.2.05.00.00.000
U	I	Spese per incremento attività finanziarie	U.3.00.00.00.000
U	II	Acquisizioni di attività finanziarie	U.3.01.00.00.000
U	II	Concessione crediti di breve termine	U.3.02.00.00.000
U	II	Concessione crediti di medio-lungo termine	U.3.03.00.00.000
U	II	Altre spese per incremento di attività finanziarie	U.3.04.00.00.000
U	I	Rimborso Prestiti	U.4.00.00.00.000
U	II	Rimborso di titoli obbligazionari	U.4.01.00.00.000
U	II	Rimborso prestiti a breve termine	U.4.02.00.00.000
U	II	Rimborso mutui e altri finanziamenti a medio lungo termine	U.4.03.00.00.000
U	II	Rimborso di altre forme di indebitamento	U.4.04.00.00.000
U	I	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	U.5.00.00.00.000
U	II	Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere	U.5.01.00.00.000
U	I	Uscite per conto terzi e partite di giro	U.7.00.00.00.000
U	II	Uscite per partite di giro	U.7.01.00.00.000
U	II	Uscite per conto terzi	U.7.02.00.00.000

Piano dei conti economico

1 Componenti positivi della gestione

1.1 Proventi di natura tributaria, contributiva e perequativa

1.1.1 Proventi da tributi

1.1.1.01 Proventi da imposte, tasse e proventi assimilati

1.1.1.01.03 Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità

1.1.1.01.03.001 Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione

1.1.1.01.03.002 Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo

1.1.1.01.06 Imposta municipale propria

1.1.1.01.06.001 Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione

1.1.1.01.06.002 Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo

1.1.1.01.08 Imposta comunale sugli immobili (ICI)

1.1.1.01.08.001 Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione

1.1.1.01.08.002 Imposta comunale sugli immobili (ICI) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo

1.1.1.01.16 Addizionale comunale IRPEF

1.1.1.01.16.001 Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione

1.1.1.01.16.002 Addizionale comunale IRPEF riscossa a seguito di attività di verifica e controllo

1.1.1.01.17 Addizionale regionale IRPEF non sanità

1.1.1.01.17.001 Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione

1.1.1.01.17.002 Addizionale regionale IRPEF non sanità riscossa a seguito di attività di verifica e controllo

Raccordo con Conto	Livelli
	I
	II
	III
	IV
	V
	VI
A 1	VI
A 1	VI
	V
A 1	VI
A 1	VI
	V
A 1	VI
A 1	VI
	V
A 1	VI
A 1	VI
	V
A 1	VI
A 1	VI

2	Componenti negativi della gestione			I
	2.1 Costi della produzione			II
	2.1.1 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			III
	2.1.1.01 Acquisto di materie prime e/o beni di consumo			IV
	2.1.1.01.01 Giornali, riviste e pubblicazioni			V
	2.1.1.01.01.001 Giornali e riviste	B	9	VI
	2.1.1.01.01.002 Pubblicazioni	B	9	VI
	2.1.1.01.02 Altri beni di consumo			V
	2.1.1.01.02.001 Carta, cancelleria e stampati	B	9	VI
	2.1.1.01.02.002 Carburanti, combustibili e lubrificanti	B	9	VI
	2.1.1.01.02.003 Equipaggiamento	B	9	VI
	2.1.1.01.02.004 Vestiario	B	9	VI
	2.1.1.01.02.005 Accessori per uffici e alloggi	B	9	VI
	2.1.1.01.02.006 Materiale informatico	B	9	VI
	2.1.1.01.02.007 Altri materiali tecnico-specialistici non sanitari	B	9	VI
	2.1.1.01.02.008 Strumenti tecnico-specialistici non sanitari	B	9	VI
	2.1.1.01.02.009 Beni per attività di rappresentanza	B	9	VI
	2.1.1.01.02.010 Acquisto di beni per consultazioni elettorali	B	9	VI
	2.1.1.01.02.011 Generi alimentari	B	9	VI
	2.1.1.01.02.012 Accessori per attività sportive e ricreative	B	9	VI
	2.1.1.01.02.013 Acquisto di beni per lo svolgimento di censimenti	B	9	VI
	2.1.1.01.02.014 Stampati specialistici	B	9	VI
	2.1.1.01.02.999 Altri beni e materiali di consumo n.a.c.	B	9	VI

Piano dei conti patrimoniale

1 Attivo

1.1 Crediti verso soci e partecipanti

1.1.1 Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti

1.1.1.01 Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti

1.1.1.01.01 Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti

1.1.1.01.01.01 Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti

1.1.1.01.01.01.001 Crediti verso i soci per versamenti ancora dovuti

A A

1.1.2 Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto

1.1.2.01 Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto

1.1.2.01.01 Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto

1.1.2.01.01.01 Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto

1.1.2.01.01.01.001 Crediti verso Amministrazioni per versamenti di fondo di dotazione ancora dovuto

A A

1.2 Immobilizzazioni

1.2.1 Immobilizzazioni immateriali

1.2.1.01 Costi di impianto e di ampliamento

1.2.1.01.01 Costi di impianto e di ampliamento

1.2.1.01.01.01 Costi di impianto e di ampliamento

1.2.1.01.01.01.001 Costi di impianto e di ampliamento

A B I 1

Raccordo
con Stato

Livelli

I

II

III

IV

V

VI

VII

III

IV

V

VI

VII

II

III

IV

V

VI

VII

2 Passivo

2.1 Patrimonio netto

2.1.1 Capitale

2.1.1.01 Capitale sociale

2.1.1.01.01 Capitale sociale

2.1.1.01.01.01 Capitale sociale

2.1.1.01.01.01.001 Capitale sociale

P A I

2.1.1.02 Fondo di dotazione

2.1.1.02.01 Fondo di dotazione

2.1.1.02.01.01 Fondo di dotazione

2.1.1.02.01.01.001 Fondo di dotazione

P A I

2.1.2 Riserve

2.1.2.01 Riserve da utili

2.1.2.01.01 Riserve derivanti da leggi o obbligatorie

2.1.2.01.01.01 Riserve derivanti da leggi o obbligatorie

2.1.2.01.01.01.001 Riserve derivanti da leggi o obbligatorie

P A II

2.1.2.01.02 Riserve statutarie

2.1.2.01.02.01 Riserve statutarie

2.1.2.01.02.01.001 Riserve statutarie

P A II

2.1.2.01.03 Avanzi (disavanzo) portati a nuovo

I

II

III

IV

V

VI

VII

IV

V

VI

VII

III

IV

V

VI

VII

V

VI

VII

V

Fig. 2: Matrice di Correlazione

Piano finanziario				Conto economico		Stato patrimoniale	
				Avere (RICAVI)		Dare (ATTIVO)	
MACRO	Livelli	Voce	Codice	Codice voce	Voce	Codice voce SP - DARE	Voce SP - DARE
E	I	Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa	E.1.00.00.00.000				
E	II	Tributi	E.1.01.00.00.000	-	-	-	-
E	III	Imposte, tasse e proventi assimilati	E.1.01.01.00.000				
E	IV	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)	E.1.01.01.03.000				
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.03.001	1.1.1.01.03.001	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	1.3.2.01.01.01.003	Crediti da riscossione Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)
E	V	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	E.1.01.01.03.002	1.1.1.01.03.002	Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca) riscossa a seguito di attività di verifica e controllo	1.3.2.01.01.01.003	Crediti da riscossione Imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'imposta di registro e di bollo sulle locazioni di immobili per finalità abitative (cedolare secca)
E	IV	Imposta municipale propria	E.1.01.01.06.000				
E	V	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	E.1.01.01.06.001	1.1.1.01.06.001	Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione	1.3.2.01.01.01.006	Crediti da riscossione Imposta municipale propria

				Conto economico		Stato patrimoniale	
Piano finanziario				Dare (COSTI)		Avere (PASSIVO)	
U	I	Spese correnti	U.1.00.00.00.000				
U	II	Redditi da lavoro dipendente	U.1.01.00.00.000	-	-	-	-
U	III	Retribuzioni lorde	U.1.01.01.00.000				
U	IV	Retribuzioni in denaro	U.1.01.01.01.000				
U	V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.001	5.1.1.01.01.001	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato	2.4.7.01.01.01	Debiti per arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato
U	V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.002	2.1.4.01.01.001	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo indeterminato	2.4.7.01.02.01	Debiti per stipendi al personale a tempo indeterminato
U	V	Straordinario per il personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.003	2.1.4.01.02.001	Straordinario per il personale a tempo indeterminato	2.4.7.01.03.01	Debiti per straordinario da corrispondere al personale a tempo indeterminato
U	V	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	U.1.01.01.01.004	2.1.4.01.01.002	Indennità ed altri compensi, esclusi i rimborsi spesa per missione, corrisposti al personale a tempo indeterminato	2.4.7.01.04.01	Debiti per compensi per la produttività e altre indennità per il personale non dirigente a tempo indeterminato
U	V	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.005	5.1.1.01.02.001	Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato	2.4.7.01.05.01	Debiti per arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato
U	V	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo determinato	U.1.01.01.01.006	2.1.4.01.01.003	Voci stipendiali corrisposte al personale a tempo determinato	2.4.7.01.06.01	Debiti per stipendi al personale a tempo determinato

5.4. Il Bilancio Consolidato secondo l'armonizzazione contabile

Essendo questo l'argomento di questo complessivo lavoro, rimando per ciò che concerne i principi contabili applicati al Bilancio Consolidato, al capitolo 6 che affronta lo studio dei principi contabili, e per ciò che attiene l'area di consolidamento, i metodi di consolidamento e gli schemi di Bilancio Consolidato, al capitolo 7 parte sperimentale di questo lavoro.

In questa sede vorrei invece soffermarmi sullo schema del **Decreto Legislativo integrativo del Dlgs 118/2011**, nei punti in cui andrà ad integrare il Dlgs 118 e ad adeguare il T.U.E.L. relativamente al Bilancio Consolidato.

Integrazione del Dlgs 118/2011:

“Decreto legislativo recante disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, della legge 5 maggio 2009, n. 42, approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri del 31 gennaio 2014.

l) l'articolo 11 è sostituito dal seguente:

Art. 11

(Schemi di bilancio)

1. Le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 2 adottano i seguenti 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:
 - a)
 - b)
 - c) allegato n. 11 concernente lo schema del bilancio consolidato disciplinato dall'articolo 11-ter.
2.
3.
4.
5.
6.

7.

8. Le amministrazioni di cui al comma 1 articolate in organismi strumentali come definiti dall'articolo 1, comma 2, approvano, contestualmente al rendiconto della gestione di cui al comma 1, lettera b), anche il rendiconto consolidato con i propri organismi strumentali. Il rendiconto consolidato delle regioni comprende anche i risultati della gestione del consiglio regionale.

9. Il rendiconto consolidato di cui al comma 8, predisposto nel rispetto dello schema previsto dal comma 1, lettera b), è costituito dal conto del bilancio, dai relativi riepiloghi, dai prospetti riguardanti il quadro generale riassuntivo e la verifica degli equilibri, dallo stato patrimoniale e dal conto economico, ed è elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni. Al rendiconto consolidato sono allegati i prospetti di cui al comma 4, lettere da a) a g). Al fine di consentire l'elaborazione del rendiconto consolidato l'ente disciplina tempi e modalità di approvazione e acquisizione dei rendiconti dei suoi organismi strumentali.

10.

11. Gli schemi di bilancio di cui al presente articolo sono modificati ed 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 per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. A decorrere dal 2016, gli allegati riguardanti gli equilibri sono integrati in attuazione dell'articolo 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 243.

12.

13.

14. A decorrere dal 2016 gli enti di cui all'articolo 2 adottano gli schemi di bilancio previsti dal comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

15. A decorrere dal 2015 gli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'articolo 78 adottano solo gli schemi di bilancio di cui al comma 1 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

16.

17.

m) dopo l'articolo 11 sono inseriti i seguenti:

Art. 11-bis.

(Bilancio consolidato)

1. Gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, 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 di cui all'allegato n. 4/4.

2. Il bilancio consolidato è costituito dal conto economico consolidato, dallo stato patrimoniale consolidato e dai seguenti allegati:

a) la relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota

- integrativa;
- b) la relazione del collegio dei revisori dei conti.
3. 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, con l'esclusione degli enti cui si applica il titolo II.
4. Gli enti di cui al comma 1 possono rinviare l'adozione del bilancio consolidato con riferimento all'esercizio 2016, salvo gli enti che, nel 2014, hanno partecipato alla sperimentazione.

Art. 11-ter. – (Enti strumentali) –

1. Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:
- a) il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;
 - b) 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) la maggioranza, diretta o indiretta, 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) l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;
 - e) 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, comportano l'esercizio di influenza dominante.
2. Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al comma 1.
3. Gli enti strumentali di cui ai commi 1 e 2 sono distinti nelle seguenti tipologie, corrispondenti alle missioni del bilancio:
- a) servizi istituzionali, generali e di gestione;
 - b) istruzione e diritto allo studio;
 - c) ordine pubblico e sicurezza;
 - d) tutela e valorizzazione dei beni ed attività culturali;
 - e) politiche giovanili, sport e tempo libero;
 - f) turismo;
 - g) assetto del territorio ed edilizia abitativa;

- h) sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente;
- i) trasporti e diritto alla mobilità;
- j) soccorso civile;
- k) diritti sociali, politiche sociali e famiglia;
- l) tutela della salute;
- m)sviluppo economico e competitività;
- n) politiche per il lavoro e la formazione professionale;
- o) agricoltura, politiche agroalimentari e pesca;
- p) energia e diversificazione delle fonti energetiche;
- q) relazione con le altre autonomie territoriali e locali;
- r) relazioni internazionali.

Art. 11-quater. (Società controllate) – 1. Si definisce controllata da una regione o da un ente locale la società nella quale la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:

- a) 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) 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.

2. I contratti di servizio pubblico e gli atti di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti comportano l'esercizio di influenza dominante.

3. Le società controllate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

11-quinquies. – (Società partecipate) – 1. Per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società nella quale la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

2. Le società partecipate sono distinte nelle medesime tipologie previste per gli enti strumentali.

3. In fase di prima applicazione del presente decreto, con riferimento agli esercizi 2015 – 2017, per società partecipata da una regione o da un ente locale, si intende la società a totale partecipazione pubblica affidataria di servizi pubblici locali della regione o dell'ente locale, indipendentemente dalla quota di partecipazione.»;

Adeguamento del T.U.E.L.:

Decreto legislativo 267/2000	Decreto legislativo 267/2000 coordinato con il decreto correttivo e integrativo del D.Lgs 118/2011 approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 31 gennaio 2014.
Parte seconda	Parte seconda
Ordinamento finanziario e contabile	Ordinamento finanziario e contabile
TITOLO I	TITOLO I
Disposizioni generali	Disposizioni generali
152. Regolamento di contabilità.	152. Regolamento di contabilità.
1. Con il regolamento di contabilità ciascun ente locale applica i principi contabili stabiliti dal presente testo unico, con modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità, ferme restando le disposizioni previste dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema finanziario e contabile.	1. Con il regolamento di contabilità ciascun ente locale applica i principi contabili stabiliti dal presente testo unico e dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, con modalità organizzative corrispondenti alle caratteristiche di ciascuna comunità, ferme restando le disposizioni previste dall'ordinamento per assicurare l'unitarietà ed uniformità del sistema finanziario e contabile.
2. Il regolamento di contabilità assicura, di norma, la conoscenza consolidata dei risultati globali delle gestioni relative ad enti od organismi costituiti per l'esercizio di funzioni e servizi.	Idem
3. Il regolamento di contabilità stabilisce le norme relative alle competenze specifiche dei soggetti dell'amministrazione preposti alla programmazione, adozione ed attuazione dei provvedimenti di gestione che hanno carattere finanziario e contabile, in armonia con le disposizioni del presente testo unico e delle altre leggi vigenti.	Idem
4. I regolamenti di contabilità sono approvati nel rispetto delle norme della parte seconda del presente testo unico, da considerarsi come principi generali con valore di limite inderogabile, con eccezione delle sottoelencate norme, le quali non si applicano qualora il regolamento di contabilità dell'ente rechi una differente	Idem

disciplina:	
a) articoli 177 e 178;	a) articolo 177
b) articoli 179, commi 2, lettere b) c) e d), e 3, 180, commi da 1 a 3, 181, commi 1 e 3, 182, 184, 185, commi da 2 a 4;	b) articolo 185 comma 3;
c) articoli 186, 191, comma 5, 197, 198;	c) articoli 197 e 198;
d) articoli 199, 202, comma 2, 203, 205, 207;	d) articolo 205;
e) articoli da 213 a 215, 216, comma 3, da 217 a 219, 221, 224, 225;	e) articoli 213 e 219;
f) <u>articoli 235, commi 2 e 3, 237, 238 .</u>	Confermata - idem
172. Altri allegati al bilancio di previsione.	172. Altri allegati al bilancio di previsione.
1. Al bilancio di previsione sono allegati i seguenti documenti:	1. Al bilancio di previsione sono allegati i documenti previsti dall'articolo 11, comma 3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, e i seguenti documenti:
a) il rendiconto deliberato del penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, quale documento necessario per il controllo da parte del competente organo regionale;	a) l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione, del bilancio consolidato deliberati e relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerate nel gruppo "amministrazione pubblica" di cui al principio applicato del bilancio consolidato allegato al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce. Tali documenti contabili sono allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet indicati nell'elenco;
b) 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;	b) la deliberazione, da adottarsi annualmente prima dell'approvazione del bilancio, con la quale i comuni verificano la quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie - ai sensi delle leggi 18 aprile 1962, n. 167, 22 ottobre 1971, n. 865, e 5 agosto 1978, n. 457, che potranno essere

	<p>ceduti in proprietà od in diritto di superficie; con la stessa deliberazione i comuni stabiliscono il prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;</p> <p>c) le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;</p> <p>d) la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale prevista dalle disposizioni vigenti in materia</p> <p>e) il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno;</p>
TITOLO VI	
Rilevazione e dimostrazione dei risultati di gestione	
	233-bis Il bilancio consolidato
	1. Il bilancio consolidato di gruppo è predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	2. Il bilancio consolidato è redatto secondo lo schema previsto dall'allegato n. 11 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.
	3. Gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato fino all'esercizio 2017.
ALTRE DISPOSIZIONI DEL TUEL	ALTRE DISPOSIZIONI DEL TUEL
Articolo 114 Aziende speciali ed istituzioni	Articolo 114 Aziende speciali ed istituzioni
1. L'azienda speciale è ente strumentale	1. L'azienda speciale è ente strumentale

<p>dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale.</p>	<p>dell'ente locale dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale. L'azienda speciale conforma la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell' allegato 1 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 , e successive modificazioni, e ai principi del codice civile.</p>
<p>2. L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale.</p>	<p>2. L'istituzione è organismo strumentale dell'ente locale per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale. L'istituzione conforma la propria gestione ai principi contabili generali e applicati allegati al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni e adotta il medesimo sistema contabile dell'ente locale che lo ha istituito, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 151, comma 4. L'ente locale che si avvale della facoltà di non tenere la contabilità economico patrimoniale di cui all'articolo 232, comma 2, può imporre alle proprie istituzioni l'adozione della contabilità economico-patrimoniale.</p>
<p>3. Organi dell'azienda e dell'istituzione sono il consiglio di amministrazione, il presidente e il direttore, al quale compete la responsabilità gestionale. Le modalità di nomina e revoca degli amministratori sono stabilite dallo statuto dell'ente locale.</p>	<p>Idem</p>
<p>4. L'azienda e l'istituzione informano la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed hanno l'obbligo del pareggio di bilancio da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi, compresi i trasferimenti.</p>	<p>4. L'azienda e l'istituzione conformano la loro attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed hanno l'obbligo dell'equilibrio economico, considerando anche i proventi derivanti dai trasferimenti, fermo restando, per l'istituzione, l'obbligo del pareggio finanziario.</p>
<p>5. Nell'ambito della legge, 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.</p>	<p>Idem</p>
<p>5-bis. A decorrere dall'anno 2013, le aziende speciali e le istituzioni sono assoggettate al patto di stabilità interno secondo le modalità</p>	<p>5-bis. A decorrere dall'anno 2014, le aziende speciali e le istituzioni sono assoggettate al patto di stabilità interno</p>

<p>definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e per gli affari regionali, il turismo e lo sport, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da emanare entro il 30 ottobre 2012. A tal fine, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno. L'Unioncamere trasmette al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il 30 giugno, l'elenco delle predette aziende speciali e istituzioni ed i relativi dati di bilancio. Alle aziende speciali ed alle istituzioni si applicano le disposizioni del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché le disposizioni che stabiliscono, a carico degli enti locali: divieto o limitazioni alle assunzioni di personale; contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenza anche degli amministratori; obblighi e limiti alla partecipazione societaria degli enti locali. Gli enti locali vigilano sull'osservanza del presente comma da parte dei soggetti indicati ai periodi precedenti. Sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del presente comma aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, culturali e farmacie.</p>	<p>secondo le modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri dell'interno e per gli affari regionali, il turismo e lo sport, sentita la Conferenza Stato-Città ed autonomie locali, da emanare entro il 30 ottobre 2012. A tal fine, le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci al registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno. L'Unioncamere trasmette al Ministero dell'economia e delle finanze, entro il 30 giugno, l'elenco delle predette aziende speciali e istituzioni ed i relativi dati di bilancio. Alle aziende speciali ed alle istituzioni si applicano le disposizioni del codice di cui al decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, nonché le disposizioni che stabiliscono, a carico degli enti locali: divieto o limitazioni alle assunzioni di personale; contenimento degli oneri contrattuali e delle altre voci di natura retributiva o indennitaria e per consulenza anche degli amministratori; obblighi e limiti alla partecipazione societaria degli enti locali. Gli enti locali vigilano sull'osservanza del presente comma da parte dei soggetti indicati ai periodi precedenti. Sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del presente comma aziende speciali e istituzioni che gestiscono servizi socio-assistenziali ed educativi, culturali e farmacie.</p>
<p>6. L'ente locale conferisce il capitale di dotazione; determina le finalità e gli indirizzi; approva gli atti fondamentali; esercita la vigilanza; verifica i risultati della gestione; provvede alla copertura degli eventuali costi sociali.</p>	<p>Idem</p>
<p>7. Il collegio dei revisori dei conti dell'ente locale esercita le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni. Lo statuto dell'azienda speciale prevede un apposito organo di revisione, nonché forme autonome</p>	<p>Idem</p>

di verifica della gestione.	
8. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale: a) il piano-programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale; b) i bilanci economici di previsione pluriennale ed annuale; c) il conto consuntivo; d) il bilancio di esercizio	8. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti dell'azienda da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale: a) il piano-programma, comprendente un contratto di servizio che disciplini i rapporti tra ente locale ed azienda speciale; b) il budget economico almeno triennale. c) il bilancio di esercizio d) il piano degli indicatori di bilancio.
	8-bis. Ai fini di cui al comma 6 sono fondamentali i seguenti atti dell'istituzione da sottoporre all'approvazione del consiglio comunale: a) il piano-programma, di durata almeno triennale, che costituisce il documento di programmazione dell'istituzione; b) il bilancio di previsione almeno triennale, predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 9 del decreto legislativo 23 giugno 2011 e successive modificazioni e integrazioni, completo dei relativi allegati; c) le variazioni di bilancio; d) il rendiconto della gestione predisposto secondo lo schema di cui all'allegato n. 10 del decreto legislativo 23 giugno 2011 e successive modificazioni e integrazioni, completo dei relativi allegati.
Articolo 147 Tipologia dei controlli interni	
In vigore dal 8 dicembre 2012	
1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità	Idem

<p>amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.</p>	
<p>2. Il sistema di controllo interno è diretto a:</p>	<p>Idem</p>
<p>a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;</p> <p>b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;</p> <p>c) garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;</p> <p>d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;</p> <p>e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.</p>	<p>d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente;</p> <p>Idem</p>
<p>3. Le lettere d) ed e) del comma 2 si applicano solo agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere</p>	<p>Idem</p>

dal 2015.	
4. Nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, gli enti locali disciplinano il sistema dei controlli interni secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, anche in deroga agli altri principi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni. Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell'ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite.	Idem
5. Per l'effettuazione dei controlli di cui al comma 1, più enti locali possono istituire uffici unici, mediante una convenzione che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento.	Idem
Articolo 147-quater Controlli sulle società partecipate non quotate	
1. L'ente locale definisce, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, partecipate dallo stesso ente locale. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili.	Idem
2. Per l'attuazione di quanto previsto al comma 1 del presente articolo, l'amministrazione definisce preventivamente, in riferimento all'articolo 170, comma 6, gli obiettivi gestionali a cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società, la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.	Idem

<p>3. Sulla base delle informazioni di cui al comma 2, l'ente locale effettua il monitoraggio periodico sull'andamento delle società non quotate partecipate, analizza gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individua le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente.</p>	<p>Idem</p>
<p>4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica.</p>	<p>4. I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica, predisposto secondo le modalità previste dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.</p>
<p>5. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015. Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle società quotate e a quelle da esse controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. A tal fine, per società quotate partecipate dagli enti di cui al presente articolo si intendono le società emittenti strumenti finanziari quotati in mercati regolamentati.</p>	<p>Idem</p>

6. IL SISTEMA DEI PRINCIPI CONTABILI

6.1. Il quadro applicativo di riferimento

Le disposizioni del TUEL sono interpretate ed integrate dai principi contabili. Questi ultimi definiscono le regole operative, tecniche e contabili che devono essere seguite per redigere il bilancio consolidato:

- **Il principio contabile n. 4 approvato in bozza dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali;**
- **Il principio contabile applicato richiamato dal comma 1 dell'art.19 del DPCM 28/12/2011, contenuto nell'allegato 4.**

6.2. Il principio contabile 4 dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, presso il Ministero dell'Interno

Premessa:

L'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, è stato chiamato dal Ministro ad offrire il proprio contributo per la revisione dei principi contabili e l'individuazione dei principi per il consolidamento della contabilità di comuni e province con quella delle loro aziende partecipate. L'Osservatorio ha approvato una prima bozza di principi contabili sul consolidamento dei conti locali con l'obiettivo di offrire un documento di base per avviare un confronto con gli enti interessati, individuando indirizzi generali per sostenere gli enti più avveduti nelle loro scelte gestionali. Tali indirizzi sono di carattere provvisorio e non obbligatorio, proprio nell'attesa che intervenga l'auspicato adeguamento della legislazione

di settore. La decisione dell'Osservatorio di pervenire alla individuazione di indicazioni semplici e chiare agli enti, che non costituiscono ulteriori appesantimenti, ma favoriscono la partecipazione degli amministratori e degli operatori a scelte di modelli gestionali e contabili coerenti con la nuova realtà che vede la presenza non più trascurabile di società partecipate, spesso di intera proprietà, che assicurano numerosi servizi e che muovono masse finanziarie di tale livello da essere determinanti per il bilancio dell'ente, a volte anche negativamente.

Principio:

Punto 1 – Ambito di Applicazione

La redazione del Bilancio Consolidato non rappresenta un obbligo di legge ma costituisce un elemento necessario ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del Gruppo Ente Locale.

Punto 2 – Ambito di Applicazione

Il presente principio inquadra il Bilancio Consolidato entro il sistema di bilancio esplicitato negli altri principi.

Punto 3 – Ambito di Applicazione

Il presente principio stabilisce i requisiti per la redazione e presentazione del Bilancio Consolidato e per la contabilizzazione degli organismi controllati, a controllo congiunto e collegati, nel *rendiconto consolidato dell'ente locale controllante*.

Punto 4 – Gruppo

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.

Punto 5 – Gruppo

Un Gruppo Ente Locale può comprendere aziende che perseguono allo stesso tempo obiettivi sociali ed obiettivi economici.

Punto 6 – Gruppo

In merito alla definizione di gruppo il legislatore nazionale ha optato per una configurazione di gruppo ancorata sostanzialmente alle situazioni di controllo, di diritto o di fatto, previste ai numeri 1) e 2) del 1° comma dell’art. 2359 del Codice Civile, 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 127/91, sono riconducibili esclusivamente alla facoltà di esprimere, di diritto o di fatto, una legittima maggioranza dei diritti di voto in assemblea ordinaria.

Punto 7 – Gruppo

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 (vedi punti 10 e ss.).

Punto 8 – Presentazione del bilancio consolidato

L'ente locale controllante deve redigere e presentare il bilancio consolidato in cui consolida le proprie partecipazioni in controllate in conformità al presente principio, e sottoporlo ad approvazione del Consiglio dell'ente in concomitanza con la deliberazione relativa al Rendiconto.

Punto 9 – Presentazione del bilancio consolidato Consolidato.

In alcuni casi un Gruppo Ente Locale comprenderà un certo numero di controllanti intermedie. L'Ente Locale sarà la controllante di primo livello, ma ci potranno essere controllanti intermedie (di livello inferiore). Queste redigeranno il proprio bilancio consolidato, ma ciò non esenterà il Gruppo Ente Locale alla redazione del proprio bilancio consolidato.

Punto 10 – I soggetti

Il bilancio consolidato del Gruppo Ente Locale deve comprendere tutte le controllate dell'ente locale, quale che sia la loro forma giuridica , 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. Ciò significa che è necessario definire preventivamente l'ambito di applicazione del bilancio consolidato.

Punto 11 – I soggetti

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.

Punto 12 – I soggetti

Gli enti locali possono creare altre entità per realizzare alcuni dei loro obiettivi. In alcuni casi può essere chiaro che un'entità è controllata e quindi dovrebbe essere consolidata. In altri casi può non essere chiaro. Nell'esaminare il rapporto fra due entità economiche, si presume che esista controllo quando sussistono almeno una delle seguenti condizioni che qualificano l'esistenza del potere o di condizioni che qualificano l'esistenza del potere o di condizioni che qualificano l'esistenza di rischi e benefici, a meno che vi sia una chiara prova che il controllo è detenuto da un'altra entità.

Condizioni che qualificano l'esistenza del potere:

- a) l'ente locale ha, direttamente o indirettamente attraverso le entità controllate, il possesso della maggioranza dei voti esercitabili nell'altra entità.
- b) L'ente locale ha 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'altra entità economica ed il controllo dell'altra entità è detenuto da tale consiglio o organo.
- c) L'ente locale ha 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'altra entità è detenuto da quel consiglio o organo.

Condizione che qualificano l'esistenza di rischi e benefici:

- a) l'ente locale in certi casi, quale ad esempio nel caso di certe Fondazioni, non ha legami partecipativi né il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori. Tuttavia ha la responsabilità di fatto del raggiungimento degli obiettivi dell'entità da consolidare.

- a. L'ente locale, non ha legami partecipativi né il diritto di nominare la maggioranza degli amministratori, ma di fatto l'andamento dell'entità da consolidare comporta dei riflessi positivi o negativi sulla comunità amministrata e sul bilancio dell'ente.

Punto 13 – L'area di consolidamento

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).

Punto 14 – L'area di consolidamento

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.

Punto 15 – Procedure di consolidamento

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, del 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.

Punto 16 – Procedure di consolidamento

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.

Punto 17 – Procedure di consolidamento

Le procedure di consolidamento presuppongono che presso ognuna delle entità da consolidare sia stato sviluppato un ordinato processo di determinazione e rilevazione quantitativa. Si ritiene che il gruppo pubblico locale, deve realizzare un sistema contabile consuntivo, basato sulla partita doppia, per arrivare alla corretta elaborazione del conto economico e del conto del patrimonio.

Punto 18 – Procedure di consolidamento

In ogni caso, l'ente locale deve assicurare l'attendibilità dell'informazione contabile prodotta e dare informazione esauriente di come tale irrinunciabile requisito è assicurato. Gli strumenti saranno quelli del controllo interno, della revisione interna e, auspicabilmente, della revisione esterna.

Punto 19 – Procedure di consolidamento

E' considerata 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.

Punto 20 – Procedure di consolidamento

Affinché i bilanci consolidati presentino informazioni contabili sul complesso economico come se si trattasse di un'entità economica singola, sono necessarie le seguenti fasi:

- a) il valore contabile delle partecipazioni della controllante in ciascuna controllata e la corrispondente parte dell'attivo netto/patrimonio netto di ciascuna controllata posseduta dalla controllante, devono essere eliminati (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);
- b) la quota di pertinenza di terzi al valore del risultato economico positivo o negativo d'esercizio delle controllate consolidate deve essere identificata;
- c) la quota di pertinenza dei terzi nel patrimonio netto delle controllate consolidate è identificata separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante. Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel:
 - valore di quelle interessenze di terzi alla data dell'acquisto della partecipazione (indicazioni per calcolarne il valore possono

essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese);

- nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni nel patrimonio netto dalla data di dell'acquisizione.

Punto 21 – Procedure di consolidamento

In presenza di diritti di voto potenziali, le quote di utile o perdite e delle variazioni di patrimonio netto attribuito alla controllante e ai terzi, sono determinate in base agli attuali assetti proprietari e non riflettono la possibilità di esercitare o convertire i diritti di voto potenziali.

Punto 22 – Procedure di consolidamento

Saldi, operazioni, proventi e oneri all'interno del complesso economico devono essere integralmente eliminati.

Punto 23 – Procedure di consolidamento

I saldi e le operazioni all'interno del complesso economico, 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, devono essere integralmente eliminati. Gli utili e le perdite derivanti da operazioni 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.

Punto 24 – Procedure di consolidamento

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, ai fini del consolidamento, un bilancio aggiuntivo alla stessa data di riferimento del bilancio della controllante a meno che ciò non sia fattibile.

Punto 25 – Procedure di consolidamento

Quando, il bilancio di una controllata utilizzato nella preparazione del bilanci consolidato è riferito ad una data di chiusura diversa da quella della controllante, devono essere eseguite rettifiche per le operazioni o fatti significativi che siano intervenuti tra quella data e la data di riferimento del bilancio consolidato della controllante.

Punto 26 – Procedure di consolidamento

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 dlgs 267/2000.

Punto 27 – Applicazione di principi contabili uniformi

Per redigere il 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 redatti in base a principi contabili e criteri di valutazione uniformi.

Punto 28 – Applicazione di principi contabili uniformi

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 dei principi va attuata, come regola generale, nei bilanci d'esercizio delle singole società con una 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. E' 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.

Punto 29 – Applicazione di principi contabili uniformi

E' 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.

Punto 30 – Applicazione di principi contabili uniformi

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.

Punto 31 – Applicazione di principi contabili uniformi

I proventi e gli oneri di una controllata sono inclusi nel bilancio consolidato a partire dalla data di acquisizione (indicazioni sul significato di data di acquisizione possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese).

La differenza tra il corrispettivo della dismissione della controllata e il suo valore contabile alla data della cessione, comprensiva dell'importo complessivo di eventuali differenze di cambio che si riferiscono alla controllata e rilevate nel patrimonio netto in conformità all'IPSAS 4 "Effetti delle variazioni dei cambi delle valute estere" è rilevata nel conto economico all'interno del bilancio consolidato come plusvalenza o minusvalenza sulla vendita della controllata.

Punto 32 – Applicazione di principi contabili uniformi

La quota di pertinenza di terzi deve essere presentata nello stato patrimoniale all'interno 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.

Punto 33 – Applicazione di principi contabili uniformi

Il risultato economico positivo o negativo d'esercizio è attribuito alla 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.

Punto 34 – Applicazione di principi contabili uniformi

Le perdite riferibili a terzi in una controllata consolidata possono eccedere la quota di pertinenza di terzi del patrimonio netto della controllata.

L'eccedenza, e ogni ulteriore perdita attribuibile agli azionisti di minoranza, sono attribuite alla 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, la controllata realizza un risultato economico positivo, tale risultato è attribuito agli azionisti della controllante fino a concorrenza delle perdite di pertinenza degli azionisti di minoranza ma che erano state precedentemente assorbite dagli azionisti della controllante.

Punto 35 – Applicazione di principi contabili uniformi

Se la controllata ha emesso azioni privilegiate cumulative che sono possedute da azionisti di minoranza e sono classificate come patrimonio netto, la 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.

Punto 36 – Applicazione di principi contabili uniformi

Una partecipazione in una azienda collegata deve essere contabilizzata nel bilancio consolidato con il metodo del patrimonio netto, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione in un prossimo futuro; in tal caso deve essere contabilizzata in conformità con il criterio del costo.

Punto 37 – Applicazione di principi contabili uniformi

Un ente locale deve cessare di utilizzare il metodo del patrimonio netto dal momento in cui:

- a) essa cessa di avere un'influenza notevole su una collegata ma conserva in tutto o in parte la sua partecipazione;
- b) l'utilizzo del metodo del patrimonio netto non sarà più appropriato, perché la collegata opera in presenza di gravi restrizioni di lungo periodo che riducono notevolmente la sua capacità di trasferire fondi o fornire altri benefici non finanziari alla partecipante per suo conto.

Il valore contabile della partecipazione a tale data deve essere considerato, in quel momento, come costo.

Punto 38 – Applicazione di principi contabili uniformi

Un ente locale deve rilevare nel proprio bilancio consolidato, la partecipazione di un'entità giuridica a controllo congiunto utilizzando il consolidamento proporzionale o in alternativa il metodo del patrimonio netto.

Punto 39 – Applicazione di principi contabili uniformi

Un ente locale partecipante al controllo deve interrompere l'utilizzo del metodo del patrimonio netto a partire dalla data in cui viene meno il controllo congiunto e la sua influenza notevole su una entità giuridica a controllo congiunto.

Punto 40 – Informazioni integrative

Nel bilancio consolidato devono essere fornite le seguenti informazioni integrative:

- 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 ad una data di chiusura oppure ad 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.

Punto 41 – Informazioni integrative

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.

Punto 42 – Informazioni integrative: Criteri generali e principi di consolidamento

L'esposizione dei principi e dei criteri di consolidamento delle partecipazioni e delle scelte operate rispetto alle opzioni offerte fa parte delle informazioni necessarie a definire il contesto generale di riferimento del bilancio consolidato. Nell'ambito di tali informazioni, a livello generale, trovano collocazione le seguenti:

- L'indicazione dei bilanci utilizzati per redigere il bilancio consolidato e le relative date di chiusura. In particolare va chiarito se trattasi di bilanci delle singole società a fini legali o dei bilanci predisposti dalle partecipate per riflettere i principi contabili della società capogruppo;

- La segnalazione se sono state apportate 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 delle imprese incluse 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 dalla controllante e dalle controllate;
- 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 dalla controllante e dalle controllate;
- 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.

Punto 43 – Informazioni integrative: Criteri di valutazione

Nell'informativa supplementare deve risultare in modo chiaro e analitico per ciascuna voce significativa o categoria omogenea di voci dello stato patrimoniale i criteri di valutazione applicati. Vanno inoltre indicati:

- a) i casi in cui da un esercizio all'altro è stato cambiato un criterio di valutazione, spiegandone le motivazioni e gli effetti prodottisi sulle voci di bilancio interessate, sul risultato e sul patrimonio netto consolidato tenendo conto dei relativi effetti fiscali;

- b) i criteri di valutazione utilizzati ancorché non omogenei nell'ambito del gruppo con la finalità di 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.

Punto 44 – Informazioni integrative: Informazioni di dettaglio

Devono essere fornite le seguenti informazioni:

- a) le ragioni delle variazioni più significative intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo;
- b) la composizione delle voci "costi di impianto e ampliamento" e "costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità";
- c) 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;
- d) La composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, se il loro ammontare è significativo;
- e) L'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ciascuna voce;
- f) 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;
- g) La composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;

- h) 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;
- i) 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;
- j) 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 della Società, specificando quelli relativi a imprese controllate, collegate, controllanti e a imprese sottoposte al controllo di queste ultime, nonché se diverse, a quelle che rientrano sotto la stessa attività di direzione e coordinamento.

Punto 45 – Informazioni integrative: Elenchi imprese incluse ed escluse dal consolidamento

Vanno allegati gli elenchi:

- Delle imprese incluse nel consolidamento con il metodo integrale;
- Delle imprese incluse nel consolidamento con il metodo proporzionale;
- Delle imprese incluse nel consolidamento con il metodo del patrimonio netto;
- Delle altre partecipazioni in imprese controllate e collegate , 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 l’alienazione.

Punto 46 – Informazioni integrative: Elenchi imprese incluse ed escluse dal consolidamento

Gli elenchi suddetti devono indicare per ciascuna impresa:

- La denominazione, la sede e il capitale sociale;
- Le quote possedute, dalla controllante e da ciascuna delle controllate;
- 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.

Punto 47 – Disposizioni transitorie

Gli locali non sono tenuti all'applicazione delle disposizioni contenute nel punto 22 riguardo all'eliminazione dei saldi e delle operazioni all'interno del complesso economico per bilanci di esercizi che hanno inizio nell'anno precedente la data della prima adozione del principio.

Punto 48 – Disposizioni transitorie

Le controllanti che adottano per la prima volta il principio possono avere molte controllate che effettuano un numero significativo di operazioni fra loro. Di conseguenza, può essere difficile identificare le operazioni e i saldi che devono essere eliminati affinché possa essere redatto il bilancio consolidato del complesso economico. Per questo motivo, il paragrafo 47 prevede l'esonero dall'obbligo di eliminare i saldi e le operazioni fra le entità all'interno del complesso economico.

Punto 49 – Disposizioni transitorie

Quando l'ente locale applica le disposizioni transitorie contenute nel paragrafo 47, deve rilevare il fatto che non tutti i saldi e le operazioni infragruppo sono stati eliminati.

Punto 50 – Disposizioni transitorie

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.

Punto 51 – Disposizioni transitorie

Quando l'ente locale applica le disposizioni transitorie contenute nel punto 50, 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.

Punto 52 – Disposizioni transitorie

Nel triennio di prima applicazione di questo principio è possibile procedere in deroga a quanto previsto nel punto 8 e presentare il bilancio consolidato al Consiglio disgiuntamente al rendiconto di esercizio.

Punto 53 – Disposizioni transitorie

Quando l'ente locale applica le disposizioni transitorie contenute nel punto 52, deve motivare la scelta di non avere allegato il bilancio consolidato al rendiconto di esercizio.

6.3. Il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato – Allegato 4 al D.lgs 118/2011

1. Definizione e funzione del bilancio consolidato del gruppo amministrazione pubblica

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.

Gli enti che partecipano alla sperimentazione di cui all'articolo 36 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, 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:

- a) 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;

- b) attribuire alla amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) 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.

Il bilancio consolidato del gruppo di un'amministrazione pubblica è:

- obbligatorio, dal 2013, per tutti gli enti in sperimentazione, esclusi i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti.
- predisposto in attuazione delle disposizioni di cui al titolo IV del presente decreto e del presente principio;
- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre di ciascun esercizio;
- predisposto facendo riferimento all'area di consolidamento, individuata dall'ente capogruppo, alla data del 31 dicembre dell'esercizio cui si riferisce;
- approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento.

2. Il gruppo “amministrazione pubblica”

Il termine “gruppo amministrazione pubblica” comprende gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal presente decreto.

La definizione del gruppo amministrazione pubblica fa riferimento ad una nozione di **controllo** di “diritto”, di “fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di **partecipazione**.

Costituiscono componenti del “gruppo amministrazione pubblica”:

1) gli organismi strumentali dell’amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall’articolo 9, comma 7, del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto della capogruppo (o nel rendiconto consolidato);

2) gli enti strumentali controllati dell’amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall’art. 21, 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. 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.

3) gli enti strumentali partecipati di un’amministrazione pubbliche, 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.

4) 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. 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;

5) 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.

Ai fini dell'inclusione nel gruppo dell'amministrazione pubblica non rileva la forma giuridica nè la differente natura dell'attività svolta dall'ente strumentale o dalla società.

Il gruppo "amministrazione pubblica" può comprendere anche gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o di imprese. In tal caso il bilancio consolidato è predisposto aggregando anche i bilanci consolidati dei gruppi intermedi.

3. Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo:

3.1 Individuazione degli enti da considerare per la predisposizione del bilancio consolidato

Al fine di consentire la predisposizione del bilancio consolidato, gli enti capogruppo, predispongono due distinti elenchi concernenti:

- 1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
- 2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato.

Gli enti e le società del gruppo compresi nell'elenco di cui al punto 1 possono non essere inseriti nell'elenco di cui al punto 2 nei casi di:

- a) *Irrelevanza*, quando il bilancio di un componente del gruppo è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo.

Sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10 per cento per gli enti locali e al 5 per cento per le Regioni e le Province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo:

- totale dell'attivo,
- patrimonio netto,
- totale dei ricavi caratteristici.

Al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuali inferiori a quelle sopra richiamate.

La percentuale di irrilevanza riferita ai "ricavi caratteristici" è determinata rapportando i componenti positivi di reddito che concorrono alla

determinazione del valore della produzione dell'ente o società controllata o partecipata al totale dei "A) Componenti positivi della gestione" dell'ente".

b) Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate. I casi di esclusione del consolidamento per detto motivo sono evidentemente estremamente limitati e riguardano eventi di natura straordinaria (terremoti, alluvioni e altre calamità naturali) .

Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine dell'esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

Come indicato nel paragrafo 3.2 l'elenco di cui al punto 2) è trasmesso a ciascuno degli enti compresi nel bilancio di consolidato al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area del consolidamento e predisporre le informazioni richieste al punto 2) del citato paragrafo 3.2.

3.2 Comunicazioni ai componenti del gruppo

Prima dell'avvio di ciascuno degli esercizi riguardanti la sperimentazione (2012 e 2013) , o appena possibile, l'amministrazione pubblica capogruppo:

- a) comunica agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco 2 del paragrafo precedente che saranno comprese nel proprio bilancio consolidato del prossimo esercizio;
- b) trasmette a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato (elenco di cui al punto 2 del paragrafo precedente);
- c) impartisce le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

Tali direttive riguardano:

- 1) le modalità e i tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati e delle informazioni integrative

necessarie all'elaborazione del consolidato. I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo 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 delle sub-holding sono trasmessi entro il 20 maggio dell'anno successivo a quello di riferimento. 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, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell'approvazione.

- 2) le indicazioni di dettaglio riguardanti la documentazione e le informazioni integrative che i componenti del gruppo devono trasmettere per rendere possibile l'elaborazione del consolidato. Di norma i documenti richiesti comprendono lo stato patrimoniale, il conto economico e le 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.
- 3) le istruzioni necessarie per avviare un percorso che consenta, in tempi ragionevolmente brevi, di adeguare i bilanci del gruppo, compresi i bilanci consolidati intermedi, ai criteri previsti nel presente principio, se non in contrasto con la disciplina civilistica, per gli enti del gruppo in contabilità economico-patrimoniale. In particolare, la capogruppo predispone e trasmette ai propri enti strumentali e società controllate linee guida concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i bilanci consolidati delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.

Per gli enti in contabilità finanziaria che partecipano al bilancio consolidato, nel corso della sperimentazione, l'uniformità dei bilanci è garantita dalle disposizioni del presente decreto.

Per i componenti del gruppo che adottano la contabilità civilistica l'uniformità dei bilanci deve essere ottenuta attraverso l'esercizio dei poteri di controllo e di indirizzo normalmente esercitabili dai capogruppo nei confronti dei propri enti e società.

In particolare, la capogruppo invita i componenti del gruppo ad adottare il criterio del patrimonio netto per contabilizzare le partecipazioni al capitale di componenti del gruppo, eccetto quando la partecipazione è acquistata e posseduta esclusivamente in vista di una dismissione entro l'anno. In quest'ultimo caso, la partecipazione è contabilizzata in base al criterio del costo.

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".

4. Elaborazione del bilancio consolidato

4.1 Attività diretta a rendere uniformi i bilanci da consolidare

Nel rispetto delle istruzioni ricevute di cui al paragrafo 3.2 i componenti del gruppo trasmettono la documentazione necessaria al bilancio consolidato alla capogruppo, costituita da:

- il bilancio consolidato (solo da parte dei componenti del gruppo che sono, a loro volta, capigruppo di imprese o di amministrazioni pubbliche),
- il bilancio di esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità economico-patrimoniale,

- il rendiconto dell'esercizio da parte dei componenti del gruppo che adottano la contabilità finanziaria affiancata dalla contabilità economico-patrimoniale (o il rendiconto consolidato, nel caso in cui l'ente si sia avvalso della possibilità di redigere distintamente il rendiconto della propria gestione e il rendiconto della gestione consolidato con i propri organismi regionali e, per le regioni, il consiglio regionale).

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 corretti, l'uniformità è ottenuta apportando a tali bilanci opportune rettifiche in sede di consolidamento. 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.

Si ribadisce che 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 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.

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. 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.

Pertanto, 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 eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze. Particolare attenzione va posta sulle partite "in transito" per evitare che la loro omessa registrazione da parte di una società da consolidare renda i saldi non omogenei.

La redazione del bilancio consolidato richiede pertanto ulteriori interventi di rettifica dei bilanci dei componenti del gruppo, riguardanti i saldi, le operazioni, i proventi e gli oneri riguardanti operazioni effettuate all'interno del gruppo amministrazione pubblica.

L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei dati contabili relativi è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo con il bilancio, richieste dalla capogruppo come indicato al punto 2 del paragrafo 3.2.

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 (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento nello stato patrimoniale, gli oneri e i proventi per Trasferimenti o contributi o i costi ed i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite).

Altri interventi di rettifica hanno effetto invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato e 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 una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo, la minusvalenza o la plusvalenza

rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata. Di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso.

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
- l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, ad esempio, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è oggetto di elisione. Ad esempio l'imposta sul valore aggiunto pagata dalle amministrazioni pubbliche a componenti del gruppo per le quali l'IVA è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.

L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa ad operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa. L'irrelevanza degli elementi patrimoniali ed economici è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

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, rettificato secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, 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.

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione.

Se una società del gruppo ha emesso azioni privilegiate cumulative, possedute da azionisti di minoranza e classificate come patrimonio netto, la quota di competenza del risultato economico d'esercizio della capogruppo è determinata tenendo conto dei dividendi spettanti agli azionisti privilegiati, anche se la loro distribuzione non è stata deliberata.

Nel caso in cui in un ente strumentale o in una società controllata le perdite riferibili a terzi eccedano la loro quota di pertinenza del patrimonio netto, l'eccedenza – ed ogni ulteriore perdita attribuibile ai terzi – è imputata alla capogruppo. Eccezioni sono ammesse nel caso in cui i terzi si siano obbligati, tramite un'obbligazione giuridicamente vincolante, a coprire la perdita. Se, successivamente, la componente del gruppo realizza un utile, tale risultato è attribuito alla compagine proprietaria della capogruppo fino a concorrenza delle perdite di pertinenza dei terzi, proprietari di minoranza, che erano state, in precedenza, assorbite dalla capogruppo.

4.4 Consolidamento dei bilanci

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati 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 controllati e delle società controllate (cd. metodo integrale);
- per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. metodo proporzionale).

Nel bilancio consolidato è rappresentata la quota di pertinenza di terzi, sia nello stato patrimoniale che nel conto economico, distintamente da quella della capogruppo.

5. La nota integrativa al bilancio consolidato

Al bilancio consolidato è allegata una relazione sulla gestione che comprende la nota integrativa.

La nota integrativa indica:

- i criteri di valutazione applicati;
- le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- 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, quando il loro ammontare è 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", quando il loro ammontare è significativo;

- cumulativamente per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento;
- per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.
- l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
 - - della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
 - - delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
 - - se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria.
 - - della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1;
 - della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
 - qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);
 - l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
 - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili

alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate;

b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;

c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni

6. Principio finale Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

6.4. I principi contabili: un confronto

Apprestandosi ad una lettura più sintetica dei due principi contabili, appaiono a chi scrive, alcune ma rilevanti differenze tra i due principi contabili richiamati.

La prima di tali differenze attiene al tema dell'**obbligatorietà**: il principio contabile n. 4 dell'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali (d'ora in poi p.c. 4 osservatorio) pur restando ad oggi un fondamentale documento a cui un ente locale possa far riferimento per arrivare ad un documento che sia rappresentativo del Gruppo Ente Locale, resta pur sempre approvato solo in bozza e “non obbligatorio” per legge. Il punto 1 di tale principio recita infatti che *“La redazione del bilancio consolidato non rappresenta un obbligo di legge ma costituisce un elemento necessario ai fini della rappresentazione veritiera e corretta....”* . Il principio contabile applicato – allegato 4 disciplinato dall'art.19 del DPCM 28/12/2011 (d'ora in poi p.c. applicato allegato 4), 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” e successivamente aggiunge “Il bilancio consolidato del gruppo di un’amministrazione pubblica è: - obbligatorio , dal 2013, per tutti gli enti in sperimentazione”.

In secondo luogo ho constatato una differenza temporale sui **tempi di presentazione**: il p.c. 4 osservatorio al punto 8 prevede che *“L’ente locale controllante deve redigere e presentare il bilancio consolidato in cui consolida le proprie partecipazioni in controllate in conformità al presente principio, e sottoporlo ad approvazione del Consiglio dell’ente in concomitanza con la deliberazione relativa al Rendiconto”* ovvero entro il 30 aprile. Il p.c. allegato 4 recita *“Il bilancio consolidato del gruppo di un’amministrazione pubblica è: -approvato entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di riferimento”.*

Ai fini della **funzione** del bilancio consolidato, per il p.c. 4 osservatorio esso deve presentare le informazioni contabili sul complesso economico del Gruppo Ente Locale come se si trattasse di un’unica impresa, ovvero rappresentare la situazione patrimoniale, finanziaria e reddituale del Gruppo Ente Locale come entità distinta dalla pluralità dei soggetti giuridici che la compongono. Il p.c. applicato allegato 4 si spinge oltre: il bilancio consolidato deve sì rappresentare le informazioni contabili del complesso economico Gruppo Ente Locale, ma dalla rappresentazione contabile devono emergere le scelte di indirizzo, pianificazione e controllo adottate dalle amministrazioni pubbliche 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 caratterizzano i bilanci delle amministrazioni pubbliche. Non solo, 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.

Sulla definizione di **Gruppo Ente Locale** i due principi sembrano sostanzialmente concordare. Anche se il p.c. applicato allegato 4 fornisce un sintetico elenco delle aziende coinvolte nel consolidamento, “*enti e organismi strumentali, società controllate e partecipate*”, pur non facendo alcun riferimento al concetto di controllo, il p.c. 4 osservatorio al contrario parla genericamente di un “*insieme di aziende comprendenti l’ente locale controllante e qualsiasi eventuale ente controllato*” e specificando il concetto di controllo adottato, di fatto entrambi fanno riferimento ad una nozione di controllo “di diritto”, “di fatto” e “contrattuale”, anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione diretta o indiretta al capitale della controllata o alla nozione di partecipazione. La nozione di controllo resta così ancorata alle situazioni di controllo di cui al 1° comma dell’art. 2359 del Codice Civile, ampliandone la portata solo per i casi particolari di controllo esercitato in virtù di accordi con altri soci (patti di sindacato e altri) di cui al D.lgs 127/1991. Rientrano così nella nozione di Gruppo Pubblico Locale, che astrattamente coincide con l’area di consolidamento, enti che perseguono allo stesso tempo obiettivi sociali ed economici, enti, organismi e società indipendentemente dalla forma giuridica pubblica o privata, e quand’anche svolgano attività dissimili da quelle svolte dagli altri componenti del gruppo.

L’**area di consolidamento** è argomento affrontato nello specifico solo dal p.c. 4 osservatorio ai punti 13 e 14: **Punto 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). Punto 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.

Il p.c. applicato allegato 4 non richiama espressamente l'area di consolidamento, ma al punto 2 fornisce l'elenco degli enti e società rientranti nel Gruppo Pubblico Locale, quindi la definisce solo indirettamente, e al punto 3.1 richiede come adempimento preliminare all'attività di consolidamento, la predisposizione da parte dell'ente locale di due distinti elenchi: "1) gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica, in applicazione dei principi indicati nel paragrafo 2, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese; 2) gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo compresi nel bilancio consolidato." "l'elenco di cui al punto 2) è trasmesso a ciascuno degli enti compresi nel bilancio di consolidato al fine di consentire a tutti i componenti del gruppo di conoscere con esattezza l'area del consolidamento e predisporre le informazioni richieste al punto 2) del citato paragrafo 3.2."

Infine entrambi affrontano il tema delle **procedure di consolidamento** e della **nota integrativa**.

Per ciò che attiene le **procedure di consolidamento** entrambi i principi suggeriscono fasi e criteri da seguire: anzitutto l'**uniformità** ed **omogeneità** dei documenti contabili, dei periodi amministrativi, dei principi contabili e dei criteri di valutazione. L'uniformità consente l'aggregazione voce per voce degli stati patrimoniali e dei conti economici relativi agli organismi inclusi nell'area di consolidamento.

A seguire **l'eliminazione delle operazioni infra-gruppo**. Tale attività consiste nell'elisione delle operazioni intervenute tra due o più soggetti appartenenti al Gruppo amministrazione pubblica. Per definizione il bilancio consolidato deve rappresentare le informazioni contabili (situazione patrimoniale-finanziaria e relative variazioni; risultato economico) del complesso economico "Gruppo Pubblico Locale", composto da una pluralità di soggetti, come se si trattasse di un'unica entità, distinta dai singoli soggetti che la compongono. Di conseguenza le operazioni compiute dai singoli componenti del gruppo da includere nel bilancio consolidato sono solo 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 si coglie, quindi, l'importanza che assumono, ai fini dell'identificazione delle operazioni infra-gruppo, le informazioni che le componenti del Gruppo devono trasmettere all'amministrazione pubblica capogruppo nell'ambito dell'attività preliminare di comunicazione di informazioni. 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. Generalmente tali 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. Ci sono interventi che però possono generare modifiche agli importi del risultato economico e di conseguenza al patrimonio netto. Si pensi ai casi che riguardano utili e perdite infragruppo non ancora realizzate con i terzi o ancora alla vendita di un bene ad un componente del gruppo ad un altro, a fronte del quale sia stata rilevata una plusvalenza o una minusvalenza con un conseguente aumento o diminuzione del risultato economico sia della

componente cui si riferisce il bilancio d'esercizio, sia al bilancio consolidato nel suo complesso se non vi fosse rettifica.

Le procedure di consolidamento richiamate dai due principi contabili, pongono l'attenzione anche sulla identificazione e rappresentazione delle **quote di pertinenza di terzi** che così le definiscono: per il p.c. 4 osservatorio il punto 20 ci ricorda che *“Affinché i bilanci consolidati presentino informazioni contabili sul complesso economico come se si trattasse di un'entità economica singola, sono necessarie le seguenti fasi:*

b) la quota di pertinenza di terzi al valore del risultato economico positivo o negativo d'esercizio delle controllate consolidate deve essere identificata;

c) la quota di pertinenza dei terzi nel patrimonio netto delle controllate consolidate è identificata separatamente dal patrimonio netto di pertinenza della controllante. Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel:

- *valore di quelle interessenze di terzi alla data dell'acquisto della partecipazione (indicazioni per calcolarne il valore possono essere rinvenute nei principi contabili nazionali e internazionali di riferimento che riguardano le aggregazioni di imprese);*
- *nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni nel patrimonio netto dalla data di dell'acquisizione”.*

Il p.c. applicato allegato 4 al punto 4.3 recita *“Nel conto economico e nello stato patrimoniale di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, rettificato secondo le modalità indicate nel paragrafo precedente, 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.*

Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione”.

Il **consolidamento dei bilanci**, una volta elaborati quelli della capogruppo e quelli delle altre componenti del gruppo, apportate le operazioni di rettifica e di identificazione delle quote di pertinenza di terzi, vanno aggregati 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). Entrambi i principi contabili indicano i diversi metodi di consolidamento: **integrale** per gli enti strumentali controllati e società controllate; **metodo proporzionale** alla quota di partecipazione per le società partecipate e enti strumentali partecipati. Il p.c. 4 osservatorio indica, con riferimento alle sole società collegate, il **metodo del patrimonio netto**, mentre suggerisce il **metodo proporzionale** anche per le società sottoposte a controllo congiunto, allegando le circostanze di diritto o di fatto sulle quali il controllo congiunto si fonda.

In ultima istanza la **nota integrativa** per la quale entrambi i principi contabili ne richiamano il contenuto. Il p.c. 4 osservatorio ne da una illustrazione molto dettagliata nei punti da 40 a 46, ma tali indicazioni sono le medesime che più sinteticamente richiama il p.c. applicato allegato 4 al punto 5. Riassumendo la nota integrativa deve fornire una dettagliata illustrazione dei criteri di valutazione adottati, le ragioni più significative delle variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente, l'ammontare e la composizione di voci quali crediti e debiti di durata superiore a cinque anni e/o di quelli assistiti da garanzie, dei ratei e dei risconti, gli altri accantonamenti, gli oneri finanziari in base alle tipologie di finanziamento, dei proventi e oneri straordinari, i compensi agli amministratori e sindaci, nonché l'elenco degli enti, aziende e società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascuna di esse della denominazione, sede, capitale, quote possedute, percentuale di voti spettanti nell'assemblea ordinaria, ragione dell'inclusione nel consolidato o dell'eventuale esclusione.

6.5. Conclusioni

A conclusione di questo studio sui principi contabili applicabili al bilancio consolidato degli enti locali, osservo che, per quanto il p.c. 4 osservatorio sia più dettagliato ed esaustivo, e a detta della Corte dei Conti che ha sostenuto in diverse delibere che esso è *“in posizione assai avanzata non solo rispetto al disegno di legge relativo al nuovo Codice delle Autonomie, ma anche rispetto all’attuazione della delega contenuta nell’art. 2, lett. .h), Legge 42/2009, relativa all’adozione del bilancio consolidato da parte delle autonomie territoriali e locali,..... . 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”*, il p.c. applicato allegato 4, a mio parere, pur essendo particolarmente avaro e sintetico, e forse proprio in forza di ciò, meno dispersivo, focalizza meglio l’operazione di consolidamento, ne scandisce più incisivamente le fasi non perdendosi in minuziosi dettagli sulle singole voci o indicazioni. Per tali puntualizzazioni, esso, al punto 6, rimanda, per quanto non specificatamente previsto dal documento stesso, ai principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall’Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

A tal proposito occorre inoltre precisare che, l’applicazione del p.c. applicato allegato 4 non può prescindere dalla contestuale lettura e applicazione del principio contabile applicato – allegato 3 del DPCM 28/12/2011 concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria. Infine si rammenta che anche secondo il p.c. 4 osservatorio al punto 17 *“Le procedure di consolidamento presuppongono che presso ognuna delle entità da consolidare sia stato sviluppato un ordinato processo di determinazione e rilevazione quantitativa. Si ritiene*

che il gruppo pubblico locale, deve realizzare un sistema contabile consuntivo, basato sulla partita doppia, per arrivare alla corretta elaborazione del conto economico e del conto del patrimonio”.

E' proprio nell'adozione del sistema di contabilità economico-patrimoniale che sta l'essenza del cambiamento, la rivoluzione in atto nel mondo degli enti locali avviata a seguito della Legge 42/2009 e in special modo dal decreto attuativo D.lgs 118/2011 sull'armonizzazione dei sistemi contabili, volta a garantire sia la trasparenza che la comparabilità dei dati di bilancio, e per la quale si rimanda al capito 3 di questo lavoro.

Ci chiediamo oggi perché, nonostante le previgenti disposizioni di legge, il principio contabile 4 dell'osservatorio non sia mai stato compiutamente applicato, e perché invece potrebbe trovare attuazione il nuovo principio contabile applicato – allegato 4 del DPCM 28/12/2011.

A mio avviso, quel che è mancato alla base della non applicazione è stata semplicemente la mancata previsione della obbligatorietà sia a livello legislativo contenuta nel TUEL, che a livello applicativo nel punto 1 del principio contabile 4 stesso.

Richiamandoli brevemente, l'art. 230 TUEL co.6, “Conto del Patrimonio e conti patrimoniali speciali” recita che “il regolamento di contabilità può prevedere la compilazione di un conto patrimoniale consolidato per tutte le attività e passività interne ed esterne”; il punto 1 del p.c. 4 osservatorio “La redazione del Bilancio Consolidato non rappresenta un obbligo di legge ma costituisce un elemento necessario ai fini di una rappresentazione veritiera e corretta degli andamenti economici, finanziari e patrimoniali del Gruppo Ente Locale”.

E non solo. Abbiamo osservato che la redazione del bilancio consolidato muove in primis dall'applicazione di un sistema di contabilità economico – patrimoniale. E bene, nonostante già il lontano D.lgs 77/95 nell'intento di ispirare l'attività della pubblica amministrazione a criteri di efficacia, efficienza ed economicità, avesse previsto una serie di strumenti operativi necessari alla loro misurazione, il successivo D.lgs 267/2000 ha sì

affrontato il tema dell'introduzione di nuove regole contabili ma lasciando agli enti la massima libertà di impostazione delle procedure, libertà che si riscontra nell'art. 232 TUEL, dal quale si evince che non esiste l'obbligo di adottare particolari procedimenti di rilevazione per la rilevazione dell'aspetto economico dei fatti di gestione.

Da tutto ciò premesso, e generalizzando, come è possibile pensare che proprio dalle amministrazioni lasciate in questo senso libere di agire, e da sempre indaffarate in giochi e/o sfide politiche, sempre pronte a nascondere piuttosto che mostrarsi, potesse venire questo cambiamento?

Io credo, che solo attraverso l'appartenenza al contesto europeo con tutti gli obblighi che ne derivano, e quindi l'obbligatorietà legislativa, proprio come quella prevista dal D.lgs 118/2011 sull'armonizzazione dei sistemi contabili, che con i suoi principi impone, al momento solo agli enti in sperimentazione, e successivamente l'estensione a tutti gli altri, sia l'adozione del sistema di contabilità economico - patrimoniale che la redazione del bilancio consolidato, sarà possibile non solo aggregare e comparare dati contabili uniformi, ma anche avere informazioni e misurazioni dell'efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa più attendibili.

Pertanto il principio contabile 4 osservatorio e le altre disposizioni ricordate, non potevano essere applicate in quanto non possedevano la coercività della legge. Il principio contabile applicato – allegato 3 e 4 DPCM 28/12/2011, in virtù dell'attuazione della Legge 42/2009 – D.lgs 118/2011, contengono invece questo obbligo, e partendo dagli enti sperimentatori che già dall'esercizio amministrativo 2013 dovranno applicare questi principi, si potranno osservare i primi importanti risultati.

APPENDICE

PRINCIPIO CONTABILE APPLICATO CONCERNENTE LA CONTABILITÀ ECONOMICO-PATRIMONIALE DEGLI ENTI IN CONTABILITÀ FINANZIARIA – Allegato 3 DPCM 28/12/2011

1. Definizione

L'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118 prevede, per gli enti in contabilità finanziaria, l'adozione di un sistema contabile integrato che garantisca la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale.

Nell'ambito di tale sistema integrato, la contabilità economico-patrimoniale affianca la contabilità finanziaria, che costituisce il sistema contabile principale e fondamentale per fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione finanziaria, per rilevare i costi/oneri e i ricavi/proventi derivanti dalle transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica (come definite nell'ambito del principio applicato della contabilità finanziaria) al fine di:

- predisporre il conto economico per rappresentare le “utilità economiche” acquisite ed impiegate nel corso dell'esercizio, anche se non direttamente misurate dai relativi movimenti finanziari, e per alimentare il processo di programmazione;
- consentire la predisposizione dello Stato Patrimoniale (e rilevare, in particolare, le variazioni del patrimonio dell'ente che costituiscono un indicatore dei risultati della gestione);
- permettere l'elaborazione del bilancio consolidato di ciascuna amministrazione pubblica con i propri enti e organismi strumentali, aziende e società;
- predisporre la base informativa necessaria per la determinazione analitica dei costi;
- consentire la verifica nel corso dell'esercizio della situazione patrimoniale ed economica dell'ente e del processo di provvista e di impiego delle risorse;
- 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.

Le transazioni delle pubbliche amministrazioni che si sostanziano in operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) danno luogo a costi sostenuti e ricavi conseguiti, mentre quelle che non consistono in operazioni di scambio propriamente dette, in quanto più strettamente conseguenti ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti di risorse, prestazioni, servizi, altro), danno luogo ad oneri sostenuti e proventi conseguiti.

2. Principio della competenza economica

Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi.

La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) che

stabilisce che “l’effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all’esercizio al quale tali operazioni si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti di numerario (incassi e pagamenti).

I proventi correlati all’attività istituzionale sono di competenza economica dell’esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

- è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall’amministrazione pubblica;
- l’erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

I proventi, acquisiti per lo svolgimento delle attività istituzionali dell’amministrazione, come i trasferimenti attivi correnti o i proventi tributari, si imputano economicamente all’esercizio in cui si è verificata la manifestazione finanziaria (accertamento), qualora tali risorse risultino impiegate per la copertura degli oneri e dei costi sostenuti per le attività istituzionali programmate.

I trasferimenti attivi a destinazione vincolata correnti sono imputati economicamente all’esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati. Per i proventi/trasferimenti in conto capitale, vincolati alla realizzazione di immobilizzazioni, l’imputazione, per un importo proporzionale all’onere finanziato, avviene negli esercizi nei quali si ripartisce il costo/onere dell’immobilizzazione (es. quota di ammortamento). Se, per esempio, il trasferimento è finalizzato alla copertura del 100% dell’onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all’esercizio, per tutta la vita utile del cespite, un provento di importo pari al 100% della quota di ammortamento; parimenti, se il trasferimento è finalizzato alla copertura del 50% dell’onere di acquisizione del cespite, sarà imputato all’esercizio un provento pari al 50% della quota di ammortamento.

Gli oneri derivanti dall’attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell’esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. Per gli oneri derivanti dall’attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

- per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L’associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
- per ripartizione dell’utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione. Tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento;
- per imputazione diretta di costi al conto economico dell’esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l’utilità o la funzionalità del costo.

In particolare quando:

- a) i beni ed i servizi, che hanno dato luogo al sostenimento di costi in un esercizio, esauriscono la loro utilità nell’esercizio stesso, o la loro futura utilità non sia identificabile o valutabile;

- b) viene meno o non sia più identificabile o valutabile la futura utilità o la funzionalità dei beni e dei servizi i cui costi erano stati sospesi in esercizi precedenti;
- c) l'associazione al processo produttivo o la ripartizione delle utilità dei beni e dei servizi, il cui costo era imputato economicamente all'esercizio su base razionale e sistematica, non risultino più di sostanziale rilevanza (ad esempio a seguito del processo di obsolescenza di apparecchiature informatiche).

I componenti economici positivi devono, quindi, essere correlati ai componenti economici negativi dell'esercizio. Tale correlazione costituisce il corollario fondamentale del principio della competenza economica dei fatti gestionali di ogni amministrazione pubblica.

Anche se non rilevati dalla contabilità finanziaria, ai fini della determinazione del risultato economico dell'esercizio, si considerano i seguenti componenti positivi e negativi:

- a) le quote di ammortamento relative alle immobilizzazioni materiali ed immateriali utilizzate;
- b) le eventuali quote di accantonamento ai fondi rischi ed oneri futuri. L'accantonamento ai fondi rischi ed oneri di competenza dell'esercizio è effettuato anche se i rischi e gli oneri sono conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio fino alla data di approvazione della delibera del rendiconto della gestione;
- c) le perdite di competenza economica dell'esercizio;
- d) le perdite su crediti e gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti;
- e) le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti in corso su ordinazione, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni e prodotti finiti;
- f) le quote di costo/onere o di ricavo/provento corrispondenti ai ratei e risconti attivi e passivi di competenza economica dell'esercizio;
- g) le variazioni patrimoniali relative agli esercizi pregressi che si sono tradotte in oneri/costi e proventi/ricavi nel corso dell'esercizio, nonché ogni altro componente economico da contabilizzare nel rispetto del principio della competenza economica e della prudenza (ad esempio sopravvenienze e insussistenze).

3. La misurazione dei componenti del risultato economico

Per consentire la rilevazione unitaria dei fatti gestionali nei loro profili finanziario ed economico-patrimoniale, le rilevazioni della contabilità finanziaria misurano il valore monetario dei costi/oneri sostenuti e dei ricavi/proventi conseguiti durante l'esercizio.

Pur non esistendo una correlazione univoca fra le fasi dell'entrata e della spesa ed il momento in cui si manifestano i ricavi/proventi ed i costi/oneri nel corso dell'esercizio, i ricavi/proventi conseguiti sono rilevati in corrispondenza con la fase dell'accertamento delle entrate, ed i costi/oneri sostenuti sono rilevati in corrispondenza con la fase della liquidazione delle spese.

Costituiscono eccezione a tale principio:

- i costi derivanti dai trasferimenti e contributi (correnti, agli investimenti e in c/capitale) che sono rilevati in corrispondenza dell'impegno della spesa;
- le entrate dei titoli 5 "Entrate da riduzione di attività finanziaria", 6 "Accensione di prestiti", 7 "Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere" e 9

“Entrate per conto terzi e partite di giro”, il cui accertamento determina solo la rilevazione di crediti e non di ricavi.

- le spese del titolo 3 “Spese per incremento attività finanziarie”, 4 “Rimborso Prestiti”, 5 “Chiusura Anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere” e 7 “Uscite per conto terzi e partite di giro”, il cui impegno determina solo la rilevazione di debiti e non di costi<.

- le entrate e le spese relative al credito IVA e debito IVA, il cui accertamento e impegno/liquidazione determinano la rilevazione di crediti e debiti.

In particolare, con riferimento ai titoli delle entrate 5, 6 e 7, e delle spese 3, 4 e 5, la registrazione dei crediti e dei debiti in contabilità economico-patrimoniale è effettuata anche con riferimento agli accertamenti e agli impegni registrati nell’esercizio con imputazione agli esercizi successivi (e non considera gli impegni e gli accertamenti imputati all’esercizio in corso se registrati negli esercizi precedenti).

La corretta applicazione del principio generale della competenza finanziaria (allegato n. 1 di cui al presente decreto) è il presupposto indispensabile per una corretta rilevazione e misurazione delle variazioni economico-patrimoniali occorse durante l’esercizio e per consentire l’integrazione dei due sistemi contabili.

L’integrazione dei sistemi di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale è favorita anche dall’adozione del piano dei conti integrato di cui all’articolo 4 del decreto legislativo 23 giugno 2011 n. 118, costituito dall’elenco delle articolazioni delle unità elementari del bilancio finanziario gestionale e dei conti economico-patrimoniali. Si fa presente che il piano dei conti integrato consente di implementare degli automatismi tali per cui la maggior parte delle scritture continuative sono rilevate in automatico senza alcun aggravio per l’operatore.

4. I Componenti del conto economico

Componenti economici positivi:

4.1 Proventi da tributi. La voce comprende i proventi di natura tributaria (imposte, tasse, addizionali, compartecipazioni, ecc.) di competenza economica dell’esercizio, ovvero i tributi propri e i tributi propri derivati, accertati nell’esercizio in contabilità finanziaria. Nel rispetto del divieto di compensazione delle partite, gli importi sono iscritti al lordo degli eventuali compensi versati al concessionario o alla società autorizzata alla gestione del tributo o deputata al controllo delle dichiarazioni e versamenti. I relativi costi sostenuti devono risultare tra i costi della gestione, alla voce “Prestazioni di servizi”.

4.2 Proventi da fondi perequativi. La voce comprende i proventi di natura tributaria derivanti dai fondi perequativi di competenza economica dell’esercizio, accertati nell’esercizio in contabilità finanziaria.

4.2 Proventi da trasferimenti correnti. La voce comprende tutti i proventi da trasferimenti correnti all’ente dallo Stato, dalla Regione, da organismi comunitari ed internazionali, da altre amministrazioni pubbliche e da altri soggetti, accertati nell’esercizio in contabilità finanziaria. I trasferimenti a destinazione vincolata

correnti si imputano all'esercizio di competenza degli oneri alla cui copertura sono destinati.

4.3 Quota annuale di contributi agli investimenti. Rileva la quota di competenza dell'esercizio di contributi agli investimenti accertati dall'ente, destinati a investimenti, interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato. La quota di competenza dell'esercizio è definita in conformità con il piano di ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce e rettifica indirettamente l'ammortamento del cespite cui il contributo si riferisce. Pertanto, annualmente il risconto passivo (provento sospeso), originato dalla sospensione dal contributo in conto investimenti ottenuto dall'ente, è ridotto a fronte della rilevazione di un provento (quota annuale di contributo agli investimenti) di importo proporzionale alla quota di ammortamento del bene finanziato. In tal modo, l'effetto sul risultato di gestione della componente economica negativa (ammortamento) è "sterilizzato" annualmente mediante l'imputazione della componente economica positiva (quota annuale di contributi agli investimenti). Si precisa che l'imputazione della quota annuale di contributi agli investimenti è proporzionale al rapporto tra l'ammontare del contributo agli investimenti ottenuto ed il costo di acquisizione del cespite. Più precisamente, nell'ipotesi in cui il contributo finanzia il 100% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 100% della quota annuale di ammortamento del cespite, se il contributo finanzia il 70% dei costi di acquisizione del cespite, la quota annuale di contributi agli investimenti è pari al 70% della quota annuale di ammortamento del cespite ecc.

4.4 Proventi delle vendite e delle prestazioni di beni e servizi pubblici. Vi rientrano i proventi derivanti dall'erogazione del servizio pubblico, sia esso istituzionale, a domanda individuale o produttivo, di competenza economica dell'esercizio. Gli accertamenti dei ricavi e proventi da servizi pubblici registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

4.5 Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali e delle rimanenze 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 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. a).

4.6 Variazione dei lavori in corso su ordinazione. In tale voce è riportata la variazione tra il valore delle rimanenze finali dei lavori in corso su ordinazione ed il valore delle rimanenze iniziali relative a lavori in corso su ordinazione. La valutazione del valore delle rimanenze di lavori in corso su ordinazione è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito, si veda anche il punto 6.2 lett.a) del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.

4.7 Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni. L'incremento del valore dell'immobilizzazione in corso è pari alla differenza tra il valore finale ed il valore iniziale dell'immobilizzazione in corso e corrisponde alla somma dei costi di competenza dell'esercizio relativi ai fattori produttivi consumati nella realizzazione dell'immobilizzazione.

Ai fini della valutazione del valore finale delle rimanenze di lavori in corso di ordinazione si rimanda al punto 6.1.1. lettera e) per le immobilizzazioni immateriali ed al punto 6.1.2 lettera e) per le immobilizzazioni materiali e all'appendice del presente documento.

4.8 Ricavi da gestione patrimoniale. La voce comprende i ricavi relativi alla gestione dei beni iscritti tra le immobilizzazioni dello stato patrimoniale, quali locazioni e concessioni, nel rispetto del principio della competenza economica. Gli accertamenti dei ricavi di gestione patrimoniale registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi. Ad esempio, eventuali ricavi rilevati in corrispondenza ad incassi anticipati di proventi patrimoniali devono essere sospesi per la parte di competenza economica di successivi esercizi. Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di ricavi affluiti, in precedenza, nei risconti passivi.

4.9 Eventuali concessioni pluriennali di beni demaniali o patrimoniali devono essere sospese per la parte di competenza economica di successivi esercizi (ad esempio, una concessione pluriennale incassata anticipatamente per l'importo complessivo della concessione o per importi relativi a più esercizi). Deve, pertanto, essere rilevata in questa voce anche la quota di competenza dell'esercizio di concessioni pluriennali affluite, in precedenza, nei risconti passivi.

4.10 Altri ricavi e proventi diversi. Si tratta di una voce avente natura residuale, relativa a proventi di competenza economica dell'esercizio, non riconducibili ad altre voci del conto economico e che non rivestono carattere straordinario. Deve essere rilevata in questa voce anche 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. Comprende, inoltre, i ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività fiscalmente rilevanti. Comprende, altresì, i ricavi, derivanti dall'estinzione anticipata di un derivato (cd. market to market positivo), che sono interamente sospesi nell'esercizio in cui il credito è stato accertato, per essere distribuiti negli esercizi compresi nella vita residua del derivato risolto. La quota di competenza economica di ciascun esercizio, a decorrere da quello di estinzione del derivato, è definita ripartendo il ricavo tra gli anni di vita residua del derivato risolto anticipatamente. Gli accertamenti dei ricavi derivanti dalla vendita di beni e servizi, registrati nell'esercizio in contabilità finanziaria, costituiscono ricavi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei attivi e risconti passivi.

Componenti economici negativi

4.11 Acquisti di materie prime e/o beni di consumo. Sono iscritti in tale voce i costi per l'acquisto di materie prime, merci e beni di consumo necessari al funzionamento dell'attività ordinaria dell'ente. Con riferimento all'attività rilevante ai fini IVA svolta dall'ente, non sono da includere nel costo le imposte recuperabili come l'IVA, che costituisce credito verso l'Erario, mentre le altre eventuali imposte devono essere comprese nel costo dei beni. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per acquisto di materie prime e/o beni di consumo rilevate nella contabilità finanziaria. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

4.12 Prestazioni di servizi. Rientrano in tale voce i costi relativi all'acquisizione di servizi connessi alla gestione operativa. Le somme liquidate relativamente a costi ed oneri per prestazioni di servizi registrati in contabilità finanziaria costituiscono costi di competenza dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi. Per le operazioni soggette a IVA, le procedure informatiche dell'ente consentono, in automatico, di separare l'IVA dall'importo della spesa contabilizzata nella contabilità finanziaria al lordo di IVA e di rilevare nella contabilità economico patrimoniale, distintamente, l'importo dell'IVA e quello del costo per l'acquisto di materie prime e beni di consumo.

4.13 Utilizzo di beni di terzi. I costi rilevati in questa voce derivano dalle spese liquidate per le corrispondenti spese rilevate in contabilità finanziaria, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei passivi e risconti attivi

4.14 Trasferimenti correnti. Questa voce comprende gli oneri per le risorse finanziarie correnti trasferite dall'ente ad altre amministrazioni pubbliche o a privati senza controprestazione, o in conto esercizio per l'attività svolta da enti che operano per la popolazione ed il territorio. Pertanto, la liquidazione di spese per trasferimenti correnti ad amministrazioni pubbliche e a privati costituisce un onere di competenza dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate nella contabilità finanziaria.

4.15 Contributi agli investimenti. Questa voce comprende i contributi agli investimenti che costituiscono costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Gli oneri rilevati in questa voce derivano dalle corrispondenti spese impegnate in contabilità finanziaria

4.16 Personale. In questa voce vanno iscritti tutti i costi sostenuti nell'esercizio per il personale dipendente (retribuzione, straordinari, indennità, oneri previdenziali e assicurativi a carico dell'ente, gli accantonamenti riguardanti il personale, trattamento di fine rapporto e simili), liquidati in contabilità finanziaria ed integrati nel rispetto del principio della competenza economica

dell'esercizio. La voce non comprende i componenti straordinari di costo derivanti, ad esempio, da arretrati (compresi quelli contrattuali), che devono essere ricompresi tra gli oneri straordinari alla voce "Altri oneri straordinari", e l'IRAP relativa, che deve essere rilevata nella voce "Imposte".

4.17 Quote di ammortamento dell'esercizio. Vanno incluse tutte le quote di ammortamento delle immobilizzazioni immateriali e materiali iscritte nello stato patrimoniale. Trova allocazione in tale voce anche la quota di costo relativa ai costi pluriennali che, nel rispetto del principio della competenza, sono ripartiti su più esercizi. La procedura di ammortamento è necessaria per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo in quanto soggette a deperimento o obsolescenza. L'ammortamento inizia dal momento in cui il bene è pronto per l'uso, ossia quando è nel luogo e nelle condizioni necessarie per funzionare secondo le aspettative dell'ente. Se il costo del terreno include costi di bonifica, tale costo è ammortizzato durante il periodo dei benefici ottenuti dall'aver sostenuto tali costi.

Ai fini dell'ammortamento, i terreni e gli edifici soprastanti sono contabilizzati separatamente anche se acquisiti congiuntamente.

Il registro dei beni ammortizzabili (o schede equivalenti) è lo strumento in grado di consentire la corretta procedura di ammortamento, di seguire il valore del singolo bene in ogni momento e di determinare, all'atto della dismissione, la plusvalenza o la minusvalenza. Nel registro devono essere indicati, per ciascun bene, l'anno di acquisizione, il costo, il coefficiente di ammortamento, la quota annuale di ammortamento, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del precedente esercizio, il valore residuo e l'eventuale dismissione del bene, ed il fondo di ammortamento dell'esercizio. Ove si verifichi la perdita totale del valore del bene ammortizzabile, il relativo fondo di ammortamento deve essere rettificato sino alla copertura del costo.

Come possibile riferimento per la definizione del piano di ammortamento, si applicano i coefficienti di ammortamento previsti nei "Principi e regole contabili del sistema di contabilità economica delle amministrazioni pubbliche", predisposto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze-Ragioneria Generale dello Stato, e successivi aggiornamenti, di seguito riportati per le principali tipologie di beni:

<i>Tipologia beni</i>	<i>Coefficiente annuo</i>	<i>Tipologia beni</i>	<i>Coefficiente annuo</i>
<i>Mezzi di trasporto stradali leggeri</i>	20%	<i>Equipaggiamento e vestiario</i>	20%
<i>Mezzi di trasporto stradali pesanti</i>	10%		
<i>Automezzi ad uso specifico</i>	10%	<i>Materiale bibliografico</i>	5%
<i>Mezzi di trasporto aerei</i>	5%	<i>Mobili e arredi per ufficio</i>	10%
<i>Mezzi di trasporto marittimi</i>	5%	<i>Mobili e arredi per alloggi e pertinenze</i>	10%
<i>Macchinari per ufficio</i>	20%	<i>Mobili e arredi per locali ad uso specifico</i>	10%
<i>Impianti e attrezzature</i>	5%	<i>Strumenti musicali</i>	20%
<i>Hardware</i>	25%	<i>Opere dell'ingegno –</i>	20%

		<i>Software prodotto</i>	
<i>Fabbricati civili ad uso abitativo commerciale istituzionale</i>	2%		

La tabella sopra riportata non prevede i beni demaniali e i beni immateriali.

Ai fabbricati demaniali si applica il coefficiente del 2%, agli altri beni demaniali si applica il coefficiente del 3%. Alle infrastrutture demaniali e non demaniali si applica il coefficiente del 3%, ai beni immateriali si applica il coefficiente del 20%.

Fermo restando il principio generale in base al quale l'ammortamento va commisurato alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanto sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data in cui il bene risulta essere pronto per l'uso.

Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali migliorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua del contratto di locazione.

Nel caso di immobilizzazioni derivanti da concessioni da altre amministrazioni pubbliche, il costo di acquisizione dell'immobilizzazione è ammortizzato in un periodo temporale pari alla durata della concessione (se alla data della predisposizione dello stato patrimoniale la concessione è già stata rinnovata, la durata dell'ammortamento dovrà essere commisurata al periodo complessivo della concessione, incluso il rinnovo).

Nel caso in cui l'ente faccia investimenti apportando miglioramenti su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si avvale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i contributi agli investimenti.

Non sono soggetti all'ammortamento i beni la cui utilizzazione non è limitata nel tempo in quanto soggetti a deperimento e consumo.

In generale i terreni hanno una vita utile illimitata e non devono essere ammortizzati. Fanno eccezione le cave ed i siti utilizzati per le discariche. Come indicato al principio 6.1.2, i beni, mobili ed immobili, qualificati come "beni culturali" ai sensi dell'art. 2 del D.lgs 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio - o "beni soggetti a tutela" ai sensi dell'art. 136 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento .

Per l'ammortamento delle immobilizzazioni riguardanti la gestione sanitaria accentrata delle regioni si applicano le disposizioni del titolo secondo del presente decreto.

4.18 Svalutazione delle immobilizzazioni. Sono rilevate in tale voce le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni immateriali, materiali e finanziarie, ai sensi dell'art.2426, comma 1, n. 3 del codice civile e dei principi contabili dell'OIC in materia (n. 16, n. 24 e n. 20).

4.19 Svalutazione dei crediti di funzionamento. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti di funzionamento costituiti da tutti i crediti dell'ente diversi da quelli derivanti dalla concessione di crediti ad

altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti è determinato dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia e difficile esazione, riferito ai crediti riguardanti i titoli da 1 a 4 delle entrate, accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti nello stato patrimoniale di inizio dell'esercizio, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. In tale posta vanno inseriti anche gli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio;

4.20 Variazioni delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. In tale voce rientra la variazione delle rimanenze di materie prime, merci e beni di consumo acquistate e non utilizzate alla chiusura dell'esercizio. Tale variazione è pari alla differenza tra il valore iniziale ed il valore finale delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo. La valutazione delle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo è effettuata secondo i criteri di cui all'art. 2426 n. 9 del codice civile. In merito si veda, anche, il punto 6.2 lett. g del presente documento e gli esempi contenuti in appendice sui metodi di valutazione delle rimanenze finali di magazzino. La variazione delle rimanenze è effettuata in sede di scritture di assestamento.

4.21 Accantonamenti ai fondi costi futuri e ai fondi rischi. Tali voci costituiscono uno dei collegamenti tra la contabilità finanziaria e la contabilità economico-patrimoniale. Gli accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione finanziario devono presentare lo stesso importo dei corrispondenti accantonamenti effettuati in contabilità economico-patrimoniale.

4.22 Oneri e costi diversi di gestione. E' una voce residuale nella quale vanno rilevati gli oneri e i costi della gestione di competenza economica dell'esercizio non classificabili nelle voci precedenti. Comprende i tributi diversi da imposte sul reddito e IRAP.

Proventi e oneri finanziari

4.23 Proventi da partecipazioni. Tale voce comprende:

- utili e dividendi da società controllate e partecipate. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 22 del presente decreto ai fini del consolidato.
- avanzi distribuiti. In tale voce si collocano gli avanzi della gestione distribuiti da enti ed organismi strumentali, aziende speciali, consorzi dell'ente.
- altri utili e dividendi. In tale voce si collocano gli importi relativi alla distribuzione di utili e dividendi di società diverse da quelle controllate e partecipate. La definizione di partecipata è quella indicata dall'articolo 23 del presente decreto ai fini del consolidato.

4.24 Altri proventi finanziari. In tale voce si collocano gli importi relativi agli interessi attivi di competenza economica dell'esercizio, rilevati sulla base degli accertamenti dell'esercizio, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate

in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare eventuali ratei attivi e risconti passivi.

4.25 Interessi e altri oneri finanziari. La voce accoglie gli oneri finanziari di competenza economica dell'esercizio. Gli interessi devono essere distinti in: interessi su mutui e prestiti; interessi su obbligazioni; interessi su anticipazioni; interessi per altre cause. Questi ultimi corrispondono a interessi per ritardato pagamento, interessi in operazioni su titoli, ecc.. Gli interessi e gli altri oneri finanziari liquidati nell'esercizio in contabilità finanziaria costituiscono componenti negativi della gestione, fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico al fine di considerare ratei passivi e risconti attivi.

Rettifica di valore delle attività finanziarie

4.27 In tale voce sono inserite le svalutazione dei crediti di finanziamento e le variazioni di valore dei titoli finanziari. L'accantonamento rappresenta l'ammontare della svalutazione dei crediti derivanti dalla concessione di crediti ad altri soggetti. Sono indicate in tale voce le quote di accantonamento per presunta inesigibilità che devono gravare sull'esercizio in cui le cause di inesigibilità si manifestano con riferimento ai crediti iscritti nello stato patrimoniale. Il valore dell'accantonamento al fondo svalutazione è determinato dalla differenza tra il valore del fondo crediti di dubbia esigibilità, riferito ai crediti del titolo 5, 6, e 7 accantonato nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto ed il valore del fondo svalutazione crediti all'inizio dell'esercizio nello stato patrimoniale, al netto delle variazioni intervenute su quest'ultimo nel corso dell'anno. Il valore così determinato è incrementato:

- a) degli accantonamenti relativi ai crediti stralciati dalle scritture finanziarie nel corso dell'esercizio;
- b) degli accantonamenti riguardanti i crediti dei titoli 5, 6 e 7, che, in contabilità finanziaria, in ossequio al principio della competenza finanziaria potenziata, sono stati imputati su più esercizi, non concorrono alla determinazione dell'ammontare sul quale calcolare l'accantonamento di competenza dell'esercizio. Il fondo svalutazione crediti di finanziamento va rappresentato nello stato patrimoniale in diminuzione dell'attivo nelle voci riguardanti i crediti cui si riferisce. Per le rettifiche di valore dei titoli finanziari, si deve far riferimento ai numeri 3 e 4 del primo comma dell'art.2426 del codice civile.

Proventi ed oneri straordinari

4.28 Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo. Sono indicati in tali voci i proventi, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di attività (decrementi del valore di passività) rispetto alle stime precedentemente operate. Trovano allocazione in questa voce i maggiori crediti derivanti dal riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato e le altre variazioni positive del patrimonio non derivanti dal conto del bilancio, quali ad esempio, donazioni, acquisizioni gratuite, rettifiche positive per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi. Nella relazione illustrativa al rendiconto deve essere dettagliata la composizione della voce. Tale voce comprende anche gli importi relativi alla

riduzione di debiti esposti nel passivo del patrimonio, il cui costo originario è transitato nel conto economico in esercizi precedenti. La principale fonte di conoscenza è l'atto di riaccertamento dei residui passivi degli anni precedenti rispetto a quello considerato. Le variazioni dei residui passivi di anni precedenti, iscritti nei conti d'ordine, non fanno emergere insussistenza del passivo, ma una variazione in meno nei conti d'ordine. Comprende anche le riduzioni dell'accantonamento al fondo svalutazioni crediti a seguito del venir meno delle esigenze che ne hanno determinato un accantonamento.

4.29 Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo. Sono indicati in tali voci gli oneri, di competenza economica di esercizi precedenti, che derivano da incrementi a titolo definitivo del valore di passività o decrementi del valore di attività. Sono costituite prevalentemente dagli importi relativi alla riduzione di crediti o alla riduzione di valore di immobilizzazioni. La principale fonte per la rilevazione delle insussistenze dell'attivo è l'atto di riaccertamento dei residui attivi effettuato nell'esercizio considerato al netto dell'utilizzo del fondo svalutazione crediti. Le insussistenze possono derivare anche da minori valori dell'attivo per perdite, eliminazione o danneggiamento di beni e da rettifiche per errori di rilevazione e valutazione nei precedenti esercizi.

4.30 Proventi da permessi di costruire. La voce comprende il contributo accertato nell'esercizio relativo alla quota del contributo per permesso di costruire destinato al finanziamento delle spese correnti., negli esercizi in cui è consentito.

4.31 Plusvalenze patrimoniali. Corrispondono alla differenza positiva tra il corrispettivo o indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale e derivano da:

- (a) cessione o conferimento a terzi di immobilizzazioni;
- (b) permuta di immobilizzazioni;
- (c) risarcimento in forma assicurativa o meno per perdita di immobilizzazione.

4.32 Minusvalenze patrimoniali. Hanno significato simmetrico rispetto alle plusvalenze, e accolgono quindi la differenza, ove negativa, tra il corrispettivo o indennizzo conseguito al netto degli oneri accessori di diretta imputazione e il corrispondente valore netto delle immobilizzazioni iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale.

4.33 Altri oneri e costi straordinari. Sono allocati in tale voce gli altri oneri e costi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. Vi trovano allocazione le spese liquidate riconducibili a eventi straordinari (non ripetitivi). La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici negativi non allocabili in altra voce di natura straordinaria

4.34 Altri proventi e ricavi straordinari. Sono allocati in tale voce i proventi e i ricavi di carattere straordinario di competenza economica dell'esercizio. La voce riveste carattere residuale, trovando allocazione in essa tutti i valori economici positivi non allocabili in altra voce di natura straordinaria

4.35 Imposte. Sono inseriti, rispettando il principio della competenza economica, gli importi riferiti a imposte sul reddito e IRAP corrisposte dall'ente durante l'esercizio. Si considerano di competenza dell'esercizio le imposte liquidate nella contabilità finanziaria fatte salve le rettifiche e le integrazioni effettuate in sede di scritture di assestamento economico. Gli altri tributi sono contabilizzati nella voce oneri diversi di gestione salvo che debbano essere conteggiati ad incremento del valore di beni (ad es. IVA indetraibile).

4.36 Risultato economico dell'esercizio. Rappresenta la differenza positiva o negativa tra il totale dei proventi e ricavi e il totale degli oneri e costi dell'esercizio. In generale la variazione del patrimonio netto deve corrispondere al risultato economico, salvo il caso errori dello stato patrimoniale iniziale. Nel caso di errori dello stato patrimoniale iniziale la rettifica della posta patrimoniale deve essere rilevata in apposito prospetto, contenuto nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto, 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.

5. Le scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.

La determinazione del risultato economico implica un procedimento di analisi della competenza economica dei costi/oneri e dei ricavi/proventi rilevati nell'esercizio per individuare i componenti economici positivi e negativi di competenza dell'esercizio o del periodo oggetto di interesse.

A tal scopo, al termine del periodo amministrativo e alle scadenze previste dalle esigenze conoscitive della finanza pubblica, i costi/ricavi, e gli oneri/proventi rilevati nel corso dell'esercizio sulla base dell'accertamento delle entrate e la liquidazione delle spese (impegno nel caso di trasferimenti) registrate in contabilità finanziaria, sono oggetto di rettifica, integrazione e ammortamento (scritture di assestamento economico).

Nell'ambito delle scritture di assestamento economico sono registrati anche gli oneri/costi correlati agli impegni non liquidati ma liquidabili sulla base di idonea e completa documentazione pervenuta all'ente.

Considerato che rinviare alla fine dell'esercizio, solo alle scritture di assestamento, la rilevazione degli effetti economici delle operazioni verificatosi nel corso della gestione, rischia di vanificare l'intento del legislatore, si richiama l'attenzione sull'utilità della concomitanza delle registrazioni contabili finanziarie ed economico patrimoniali, per garantire anche nel corso dell'esercizio la correttezza della rilevazione, evitando la "ricostruzione" delle scritture alla fine dell'esercizio. A tal fine si ritiene opportuno che le procedure informatiche prevedano che, quando si accerta l'entrata o si liquida la spesa (fatte salve le eccezioni già richiamate in precedenza), sia possibile indicare l'esercizio di competenza economica dell'operazione (compreso l'esercizio precedente se il relativo bilancio non è ancora stato definito).

In assenza di tale indicazione si ipotizza che la competenza economica dell'operazione coincida con la competenza finanziaria. Sulla base dell'esercizio indicato, le procedure elaborano, in automatico, la corrispondente scrittura di

assestamento (ad esempio, con il campo competenza temporale sono gestibili i ratei e i risconti).

I crediti e i debiti di funzionamento sono costituiti dai residui attivi e passivi dell'esercizio considerato cui bisogna aggiungere i crediti ed i debiti corrispondenti agli accertamenti ed agli impegni assunti negli esercizi del bilancio pluriennale successivi a quello in corso cui corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate per le quali il servizio è stato già reso o è avvenuto lo scambio dei beni, esigibili negli esercizi successivi.

Per la determinazione dei crediti e dei debiti di finanziamento si rinvia a quanto indicato al paragrafo 6.1.3 lettera d), al paragrafo 6.2, lettera b), e al paragrafo 6.3, lettera c).

6. Gli elementi patrimoniali attivi e passivi

6.1 Immobilizzazioni

Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi.

Le immobilizzazioni comprendono anche le attività che sono state oggetto di cartolarizzazione.

Costituiscono eccezione a tale principio i beni che entrano nella disponibilità dell'ente a seguito di un'operazione di leasing finanziario, che si considerano acquisiti al patrimonio dell'amministrazione pubblica alla data della consegna e, rappresentati nello stato patrimoniale con apposite voci, che evidenziano che trattasi di beni non ancora di proprietà dell'ente.

6.1.1 Immobilizzazioni immateriali

a) I costi capitalizzati (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, miglorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di software applicativo prodotto per uso interno non tutelato) si iscrivono nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC, "Le immobilizzazioni immateriali", nonché i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore. La durata massima dell'ammortamento dei costi capitalizzati (salvo le miglorie e spese incrementative su beni di terzi) è quella quinquennale prevista dall'art. 2426, n. 5, c.c..

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di terzi di cui si vale in locazione (ad es. manutenzione straordinaria su beni di terzi), tali miglorie andranno iscritte tra le immobilizzazioni immateriali e ammortizzate nel periodo più breve tra quello in cui le miglorie possono essere utilizzate (vita utile residua dell'immobile del terzo) e quello di durata residua dell'affitto.

Nel caso in cui l'amministrazione pubblica faccia investimenti apportando miglioramento su immobili di privati (ad es. in locazione) di cui non si vale, l'operazione è contabilizzata con le modalità previste per i trasferimenti in c/capitale a privati.

b) I diritti di brevetto industriale (anche se acquisiti in forza di contratto di licenza), i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno (compreso il software

applicativo giuridicamente tutelato), le concessioni, le licenze, i marchi ed i diritti simili (compreso il know-how giuridicamente tutelato) devono essere iscritti e valutati (al costo) in base ai criteri indicati nel documento OIC n. 24 sopra menzionato; l'ammortamento e l'eventuale svalutazione straordinaria per perdite durevoli di valore si effettuano in conformità ai criteri precisati in tale documento. I diritti menzionati devono essere iscritti all'attivo anche se acquisiti dall'ente a titolo gratuito (ad es. in forza di donazioni). In questa ipotesi, fermi restando i criteri di ammortamento e svalutazione straordinaria previsti dal documento OIC n. 24, la valutazione è effettuata al valore normale (corrispondente al *fair value* dei documenti sui principi contabili internazionali per il settore pubblico IPSAS), determinato a seguito di apposita stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo.

c) L'avviamento va iscritto separatamente solo se relativo all'acquisizione, a titolo oneroso, di un'azienda o complesso aziendale. Per i criteri di valutazione, ammortamento e svalutazione straordinaria si fa riferimento al menzionato documento OIC n. 24.

In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito di un'azienda o complesso aziendale, la valutazione complessiva della medesima e l'attribuzione del valore ai suoi componenti patrimoniali attivi (escluso l'avviamento, come sopra precisato) e passivi deve essere effettuata in base al valore normale determinato a seguito di stima effettuata dall'Ufficio Tecnico dell'ente come precisato al precedente punto b). La stima non è eseguita ove si tratti di beni di modico valore.

d) Diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee.

Nell'ipotesi in cui i diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee, sono acquisiti al patrimonio dell'ente a titolo oneroso, col sostenimento di un costo, il valore da iscrivere è pari al costo di acquisizione, aumentato dei costi accessori. I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà. Se, invece, i diritti menzionati sono acquisiti a titolo gratuito (ad es. per donazione), il valore da iscrivere è il valore normale determinato da un esperto esterno secondo le modalità indicate per i diritti di brevetto industriale.

Nei casi più semplici (ad es. valutazione di rendite o di usufrutto immobiliare), non è necessario far ricorso alla stima dell'esperto esterno.

I criteri per l'ammortamento e le eventuali svalutazioni straordinarie sono analoghi a quelli valevoli per gli immobili acquisiti a titolo di piena proprietà.

Nello specifico, il valore da iscrivere in bilancio relativo alle rendite ed ai diritti reali acquisiti a titolo gratuito può essere determinato in base alle seguenti modalità:

d.1) Rendite

d.1.1) *Rendita perpetua o a tempo indeterminato*: il valore è $V=R/i$, in cui "R" è l'importo medio della rendita netta ed "i" il tasso di capitalizzazione pari al tasso di interesse legale;

d.1.2) *Rendita temporanea*: $V=R_n \cdot \frac{1}{i}$, in cui "n" è il numero di anni di durata della rendita ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Non è, ovviamente, configurabile la rendita vitalizia a favore dell'ente.

Se si tratta di valutare un immobile trasferito all'ente, gravato di una rendita a favore di terzi, il valore "V" dell'immobile, determinato come sopra precisato, deve essere ridotto del valore della rendita.

Se l'obbligazione di corrispondere al terzo la rendita grava direttamente sull'ente, all'attivo deve essere iscritto il valore (costo o valore normale) dell'immobile; al passivo, fra i debiti, il valore della rendita.

Se la rendita a favore di terzi è una rendita vitalizia, devono essere utilizzate le tavole di sopravvenienza media allegate al vigente T.U. in materia di imposta di registro. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.2) Usufrutto e nuda proprietà. La durata dell'usufrutto per le persone giuridiche non può eccedere i trent'anni (art. 979, 2° comma, codice civile). In ipotesi di acquisizione a titolo gratuito, il valore dell'usufrutto "V" è pari a $V = R_n \cdot \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}$, dove "R" è il reddito netto annuo medio conseguibile, "n" la durata dell'usufrutto ed "i" il tasso di capitalizzazione, pari al tasso di interesse legale.

Se, come avviene di solito, si tratta di usufrutto di un fabbricato di civile abitazione o di un fabbricato a destinazione commerciale, il reddito medio netto può essere convenzionalmente identificato con la rendita catastale (che è al netto dei costi di manutenzione e riparazione dell'immobile).

Se l'ente acquisisce a titolo gratuito la nuda proprietà di un immobile, il valore da iscrivere è pari al valore normale dell'immobile al netto del valore dell'usufrutto.

In caso di usufrutto di azioni o quote di società di capitali, occorre individuare il dividendo medio futuro conseguibile ed è necessaria la valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.3) Uso ed abitazione. Valgono i medesimi criteri individuati per l'usufrutto immobiliare. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.4) Superficie. Viene presa in considerazione solo l'ipotesi di diritto di superficie costituito, a titolo oneroso o gratuito, a favore dell'ente. La valutazione peritale deve considerare il valore attuale del reddito netto medio ricavabile, per la durata del diritto, dall'Ente titolare del diritto di superficie. Tale reddito è convenzionalmente pari alla rendita catastale. Il valore ottenuto deve essere ridotto del costo di realizzazione del fabbricato, se questo è a carico dell'ente. Occorre poi detrarre, in ogni caso, il valore attuale delle spese di rimozione e di ripristino al termine della durata del diritto. Criteri analoghi devono essere seguiti per le costruzioni erette su suoli demaniali, in virtù di apposita concessione. Nelle ipotesi di maggiore complessità, è necessario ricorrere alla valutazione peritale. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

d.5) Enfiteusi. Il valore del diritto di nuda proprietà acquisito gratuitamente dall'ente è pari al valore attuale del canone enfiteutico per la residua durata dell'enfiteusi $V = R_n \cdot \frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}$. Il valore del diritto dell'enfiteuta, acquisito dall'Ente a titolo gratuito, è pari al valore normale dell'immobile ridotto del valore della nuda proprietà. Il periodo di ammortamento di tali diritti è correlato alla loro durata.

e) Immobilizzazioni in corso.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell'ente costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o, sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);

- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali ad esempio quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono in ogni caso comprese, tra i costi di produzione interne dell'immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.

6.1.2 Immobilizzazioni Materiali

Le immobilizzazioni materiali sono distinte in beni demaniali e beni patrimoniali disponibili e indisponibili.

Alla fine dell'esercizio, le immobilizzazioni materiali devono essere fisicamente esistenti presso l'amministrazione pubblica o essere assegnate ad altri soggetti sulla base di formali provvedimenti assunti dall'ente.

Le immobilizzazioni sono iscritte nello stato patrimoniale al costo di acquisizione dei beni o di produzione, se realizzato in economia (inclusivo di eventuali oneri accessori d'acquisto, quali le spese notarili, le tasse di registrazione dell'atto, gli onorari per la progettazione, ecc.), al netto delle quote di ammortamento.

Qualora, alla data di chiusura dell'esercizio, il valore sia durevolmente inferiore al costo iscritto, tale costo è rettificato, nell'ambito delle scritture di assestamento, mediante apposita svalutazione.

Le rivalutazioni sono ammesse solo in presenza di specifiche normative che le prevedano e con le modalità ed i limiti in esse indicati.

Per quanto non previsto nei presenti principi contabili, i criteri relativi all'iscrizione nello stato patrimoniale, alla valutazione, all'ammortamento ed al calcolo di eventuali svalutazioni per perdite durevoli di valore si fa riferimento al documento OIC n. 16 "Le immobilizzazioni materiali".

Per i **beni mobili ricevuti a titolo gratuito**, il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale, determinato, come, per le immobilizzazioni immateriali, a seguito di apposita relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del rappresentante legale dell'ente medesimo.

La stima non è eseguita ove si tratti di valore non rilevante o di beni di frequente negoziazione, per i quali il valore normale possa essere desunto da pubblicazioni specializzate che rilevino periodicamente i valori di mercato (ad es. autovetture, motoveicoli, autocarri, ecc.).

Per le copie gratuite di libri, riviste ed altre pubblicazioni da conservare in raccolte, il valore è pari al prezzo di copertina.

Tutti i beni, mobili e immobili, qualificati come "**beni culturali**", ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 42/2004 – Codice dei beni culturali e del paesaggio, o "**beni soggetti a tutela**", ai sensi dell'art. 139 del medesimo decreto, non vengono assoggettati ad ammortamento.

Per gli **immobili acquisiti dall'ente a titolo gratuito**, è necessario far ricorso a una relazione di stima a cura dell'Ufficio Tecnico dell'ente, salva la facoltà dell'ente di ricorrere ad una valutazione peritale di un esperto indipendente designato dal Presidente del Tribunale nel cui circondario ha sede l'ente, su istanza del presidente dell'ente medesimo.

Casi particolari:

I beni librari, acquisiti per donazione e considerati come bene strumentale all'attività istituzionale oppure come bene non strumentale, sono iscritti e valutati nello stato patrimoniale secondo i seguenti criteri:

- a) i libri, riviste e pubblicazioni varie di frequente utilizzo per l'attività istituzionale dell'ente sono considerati beni di consumo, non sono iscritti nello stato patrimoniale e il relativo costo è interamente di competenza dell'esercizio in cui sono stati acquistati;
- b) i beni librari qualificabili come "beni culturali", ai sensi dell'art. 2 del del D.lgs.42/2004, sono iscritti nello stato patrimoniale alla voce "Altri beni demaniali" e non sono assoggettati ad ammortamento;
- c) i libri facenti parte di biblioteche, la cui consultazione rientra nell'attività istituzionale dell'ente (biblioteche di Università, Istituti ed Enti di ricerca, ecc.) e che, pertanto, costituiscono beni strumentali per l'attività svolta dall'ente stesso, devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni;
- d) gli altri libri, non costituenti beni strumentali, non sono assoggettati ad ammortamento.

Le manutenzioni sono capitalizzabili solo nel caso di ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di capacità o di produttività o di sicurezza (per adeguamento alle norme di legge) o di vita utile del bene.

Nel caso in cui tali costi non producano i predetti effetti vanno considerati manutenzione ordinaria e, conseguentemente, imputati al conto economico (ad es. costi sostenuti per porre riparo a guasti e rotture, costi per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc.).

Il costo delle immobilizzazioni è ripartito nel tempo attraverso la determinazione di quote di ammortamento da imputarsi al conto economico in modo sistematico, in base ad un piano di ammortamento predefinito in funzione del valore del bene, della residua possibilità di utilizzazione del bene, dei criteri di ripartizione del valore da ammortizzare (quote costanti), in base ai coefficienti indicati nel paragrafo 4.18.

Fermo restando il principio generale in base al quale la quota di ammortamento va commisurata alla residua possibilità di utilizzazione del bene, come regola pratica per la determinazione del coefficiente d'ammortamento per il primo anno di utilizzo del bene, si può applicare una quota del coefficiente pari a tanti dodicesimi quanti sono i mesi di utilizzo del bene, a decorrere dalla data della consegna.

Le immobilizzazioni in corso costituiscono parte del patrimonio dell'ente, costituito da cespiti di proprietà e piena disponibilità dell'ente non ancora utilizzabili perché in fase di realizzazione o ,sebbene realizzati, non ancora utilizzabili da parte dell'ente.

Le immobilizzazioni in corso o lavori in economia, devono essere valutate al costo di produzione. Tale costo comprende:

- i costi di acquisto delle materie prime necessarie alla costruzione del bene;
- i costi diretti relativi alla costruzione in economia del bene (materiali e mano d'opera diretta, spese di progettazione, forniture esterne);
- i costi indiretti nel limite di ciò che è specificamente connesso alla produzione del bene in economia, quali, ad esempio, la quota parte delle spese generali di fabbricazione e degli oneri finanziari.

Non sono, in ogni caso, comprese, tra i costi di produzione interni di immobilizzazione, le spese generali ed amministrative sostenute dall'ente.

6.1.3 Immobilizzazioni finanziarie

Le immobilizzazioni finanziarie (partecipazioni, titoli, crediti concessi, ecc) sono iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto, rettificato dalle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengano durevoli.

a) Azioni. Per le partecipazioni azionarie immobilizzate, il criterio di valutazione è quello del costo, ridotto delle perdite durevoli di valore (art. 2426 n. 1 e n. 3 codice civile). Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto" di cui all'art. 2426 n. 4 codice civile. Gli eventuali utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto devono determinare l'iscrizione di una specifica riserva del patrimonio netto vincolata all'utilizzo del metodo del patrimonio.

Per le modalità di iscrizione e valutazione, occorre far riferimento ai documenti OIC n. 20, "Il patrimonio netto" e n. 21, "Titoli e partecipazioni".

In ogni caso, per le azioni quotate vanno tenuti presenti anche i costi di borsa, nei limiti e con le modalità precisati dai principi contabili. In ipotesi di acquisizione di azioni a titolo gratuito (ad es, donazione) il valore da iscrivere in bilancio è il valore normale determinato con apposita valutazione peritale. Se si tratta di azioni quotate, che costituiscono una partecipazione di minoranza non qualificata, non è necessario far ricorso all'esperto esterno.

b) Partecipazioni non azionarie. I criteri di iscrizione e valutazione sono analoghi a quelli valevoli per le azioni.

c) Titoli. A seconda che si tratti di titoli immobilizzati o destinati allo scambio, si applicano i criteri previsti dall'art. 2426 codice civile. Per i titoli quotati non è necessario far ricorso ad un esperto esterno.

d) I crediti concessi dall'ente. Il valore è determinato dallo stock di crediti concessi, risultante alla fine dell'esercizio precedente, più gli accertamenti per riscossione crediti imputati all'esercizio in corso e agli esercizi successivi a fronte di impegni assunti nell'esercizio per concessioni di credito, al netto degli incassi realizzati per riscossioni di crediti. Non costituiscono immobilizzazioni finanziarie le concessioni di credito per far fronte a temporanee esigenze di liquidità. Nello stato patrimoniale tali crediti sono rappresentati al netto del fondo svalutazione crediti riguardante i crediti di finanziamento.

6.2 Attivo circolante.

a) Rimanenze di Magazzino

Le eventuali giacenze di magazzino (materie prime, secondarie e di consumo; semilavorati; prodotti in corso di lavorazione; prodotti finiti; lavori in corso su ordinazione) vanno valutate al minore fra costo e valore di presumibile realizzazione desunto dall'andamento del mercato (art. 2426, n. 9, codice civile).

b) I Crediti

b1) Crediti di funzionamento. I crediti di funzionamento sono iscritti nell'attivo dello Stato patrimoniale solo se corrispondenti ad obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili, per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

I crediti di funzionamento comprendono anche i crediti che sono stati oggetto di cartolarizzazione (la cessione di crediti pro soluto non costituisce cartolarizzazione).

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui attivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei crediti di funzionamento.

I crediti sono iscritti al valore nominale, ricondotto al presumibile valore di realizzo, attraverso apposito fondo svalutazione crediti portato a diretta diminuzione degli stessi.

Il Fondo svalutazione crediti corrisponde alla sommatoria, al netto degli eventuali utilizzi, degli accantonamenti annuali per la svalutazione dei crediti sia di funzionamento che di finanziamento. L'ammontare del fondo svalutazione crediti dovrebbe essere, data la metodologia di calcolo dell'accantonamento al fondo stesso di cui ai punti n. 4.20 e n. 4.27, di pari importo a quello inserito nel conto del bilancio. Però, il valore dei fondi previsti in contabilità finanziaria ed in contabilità economico-patrimoniale potrebbe essere diverso per due ordini di motivi.

In contabilità economico-patrimoniale, sono conservati anche i crediti stralciati dalla contabilità finanziaria ed, in corrispondenza di questi ultimi, deve essere iscritto in contabilità economico-patrimoniale un fondo pari al loro ammontare.

Inoltre, in contabilità economico-patrimoniale potrebbero essere iscritti dei crediti che, in ottemperanza al principio della competenza finanziaria potenziata, in contabilità finanziaria, sono imputati nel bilancio di anni successivi a quello cui lo Stato Patrimoniale si riferisce. Pertanto, mentre in contabilità economico-patrimoniale tali crediti devono essere oggetto di svalutazione mediante l'accantonamento di una specifica quota al fondo svalutazione, in contabilità finanziaria tale accantonamento avverrà solo negli anni successivi.

Nello Stato patrimoniale, il Fondo svalutazione crediti non è iscritto tra le poste del passivo, in quanto è portato in detrazione delle voci di credito a cui si riferisce.

Del Fondo è necessario evidenziare le sue diverse componenti, quella relativa al normale processo di svalutazione dei crediti, quella relativa alla presenza di crediti stralciati dalla contabilità finanziaria e quella relativa alla presenza, nello Stato patrimoniale, di crediti non ancora iscritti nel Conto del bilancio del medesimo esercizio.

I crediti in valuta devono essere valutati in base ai cambi alla data di chiusura dei bilanci.

b2) Crediti da finanziamenti contratti dall'ente. Corrispondono ai residui attivi per accensioni di prestiti derivanti dagli esercizi precedenti più i residui attivi per accensioni di prestiti sorti nell'esercizio, meno le riscossioni in conto residui dell'esercizio relative alle accensioni di prestiti.

b3) Crediti finanziari concessi dall'ente per fronteggiare esigenze di liquidità dei propri enti e delle società controllate e partecipate.

c) Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

Le azioni e i titoli detenuti per la vendita nei casi consentiti dalla legge, sono valutati al minore fra il costo di acquisizione e il presumibile valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato.

d) Le Disponibilità liquide

Le disponibilità liquide sono articolate nelle seguenti voci: conto di tesoreria (distinto in istituto tesoriere e conto di tesoreria statale), altri depositi bancari e postali, Cassa (la voce "cassa" è attivata in eventuali bilanci infrannuali).

Nell'Attivo dello Stato Patrimoniale le disponibilità liquide sono rappresentate dal saldo dei depositi bancari, postali e dei conti accessi presso la Tesoreria Statale intestati all'amministrazione pubblica alla data del 31 dicembre.

Per un principio di sana gestione, alla fine dell'esercizio le disponibilità giacenti presso i vari conti intestati all'ente devono confluire nel conto principale di

tesoreria intestato all'ente. Sono escluse da tale obbligo le giacenze depositate presso la Tesoreria statale per le quali la legge autorizza il deposito in altri conti. L'attività di regolarizzazione dei sospesi formati nell'esercizio precedente avviene entro la data di approvazione del rendiconto della gestione, effettuando registrazioni contabili (reversali di incasso e mandati di pagamento relativi ad operazioni da conti sospesi) con data operazione riferita al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nel caso in cui, alla fine dell'esercizio, l'ente risulti in anticipazione di tesoreria, le disponibilità liquide presentano un importo pari a zero. Le anticipazioni di tesoreria sono rappresentate tra i debiti.

e) Ratei e Risconti

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei attivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di ricavi/proventi che avranno manifestazione finanziaria futura (accertamento dell'entrata), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es. fitti attivi).

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui ricavo/provento deve essere imputato.

Non costituiscono ratei attivi quei trasferimenti con vincolo di destinazione che, dovendo dare applicazione al principio dell'inerenza, si imputano all'esercizio in cui si effettua il relativo impiego.

I risconti attivi sono rappresentati rispettivamente dalle quote di costi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (liquidazione della spesa/pagamento), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti attivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi ed i costi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti attivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

6.3 Patrimonio netto

Per la denominazione e la classificazione del capitale o fondo di dotazione dell'ente e delle riserve si applicano i criteri indicati nel documento OIC n. 28 "Il patrimonio netto", nei limiti in cui siano compatibili con i presenti principi.

Per le amministrazioni pubbliche, che, fino ad oggi, rappresentano il patrimonio netto all'interno di un'unica posta di bilancio, il patrimonio netto, alla data di chiusura del bilancio, dovrà essere articolato nelle seguenti poste:

- a) fondo di dotazione;
- b) riserve;
- c) risultati economici positivi o (negativi) di esercizio.

La suddetta articolazione è realizzata mediante apposita delibera assunta dalla Giunta. A tal fine si potrà fare riferimento ai risultati economici dei primi esercizi di adozione della contabilità economico-patrimoniale o, per le amministrazioni che già adottano la contabilità economico-patrimoniale, si potrà fare riferimento ai risultati economici degli esercizi più recenti che rappresentano una prima

indicazione di quanto appostare nel fondo di dotazione e di quanto appostare tra le riserve di utili.

Il fondo di dotazione rappresenta la parte indisponibile del patrimonio netto, a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente.

Il fondo di dotazione può essere alimentato mediante destinazione degli risultati economici positivi di esercizio sulla base di apposita delibera del Consiglio in sede di approvazione del rendiconto della gestione.

Le riserve costituiscono la parte del patrimonio netto che, in caso di perdita, è primariamente utilizzabile per la copertura, a garanzia del fondo di dotazione previa apposita delibera del Consiglio. Al pari del fondo di dotazione, sono alimentate anche mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio, con apposita delibera del Consiglio in occasione dell'approvazione del rendiconto della gestione. L'Amministrazione è chiamata a fornire un'adeguata informativa, nella relazione sulla gestione del Presidente/Sindaco dell'Amministrazione, sulla copertura dei risultati economici negativi di esercizio, ed in particolare, l'eventuale perdita risultante dal Conto Economico deve trovare copertura all'interno del patrimonio netto, escluso il fondo di dotazione. Qualora il patrimonio netto (escluso il fondo di dotazione) non dovesse essere capiente rispetto alla perdita d'esercizio, la parte eccedente è rinviata agli esercizi successivi (perdita portata a nuovo) al fine di assicurarne la copertura con i ricavi futuri.

Per i Comuni, la quota dei permessi di costruire che - nei limiti stabiliti dalla legge - non è destinata al finanziamento delle spese correnti, costituisce incremento delle riserve.

6.4 Passivo

a) Fondi per rischi e oneri

Alla data di chiusura del rendiconto della gestione occorre valutare i necessari accantonamenti a fondi rischi e oneri destinati a coprire perdite o debiti aventi le seguenti caratteristiche:

- natura determinata;
- esistenza certa o probabile;
- ammontare o data di sopravvenienza indeterminati alla chiusura dell'esercizio.

Fattispecie tipiche delle amministrazioni pubbliche sono rappresentate da eventuali controversie con il personale o con i terzi, per le quali occorre stanziare a chiusura dell'esercizio un accantonamento commisurato all'esborso che si stima di dover sostenere al momento della definizione della controversia; la stima dei suddetti accantonamenti deve essere attendibile e, pertanto, è necessario avvalersi delle opportune fonti informative, quali le stime effettuate dai legali.

Le passività che danno luogo ad accantonamenti a fondi per rischi e oneri sono di due tipi:

a) accantonamenti per passività certe, il cui ammontare o la cui data di estinzione sono indeterminati. Si tratta in sostanza di fondi oneri, ossia di costi, spese e perdite di competenza dell'esercizio in corso per obbligazioni già assunte alla data del rendiconto della gestione o altri eventi già verificatisi (maturati) alla stessa data ma non ancora definiti esattamente nell'ammontare o nella data di estinzione. Si tratta, quindi, di obbligazioni che maturano con il passare del tempo o che sorgono con il verificarsi di un evento specifico dell'esercizio in corso, ovvero di perdite che si riferiscono ad un evento specifico verificatosi nell'esercizio in corso, le quali non sono ancora definite esattamente nell'ammontare ma che

comportano un procedimento ragionieristico di stima. Gli stanziamenti per le predette obbligazioni vanno effettuati sulla base di una stima realistica dell'onere necessario per soddisfarle, misurato dai costi in vigore alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo, però, conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per soddisfare le obbligazioni assunte.

b) accantonamenti per passività la cui esistenza è solo probabile, si tratta delle cosiddette "passività potenziali" o **fondi rischi**.

I fondi del passivo non possono essere utilizzati per attuare "politiche di bilancio" tramite la costituzione di generici fondi rischi privi di giustificazione economica.

Nella valutazione dei **Fondi per oneri**, occorre tenere presente i principi generali del bilancio, in particolare i postulati della competenza e della prudenza.

-Fondi di quiescenza e obblighi simili.

La voce accoglie i fondi diversi dal trattamento di fine rapporto ex art. 2120 Codice Civile, quali ad esempio:

- i fondi di pensione, costituiti in aggiunta al trattamento previdenziale di legge (ad es. INPS ecc.), per il personale dipendente;
- i fondi di pensione integrativa derivanti da accordi aziendali, interaziendali o collettivi per il personale dipendente;
- i fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Tali fondi sono certi nell'esistenza ed indeterminati nell'ammontare, in quanto basati su calcoli matematico-attuariali o condizionati da eventi futuri, come il raggiungimento di una determinata anzianità di servizio e la vita utile lavorativa, ma sono stimabili con ragionevolezza.

-Fondo manutenzione ciclica.

A fronte delle spese di manutenzione ordinaria, svolte periodicamente dopo un certo numero di anni o ore di servizio maturate in più esercizi su certi grandi impianti o su immobilizzazioni sulla base di norme di legge o regolamenti dell'ente, viene iscritto nello stato patrimoniale un fondo manutenzione ciclica o periodica.

Tale fondo non intende coprire costi per apportare migliorie, modifiche, ristrutturazioni o rinnovamenti, che si concretizzino in un incremento significativo e tangibile di capacità o di produttività o di sicurezza (manutenzioni di tipo straordinario), per i quali si rimanda al paragrafo sulle immobilizzazioni materiali.

Gli stanziamenti a tale fondo hanno l'obiettivo di ripartire, secondo il principio della competenza fra i vari esercizi, il costo di manutenzione che, benché effettuata dopo un certo numero di anni, si riferisce ad un'usura del bene verificatasi anche negli esercizi precedenti a quello in cui la manutenzione viene eseguita. Pertanto, accantonamenti periodici a questo fondo vanno effettuati se ricorrono le seguenti condizioni:

- a) trattasi di manutenzione che sicuramente sarà eseguita (ed è già pianificata) ad intervalli periodici;
- b) vi è la ragionevole certezza che il bene continuerà a essere utilizzato almeno fino al prossimo ciclo di manutenzione;
- c) la manutenzione ciclica non può essere sostituita da più frequenti, ma comunque sporadici, interventi di manutenzione ordinaria;
- d) la manutenzione ciclica a intervalli pluriennali non viene sostituita da una serie di interventi ciclici con periodicità annuale, i cui costi vengono sistematicamente addebitati all'esercizio.

Lo stanziamento è effettuato suddividendo la spesa prevista in base ad appropriati parametri che riflettano il principio della competenza.

Il costo totale stimato dei lavori deve essere pari a quello che si sosterebbe se la manutenzione fosse effettuata alla data di chiusura dell'esercizio, tenendo però conto di tutti gli aumenti di costo già noti a tale data, documentati e verificabili, che dovranno essere sostenuti per svolgere la manutenzione. Pertanto, non sono anticipati gli effetti di eventuali incrementi dei costi sulla base di proiezioni future di tassi inflazionistici.

La congruità del fondo, stimato per categorie omogenee di beni, deve essere riesaminata periodicamente per tenere conto di eventuali variazioni nei tempi di esecuzione dei lavori di manutenzione e del costo stimato dei lavori stessi.

-Fondo per copertura perdite di società partecipate.

Qualora l'ente abbia partecipazioni immobilizzate in società che registrano perdite che non hanno natura durevole (in caso di durevolezza della perdita, infatti, occorre svalutare direttamente le partecipazioni) e abbia l'obbligo o l'intenzione di coprire tali perdite per la quota di pertinenza, accantona a un fondo del passivo dello stato patrimoniale un ammontare pari all'onere assunto.

In relazione alla tipologia dell'impegno, se il relativo onere ha già la natura di debito, sarà classificato come tale.

Con l'espressione "passività potenziali" ci si riferisce a passività connesse a "potenzialità", cioè a situazioni già esistenti ma con esito pendente in quanto si risolveranno in futuro.

In particolare, per "potenzialità" si intende una situazione, una condizione od una fattispecie esistente alla data del rendiconto della gestione, caratterizzata da uno stato d'incertezza, la quale, al verificarsi o meno di uno o più eventi futuri, potrà concretizzarsi per l'ente in una perdita, confermando il sorgere di una passività o la perdita parziale o totale di un'attività (ad esempio, una causa passiva, l'inosservanza di una clausola contrattuale o di una norma di legge, un pignoramento, rischi non assicurati, ecc.).

La valutazione delle potenzialità deve essere sorretta dalle conoscenze delle specifiche situazioni, dall'esperienza del passato e da ogni altro elemento utile, e devono essere effettuati nel rispetto dei postulati del bilancio d'esercizio ed, in particolare, di quelli dell'imparzialità e della verificabilità.

Il trattamento contabile delle perdite derivanti da potenzialità dipende dai seguenti due elementi:

- 1) dal grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro;
- 2) dalla possibilità di stimare l'ammontare delle perdite.

Tali determinazioni sono spesso difficili da effettuare e richiedono discernimento, oculosità e giudizio da parte del redattore del bilancio, applicati con competenza ed onestà e con l'utilizzo della più ampia conoscenza dei fatti e delle circostanze.

Le informazioni da utilizzare comprendono anche pareri legali e di altri esperti, dati relativi alla esperienza passata dell'ente in casi simili, le decisioni che l'ente intenderà adottare, ecc.

Al fine di misurare il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro, tali eventi possono classificarsi in: probabili, possibili o remoti.

Un evento dicesi probabile, qualora se ne ammetta l'accadimento in base a motivi seri o attendibili ma non certi, ossia se l'accadimento è credibile, verosimile o ammissibile in base a motivi ed argomenti abbastanza sicuri. Opinione probabile è del resto quella basata su ragioni tali da meritare l'assenso di persona prudente.

Con il termine possibile, il grado di realizzazione e di avveramento dell'evento futuro è inferiore al probabile. L'evento possibile è quello che può accadere o verificarsi, ovvero è eventuale o può avvenire.

L'evento remoto è, invece, quello che ha scarsissime possibilità di verificarsi, ossia, che potrà accadere molto difficilmente.

Le perdite derivanti da potenzialità e, pertanto, anche quelle connesse a passività potenziali sono rilevate in bilancio come fondi accesi a costi, spese e perdite di competenza stimati quando sussistono le seguenti condizioni:

- la disponibilità, al momento della redazione del bilancio, di informazioni che facciano ritenere probabile il verificarsi degli eventi comportanti il sorgere di una passività o la diminuzione di una attività;
- la possibilità di stimare l'entità dell'onere con sufficiente ragionevolezza.

Se una perdita connessa a una potenzialità è stata iscritta in bilancio, la situazione d'incertezza e l'ammontare dell'importo iscritto in bilancio sono indicati in nota integrativa se tali informazioni sono necessarie per una corretta comprensibilità del bilancio.

Tali stanziamenti sono rilevati nei fondi per rischi e oneri.

Se è probabile che l'evento futuro si verifichi ma la stima non può essere effettuata, in quanto l'ammontare che ne risulterebbe sarebbe particolarmente aleatorio ed arbitrario, salvo il caso in cui sia possibile stimare e stanziare in bilancio un importo minimo, sono fornite in nota integrativa le stesse informazioni da indicare nel caso che l'evento sia possibile; inoltre, si indicherà che è probabile che la perdita verrà sostenuta.

Nel caso in cui l'evento e quindi la perdita sia possibile, ma non probabile, sono indicate in nota integrativa le seguenti informazioni:

- la situazione d'incertezza che potrebbe procurare la perdita;
- l'ammontare stimato della possibile perdita o l'indicazione che la stessa non può essere effettuata;
- altri possibili effetti se non evidenti;
- preferibilmente, l'indicazione del parere di consulenti legali ed altri esperti.

Quando gli ammontari richiesti in una causa o in una controversia sono marcatamente esagerati rispetto alla reale situazione, non è necessario, anzi può essere fuorviante, mettere in evidenza l'ammontare dei danni richiesti.

L'esistenza e l'ammontare di garanzie prestate direttamente o indirettamente (fidejussioni, avalli, altre garanzie personali e reali) sono posti in evidenza nei conti d'ordine ed in nota integrativa anche se la perdita che l'ente potrà subire è improbabile. Qualora invece la perdita sia probabile, si stanziava un apposito fondo rischi.

Gli stanziamenti a fronte delle perdite connesse a potenzialità includono anche la stima delle spese legali e degli altri costi che saranno sostenuti per quella fattispecie.

b) Trattamento di Fine Rapporto.

c) Debiti

c1) Debiti da finanziamento dell'ente sono determinati dalla somma algebrica del debito all'inizio dell'esercizio più gli accertamenti sulle accensioni di prestiti effettuati nell'esercizio meno i pagamenti per rimborso di prestiti.

c2) Debiti verso fornitori.

I debiti funzionamento verso fornitori sono iscritti nello stato patrimoniale solo se corrispondenti a obbligazioni giuridiche perfezionate esigibili per le quali il servizio è stato reso o è avvenuto lo scambio dei beni.

La corretta applicazione del principio della competenza finanziaria garantisce la corrispondenza tra i residui passivi diversi da quelli di finanziamento e l'ammontare dei debiti di funzionamento.

I debiti sono esposti al loro valore nominale.

c3) Debiti per trasferimenti e contributi.

c4) Altri Debiti.

d) Ratei e Risconti e Contributi agli investimenti.

I ratei e risconti sono iscritti e valutati in conformità a quanto precisato dall'art. 2424-bis, comma 6, codice civile.

I ratei passivi sono rappresentati, rispettivamente, dalle quote di costi/oneri che avranno manifestazione finanziaria futura (liquidazione della spesa), ma che devono, per competenza, essere attribuiti all'esercizio in chiusura (ad es., quote di fitti passivi o premi di assicurazione con liquidazione posticipata).

Le quote di competenza dei singoli esercizi si determinano in ragione del tempo di utilizzazione delle risorse economiche (beni e servizi) il cui costo/onere deve essere imputato.

I risconti passivi sono rappresentati dalle quote di ricavi che hanno avuto manifestazione finanziaria nell'esercizio (accertamento dell'entrata/incasso), ma che vanno rinviati in quanto di competenza di futuri esercizi.

La determinazione dei risconti passivi avviene considerando il periodo di validità della prestazione, indipendentemente dal momento della manifestazione finanziaria.

In sede di chiusura del bilancio consuntivo, i ricavi rilevati nel corso dell'esercizio sono rettificati rispettivamente con l'iscrizione di risconti passivi commisurati alla quota da rinviare alla competenza dell'esercizio successivo.

Le concessioni pluriennali ed i contributi agli investimenti da altre amministrazioni pubbliche per la quota non di competenza dell'esercizio.

6.5 Criteri di classificazione e valutazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio

Per quanto non specificatamente previsto nel principio 6, si fa rinvio a quanto previsto dal decreto del ministero dell'economia e delle finanze del 18 aprile 2002, concernente "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione, e successive modifiche e integrazioni.

7. Conti d'ordine

7.1 Definizione

Anche negli enti pubblici devono essere iscritti, in calce allo stato patrimoniale, i conti d'ordine, suddivisi nella consueta triplice classificazione: rischi, impegni,

beni di terzi, che registrano gli accadimenti che potrebbero produrre effetti sul patrimonio dell'ente in tempi successivi a quelli della loro manifestazione.

Si tratta, quindi, di fatti che non hanno ancora interessato il patrimonio dell'ente, cioè che non hanno comportato una variazione quali-quantitativa del patrimonio, e che, di conseguenza, non sono stati registrati in contabilità generale economico-patrimoniale, ovvero nel sistema di scritture finalizzato alla determinazione periodica della situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell'ente.

Le "voci" poste nei conti d'ordine non individuano elementi attivi e passivi del patrimonio poiché sono registrate tramite un sistema di scritture secondario o minore (improprio per alcuni Autori) che, perché tale, è distinto ed indipendente dalla contabilità generale economico-patrimoniale.

Pertanto, gli accadimenti contabilmente registrati nei sistemi minori non possono in alcun caso costituire operazioni concluse di scambio di mercato ovvero operazioni di gestione esterna che abbiano comportato movimento di denaro in entrata o in uscita (variazione monetaria) o che abbiano comportato l'insorgere effettivo e comprovato di un credito o di un debito (variazione finanziaria).

Lo scopo dei "conti d'ordine" è arricchire il quadro informativo di chi è interessato alla situazione patrimoniale e finanziaria di un ente. Tali conti, infatti, consentono di acquisire informazioni su un fatto rilevante accaduto, ma che non ha ancora tutti i requisiti indispensabili per potere essere registrato in contabilità generale.

7.2 Modalità di registrazione

Per memorizzare, nei conti d'ordine, gli accadimenti sopra richiamati, dovendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico, per consentire la duplice rappresentazione in coerenza con la contabilità generale e, quindi, con lo schema di stato patrimoniale, si procede come segue:

- a) si individua un conto all'oggetto (ad esempio: merce da consegnare; titoli da ricevere;) e contestualmente;
- b) s'individua un conto al soggetto (ad esempio: clienti c/impegni; creditori per titoli da consegnare).

È il conto all'oggetto che più rileva ai fini informativi e che "guida" la registrazione, in quanto in esso si individua l'aspetto originario della rilevazione.

Per prassi:

1. se l'oggetto viene acquisito o sarà acquisibile dall'ente, il conto all'oggetto viene addebitato;
2. se l'oggetto viene trasferito o sarà trasferibile dall'ente, il conto all'oggetto viene accreditato.

Volendosi utilizzare il metodo di registrazione partiduplistico (funzionamento simultaneo e antitetico di due serie di conti), il conto al soggetto sarà movimentato nella sezione opposta a quella utilizzata nel conto all'oggetto.

Naturalmente i due conti (all'oggetto ed al soggetto) sono addebitati/accreditati per il medesimo importo.

Le scritture degli impegni sono alimentate dagli impegni assunti sulla competenza degli esercizi futuri relative a servizi e beni che saranno interamente fruiti negli esercizi futuri (non comprende beni e servizi fruiti nell'esercizio di riferimento con obbligazione esigibile negli esercizi futuri).

I criteri di iscrizione e valutazione sono quelli previsti dal documento OIC 22 dei principi contabili “Conti d’Ordine”.

E’ obbligatoria l’indicazione, prevista dall’art. 2424, comma 3, codice civile, delle garanzie prestate fra fidejussioni (cui sono equiparate le lettere di patronage “forti”), avalli, e garanzie reali. Per le pubbliche amministrazioni, è, altresì, obbligatorio classificare tali garanzie tra amministrazioni pubbliche ed imprese controllate, partecipate ed altre imprese.

7.3 Conti d’ordine e partite di giro nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici

Non vi è e non vi può essere alcuna relazione biunivoca fra conti d’ordine e partite di giro iscritte nel bilancio di previsione finanziario degli enti pubblici.

Le “somiglianze” sono solo apparenti ed ingannevoli.

È vero che anche l’utilizzo delle partite di giro non deve influenzare il “risultato finanziario” dell’ente pubblico, ma ciò non deve portare in alcun modo a stabilire una sovrapposizione identitaria con i conti d’ordine.

I conti d’ordine non contribuiscono a definire il risultato perché sono fuori dal sistema delle scritture che serve a determinarlo, le partite di giro, al contrario, sono registrazioni che fanno parte integrante del sistema di scritture finanziario e non influenzano il risultato perché l’ente, nelle circostanze in cui si ricorra a tali conti, si trova contemporaneamente a debito e a credito, per il medesimo importo, nei confronti di terzi soggetti.

Si noti che l’ente si trova contemporaneamente a credito e a debito in circostanze del tutto identiche a quelle in cui può trovarsi qualsiasi azienda. I fatti amministrativi che danno luogo alle partite di giro sono fatti “compiuti” che le aziende private registrano normalmente in contabilità generale.

Per chiarire meglio il punto si pensi all’ipotesi classica delle ritenute per contributi sociali.

7.4. Sul deposito cauzionale

Il deposito cauzionale individua somme di denaro che un ente ha versato a terzi a titolo di garanzia e delle quali l’ente medesimo si priva fino a quando non si realizza la “condizione sospensiva”.

Assunto che le somme in questione sono “uscite” dall’economia di un ente ed entrate nell’economia di un altro “soggetto”, sebbene non sia esclusa l’ipotesi che possano rientrarvi, è indubbio che si tratta di un fatto amministrativo compiuto da registrate in contabilità generale economico-patrimoniale, che dà origine ad una permutazione dei valori patrimoniali ovvero che non modifica il patrimonio netto ed il risultato economico:

a) se la cauzione in denaro è versata, ciò comporta una permutazione fra valori dell’attivo, riducendosi l’ammontare del denaro contante e aumentando un “credito diverso” (il credito è “diverso” perché non ha natura commerciale, finanziaria o tributaria) per il medesimo importo;

b) se la cauzione in denaro è ricevuta, ciò comporta una permutazione dei valori patrimoniali ma ne risultano interessati le liquidità immediate che aumentano ed i “debiti verso altri” (o verso una delle fattispecie possibili fra quelle individuate nello schema dello stato patrimoniale) che aumentano dello stesso importo.

Il fatto amministrativo, in ogni caso, va registrato in contabilità economico-patrimoniale e non nei conti d'ordine.

Limitandoci all'ipotesi del versamento della cauzione, non si modifica il totale dell'attivo patrimoniale, ma la somma data a garanzia da "valore monetario certo" (cassa, banca) diventa "valore monetario assimilato" (credito verso altri).

Quella somma data in garanzia, non essendo più liquida, non può, quindi, essere utilizzata.

Quanto poi alla collocazione nello stato patrimoniale del "credito" che l'azienda vanta verso terzi per avere dato in garanzia del denaro, occorre, come sempre, individuare in quale arco di tempo si prevede di potere incassare la somma.

Pertanto, tale "voce" può trovare, alternativamente, accoglienza in:

1. immobilizzazioni ed, in particolare, fra le "Immobilizzazioni finanziarie", crediti verso altri, quando trattasi di un credito a lungo termine;
2. attivo circolante ed, in particolare, fra i "Crediti", crediti verso altri, quando trattasi di credito a breve termine.

In caso di cauzione ricevuta, vale quanto sopra richiamato in merito alla necessità per i debiti di indicare, per ciascuna voce, l'importo esigibile oltre l'esercizio successivo.

L'uso dei conti d'ordine è ammesso nel caso si ricevano titoli come deposito cauzionale. In tale evenienza, non potendone disporre, si utilizzano i conti d'ordine. Si tratta di "beni di terzi presso l'ente".

8. Coordinamento con i principi contabili delle imprese del settore privato.

Per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa 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.

7. L'AREA DI CONSOLIDAMENTO DEL COMUNE DI LIVORNO

Il Comune di Livorno, ente sperimentatore fin dall'anno 2012, ai sensi dell'art.36 del Dlgs 118/2011, è obbligato per l'anno 2013 a redigere il bilancio consolidato con le proprie società ed enti partecipati. Documento che dovrà essere approvato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento, quindi entro il 30 giugno 2014.

I responsabili dell'Ufficio Partecipazioni del Comune, sulla base dei principi contabili menzionati nel capitolo precedente, in particolare l'allegato 4 del DPCM 28/12/2011, hanno messo in atto una serie di step per raggiungere tale obiettivo:

1. Definizione del Gruppo Pubblico Locale - Punto 2 Allegato 4 DPCM 28/12/2011

La prima operazione è stata quella di individuare le società che costituiscono il Gruppo Pubblico Locale del Comune di Livorno in base al principio contabile applicato del bilancio consolidato (anno 2013), operazione, tra l'altro, di non facile esecuzione e dalla quale sono emerse le prime criticità.

L'aspetto rilevante dell'operazione è stata la modifica dei principi contabili da un anno all'altro (lo stesso principio contabile applicato del bilancio consolidato 2013 è diverso dallo stesso per il 2014) quindi, soprattutto nell'ottica del confronto, l'area di consolidamento è divenuta un concetto ondivago, che, per lo stesso principio contabile, va modificata anno per anno: un'area di consolidamento individuata in un anno non sarà la stessa per l'anno successivo; di conseguenza fare il confronto del gruppo comunale non sarà cosa agile.

Questo sconvolgimento che cambierà la logica del confronto dei bilanci, è paradossalmente in controtendenza con lo scopo principe del legislatore, il quale ha voluto dare ai comuni, proprio attraverso il bilancio consolidato,

uno strumento che individuasse effettivamente il vero gruppo locale, in quanto il bilancio consolidato è l'unico strumento che può dare la dimensione dell'indebitamento, della spesa del personale e di tutta una serie di voci su cui la normativa negli ultimi anni aveva tanto dibattuto.

E' evidente che cambiando l'area del consolidamento ogni anno sarà difficile effettuare un confronto. A tale scopo, e quindi per rendere più omogeneo il confronto dei dati negli anni successivi, i funzionari del Comune hanno deciso di seguire il principio contabile applicato al bilancio consolidato (anno 2013) comparandolo e adottando fin da subito in ottica prospettica quello previsto per l'anno 2014.

Un altro elemento di cui gli operatori hanno dovuto tenere conto è stata la differente classificazione dei soggetti che compongono il gruppo: i principi contabili IPSAS 6-7-8 prevedono solo le società distinte tra controllate, collegate e altre società; secondo il principio contabile applicato del bilancio consolidato (allegato 4) questa classificazione viene intensificata: alle società si aggiungono anche gli altri enti, le fondazioni, le associazioni ed i consorzi, soggetti molto poco considerati anche dalla normativa vigente sui controlli che parla solo di società, ma che negli enti locali sono assai presenti.

E ancora il concetto stesso di "*controllo*" cambia: l'elemento del possesso della partecipazione passa in secondo piano ed assume rilievo il "*controllo di fatto*" di un soggetto anche attraverso un'altra società. Cambia perché da sempre avevamo considerato "*controllate*" quelle società nelle quali l'ente possiede oltre il 50% delle partecipazioni, "*collegate*" quelle per cui la partecipazione posseduta è compresa tra il 20% ed il 50% del capitale, "*altre società*" quelle per cui la partecipazione al capitale è inferiore al 20%. Il differente concetto di controllo si basa, pertanto, sul concetto di "*influenza dominante*" : attraverso il contratto di servizio e/o un affidamento in house anche di 2° livello, posso controllare un'altra società.

Infine si è dovuto tener conto anche della diversa considerazione delle "*società partecipate*": per principio contabile del 2014 sono considerate

partecipate solo le società a totale partecipazione pubblica, affidatarie dirette di servizi pubblici, indipendentemente alla quota di partecipazione

Richiamando brevemente il Punto 2 del principio contabile applicato del bilancio consolidato (allegato 4 DPCM 28/12/2011), vediamo nello specifico com'è composto il gruppo pubblico locale del Comune di Livorno (Fig.1):

Punto 2 - principio contabile applicato del bilancio consolidato - allegato 4 DPCM 28/12/2011 (anno 2014)

Il gruppo “amministrazione pubblica”

.....” Costituiscono componenti del “gruppo amministrazione pubblica”:

gli organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo come definiti dall'articolo 9, comma 7, del presente decreto, in quanto trattasi delle articolazioni organizzative della capogruppo stessa e, di conseguenza, già compresi nel rendiconto della capogruppo (o nel rendiconto consolidato);

gli enti strumentali controllati dell'amministrazione pubblica capogruppo, come definiti dall'art. 21, 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.

gli enti strumentali partecipati di un'amministrazione pubbliche, 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.

le società controllate dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:

- ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare una influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
- ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge consente tali contratti o clausole. I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante;

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.

.....”

Figura 1: Gruppo Pubblico Locale del Comune di Livorno.

Tipologia	Denominazione	Forma giuridica	% Partecipazione
Organismi strumentali			
non presenti			
Enti strumentali controllati			
	Fondazione Trossi Uberti (*)	Fondazione	100
	Fondazione Teatro Goldoni	Fondazione	60
Enti strumentali partecipati			
	Consorzio Strada del Vino	Consorzio	1,06
	Fondazione LEM	Fondazione	29,23
	Società della Salute	Consorzio pubblico	60,33
Società controllate			
	AAMPS	s.p.a.	100
	LIRI	s.p.a.	100
	ESTEEM	s.r.l.u.	100
	Labronica Corse Cavalli (in liquidazione)	s.r.l.u.	100
	Livorno Sport (in liquidazione)	s.r.l.u.	100
	ATL (in liquidazione)	s.p.a.	52,07
	CASALP	s.p.a.	74,05
	SPIL	s.p.a.	61,44
	Farma.LI	s.r.l.u.	100 (indir.)
Società partecipate			
	ASA	s.p.a.	36,55
	EALP	s.r.l.	6,28

In particolare tra le **società**, si segnalano le seguenti caratteristiche:

AAMPS: società in house che cura la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, 100% pubblica, interamente posseduta dal comune;

LIRI: società patrimoniale, interamente posseduta dal comune, possiede il 100% delle partecipazioni di Farma.LI e gestisce la rete dell'acqua e del gas;

Farma.LI: gestisce le farmacie per conto del comune di Livorno. Essa è controllata dal comune in quanto esso ne esercita l'influenza dominante ed il controllo indiretto tramite LIRI, la quale possiede il 100% delle partecipazioni: tutte le decisioni dell'assemblea di Farma.Li passano dall'assemblea di LIRI il cui socio unico è il Comune di Livorno;

ESTEEM: società strumentale con affidamento in house, il cui controllo è del comune: tutti gli atti della società vengono ratificati dall'assemblea dei soci; è il socio che detta gli indirizzi e che quindi esercita un controllo analogo; essa gestisce servizi solo ed esclusivamente per il comune di Livorno al 100%;

CASALP: ha l'affidamento diretto del servizio di edilizia pubblica residenziale, posseduta al 74% dal comune;

SPIL: società ricostruzione e riconversione delle attività e delle aree produttive prevalentemente del comune di Livorno;

LIVORNO SPORT: (soc. in liquidazione dal 2007) gestiva le piscine comunali, è attualmente in fase di chiusura;

LABRONICA CORSE CAVALLI: (soc. in liquidazione dal 2011) gestiva l'ippodromo, posseduta al 100% dal Comune;

ATL: (soc. in liquidazione dal 22/10/2013) gestiva il servizio di trasporto pubblico locale; fino al 2012 era al 70% di proprietà pubblica e al 30% di proprietà privata; nel 2013 sono state conferite tramite operazione di permuta della quote private in partecipazioni nel Consorzio Toscana Trasporti Spa, pertanto la proprietà pubblica del consorzio è passata al 100% e le partecipazioni del Comune rappresentano la quota del 72%;

ASA: gestisce il servizio idrico che le è affidato dalla ATO e in misura minoritaria il servizio in affidamento diretto per conto del Comune di distribuzione del gas. La proprietà è mista pubblico (40%) – privato (60%);

EALP: gestisce la manutenzione degli impianti termici. E'una società totalmente pubblica.

2. Attività preliminari al consolidamento dei bilanci del gruppo: Individuazione degli enti da considerare - Punto 3.1 Allegato 4 DPCM 28/12/2011

Il secondo step affrontato dall'ufficio partecipate è stata l'individuazione del perimetro del consolidamento: il pc, infatti, dopo aver dato una classificazione del "gruppo" parla di "*attività preliminari al consolidamento: individuazione gli enti*" da consolidare....." ovvero specifica che una cosa è il perimetro del gruppo comunale e una cosa il perimetro del bilancio consolidato.

E questo perché? L'interpretazione degli operatori è stata la seguente: il legislatore molto probabilmente si è reso conto che questa operazione così complessa non poteva iniziare tutta in una volta e ha voluto così dare un aiuto ai comuni permettendo loro una necessaria fase di start up, proprio come ha fatto per la sperimentazione contabile, perché il consolidato, che è sì uno strumento che consente l'aggregazione dei dati, ma non una sommatoria tout court dei valori dei bilanci, è un'operazione complessa in particolare perché gli enti, le società ed il comune stesso hanno contabilità diverse. Le società sono molto più avanzate dal punto di vista del piano dei conti e hanno una contabilità economico patrimoniale, il Comune una contabilità finanziaria, gli enti minori spesso solo bilanci di cassa.

Il principio contabile (anno 2014), quello per lo più seguito dall'ufficio, chiede agli enti di predisporre due elenchi distinti: uno per gli enti, aziende

e società che compongono il gruppo, l'altro appunto che individui gli enti, aziende e società componenti del gruppo che saranno compresi nel bilancio consolidato, specificando che i soggetti compresi nel gruppo possono non essere inseriti nel bilancio consolidato in base a questi principi:

- 1) “**irrilevanza**”;
- 2) “**impossibilità di reperire le informazioni**”;
- 3) “**Enti in contabilità finanziaria che non partecipano alla sperimentazione**”.

Si tratta di una possibilità e non di un obbligo.

Il Comune ha utilizzato questa possibilità ed ha operato una scrematura degli enti e società da consolidare seguendo il principio dell’ “*irrilevanza*”. In base ad esso, il bilancio di un soggetto componente del gruppo, è irrilevante ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico del gruppo, quando per ciascuno dei seguenti parametri, **totale dell’attivo – patrimonio netto – totale dei ricavi caratteristici**, il bilancio stesso ha una incidenza inferiore al 10% rispetto alla posizione patrimoniale, economico e finanziaria della capogruppo (Figura 2).

Il principio specifica inoltre, che al fine di garantire la significatività del bilancio consolidato, gli enti possono considerare non irrilevanti i bilanci degli enti e delle società che presentano percentuale inferiore a quella sopra indicata.

Figura 2: Analisi della “rilevanza” su dati consuntivi anno 2012

Tipologia	Denominazione	Attivo	PN	Ricavi (valore produzione)	Attivo % su E.L.	PN % su E.L.	Ricavi % su E.L.
Enti strumentali controllati							
	Fondazione Trossi Uberti (*)			64.284,66			
	Fondazione Teatro Goldoni	2.860.332,12	-97.838,00	3.569.659,00	0,37%	-0,02%	2,18%
Enti strumentali partecipati							
	Consorzio Strada del Vino	266.766,00	53.529,00	140.035,00	0,03%	0,01%	0,85%
	Fondazione LEM	740.364,00	547.654,00	314.929,00	0,09%	0,10%	1,92%
	Società della Salute	3.012.902,00	6.000,00	3.175.529,00	0,38%	0,001%	19,36%
Società controllate							
	AAMPS	71.630.866,00	15.344.272,00	43.220.940,00	9,14%	2,797%	26,344%
	LIRI	121.176.537,00	73.447.716,00	5.711.435,00	22,087%	13,387%	3,481%
	ESTEEM	477.745,00	141.108,00	489.401,00	0,291%	0,026%	0,298%
	Labronica Corse Cavalli (in liquidazione)	2.035.967,00	-767.097,00	487.368,00	0,260%	-0,140%	0,297%
	Livorno Sport (in liquidazione)	58.400,00	-14.475,00	1	0,011%	-0,003%	0,000%
	ATL (in liquidazione)	11.332.583,00	10.260.477,00	25.825.499,00	6,907%	1,870%	15,741%
	CASALP	58.092.228,00	15.769.389,00	13.167.272,00	7,416%	2,874%	8,026%
	SPIL	61.023.918,00	20.278.537,00	4.770.875,00	7,790%	3,696%	2,908%
	Farma.LI	6.475.181,00	184.291,00	11.715.465,00	0,827%	0,034%	7,141%
Società partecipate							
	ASA	224.446.074,00	39.247.913,00	90.382.804,00	28,652%	7,154%	55,089%
	EALP	790.060,00	57.101,00	674.855,00	0,101%	0,010%	0,411%

Sulla base dell'analisi della rilevanza società/ente effettuata (vedi tabella di cui sopra), gli enti che possono essere consolidati, in quanto almeno uno dei valori considerati (ricavi/attivo/patrimonio netto) risultano al di sopra del 10% rispetto ai valori del Comune, sono solo quattro: AAMPS e LIRI, le due società controllate, ATL società in liquidazione ed ASA, società partecipata.

Alla luce del punto 2 del principio contabile (anno 2014), abbiamo però visto che sono considerate società partecipate solo quelle a totale partecipazione pubblica, pertanto la società ASA, pur gestendo un servizio pubblico locale, non è stata inserita nell'elenco dei soggetti da consolidare in quanto la proprietà della stessa è mista, 60% privata e 40% pubblica.

Infine la società ATL, per quanto rientri nel parametro del 10%, per il valore dei ricavi, uscirà da tale limite per il 2013, in quanto per tale anno non ha svolto alcuna attività operativa ed è stata messa in liquidazione con conferimento delle quote di partecipazione all'interno del Consorzio Toscana Trasporti.

Tutto ciò premesso, le due società che potranno essere inserite nell'elenco dei soggetti da consolidare saranno AAMPS e LIRI.

3. Comunicazione ai componenti del gruppo - Punto 3.2 Allegato 4 DPCM 28/12/2011

Il principio contabile richiede all'amministrazione pubblica capogruppo di comunicare agli enti, aziende e società comprese nel secondo elenco, quello dei soggetti da consolidare, il loro inserimento in tale elenco e la trasmissione dell'elenco stesso.

Inoltre la capogruppo deve impartire le direttive necessarie per rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato. Tali direttive riguardano:

- 1) modalità e tempi di trasmissione dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei bilanci consolidati.** In particolare il principio

contabile richiede ai soggetti compresi nel consolidato, di trasmettere i loro bilanci entro 10 giorni dall'approvazione e in ogni caso entro il 20 maggio;

- 2) **indicazioni di dettaglio riguardanti documentazione e informazioni integrative:** in particolare le informazioni inerenti alle operazioni infragruppo;
- 3) **altre istruzioni necessarie per adeguare i bilanci del gruppo,** in particolare linee guida concernenti i criteri di valutazione e le modalità di consolidamento.

Il Comune di Livorno per adempiere a questo obbligo del principio contabile, ha inviato alle società comprese nell'elenco dei soggetti da consolidare, AAMPS e LIRI, i due elenchi ed una lettera in cui richiede espressamente, così come indicato dal principio contabile, l'approvazione del bilancio al massimo entro il 20 maggio, quindi che le società anticipino la scadenza massima prevista dalla legge (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio), e che forniscano all'amministrazione comunale il loro piano dei conti ed il così detto bilancio di verifica, necessario per la verifica delle sottovoci utilizzate nelle registrazioni contabili, al fine di rendere omogenei i dati che verranno aggregati, nonché l'indicazione delle operazioni infragruppo, sia tra comune e controllate sia quelle tra le società stesse, che dovranno essere elise in sede di consolidamento.

4. Passi successivi

Alla data del presente lavoro l'Ufficio Partecipate del Comune di Livorno, è in attesa che le vengano inviate le informazioni di cui sopra.

La Responsabile mi comunica che gli step successivi che verranno messi in campo dall'ufficio non appena i bilanci e la ulteriore documentazione verranno trasmessi, saranno:

- 1) attività dirette a rendere uniformi i bilanci da consolidare mediante l'applicazione del principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria – allegato 3 DPCM 28/12/2011;
- 2) l'eliminazione delle operazioni infragruppo;
- 3) il consolidamento dei bilanci del Comune con quelli delle due società AAMPS e LIRI, mediante l'aggregazione voce per voce dei singoli valori contabili mediante l'applicazione del **metodo di consolidamento integrale**, così come richiamato dai principi IPSAS 6-7-8, in quanto le due società inserite nell'elenco dei soggetti da consolidare sono due società controllate. Non verrà applicato, invece, il metodo proporzionale in quanto l'unica società partecipata, ASA, che poteva essere consolidata ai fini del principio dell'irrilevanza, non è stata inserita nell'elenco dei soggetti da consolidare per la diversa definizione di società partecipata data dal punto 2 del principio contabile anno 2014 (Figura 3);
- 4) l'utilizzo degli schemi di Bilancio Consolidato sperimentale per l'anno 2013, Conto Economico e Stato Patrimoniale, come da allegato 11 del DPCM 28/12/2011 (Figura 4);
- 5) l'approvazione del Bilancio Consolidato entro il 30 giugno 2014. A tal riguardo l'ufficio ha già segnalato al MEF (Ministero Economia e Finanze) la possibilità che tale adempimento possa slittare di qualche tempo a causa delle previste elezioni del sindaco e del rinnovo del consiglio comunale.

Figura 3: Metodo di Consolidamento applicato

Tipologia	Denominazione	Accesso al Consolidamento	Metodo di consolidamento
Organismi strumentali			
non presenti			
Enti strumentali controllati			
	Fondazione Trossi Uberti (*)		
	Fondazione Teatro Goldoni		
Enti strumentali partecipati			
	Consorzio Strada del Vino		
	Fondazione LEM		
	Società della Salute		
Società controllate			
	AAMPS	SI	Metodo Integrale
	LIRI	SI	Metodo Integrale
	ESTEEM		
	Labronica Corse Cavalli (in liquidazione)		
	Livorno Sport (in liquidazione)		
	ATL (in liquidazione)	(**)	
	CASALP		
	SPIL		
	Farma.LI		
Società partecipate			
	ASA	SI	Metodo proporzionale
	EALP		

Figura 4: Schemi di bilancio consolidato sperimentale anno 2013 – allegato 11

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO		riferimento	riferimento
		art.2425 cc	DM 26/4/95
<u>A) COMPONENTI POSITIVI DELLA GESTIONE</u>			
1	Proventi da tributi		
2	Proventi da fondi perequativi		
3	Proventi da trasferimenti e contributi		
a	<i>Proventi da trasferimenti correnti</i>		A5c
b	<i>Quota annuale di contributi agli investimenti</i>		E20c
4	Ricavi delle vendite e prestazioni e proventi da servizi pubblici	A1	A1a
a	Proventi derivanti dalla gestione dei beni		
6	Variazioni nelle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, etc. (+/-)	A2	A2
7	Variazione dei lavori in corso su ordinazione	A3	A3
8	Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni	A4	A4
9	Altri ricavi e proventi diversi	A5	A5 a e b
totale componenti positivi della gestione A)			
<u>B) COMPONENTI NEGATIVI DELLA GESTIONE</u>			
10	Acquisto di materie prime e/o beni di consumo	B6	B6
11	Prestazioni di servizi	B7	B7
12	Utilizzo beni di terzi	B8	B8
13	Trasferimenti e contributi		
a	<i>Trasferimenti correnti</i>		
c	<i>quota annuale di contributi agli investimenti ad altre Amministrazioni pubb.</i>		
b	<i>Contributi agli investimenti ad altri soggetti</i>		
14	Personale	B9	B9
15	Ammortamenti e svalutazioni	B10	B10
a	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni Immateriali</i>	B10a	B10a
b	<i>Ammortamenti di immobilizzazioni materiali</i>	B10b	B10b
c	<i>Altre svalutazioni delle immobilizzazioni</i>	B10c	B10c
d	<i>Svalutazione dei crediti</i>	B10d	B10d
16	Variazioni nelle rimanenze di materie prime e/o beni di consumo (+/-)	B11	B11
17	Accantonamenti per rischi	B12	B12
18	Altri accantonamenti	B13	B13
19	Oneri diversi di gestione	B14	B14
totale componenti negativi della gestione B)			
DIFFERENZA FRA COMP. POSITIVI E NEGATIVI DELLA GESTIONE (A-B)			
<u>C) PROVENTI ED ONERI FINANZIARI</u>			
<i>Proventi finanziari</i>			
20	Proventi da partecipazioni	C15	C15
a	<i>da società controllate</i>		
b	<i>da società partecipate</i>		
c	<i>da altri soggetti</i>		
21	Altri proventi finanziari	C16	C16
Totale proventi finanziari			
<i>Oneri finanziari</i>			
22	Interessi ed altri oneri finanziari	C17	C17

	a	<i>Interessi passivi</i>		
	b	<i>Altri oneri finanziari</i>		
		Totale oneri finanziari		
			totale (C)	
		D) RETTIFICHE DI VALORE ATTIVITA' FINANZIARIE		
23		Rivalutazioni	D18	D18
24		Svalutazioni	D19	D19
			totale (D)	
		<u>E) PROVENTI ED ONERI STRAORDINARI</u>		
25		<i>Proventi straordinari</i>	E20	E20
	a	<i>Proventi da permessi di costruire</i>		
	b	<i>Proventi da trasferimenti in conto capitale</i>		
	c	<i>Sopravvenienze attive e insussistenze del passivo</i>		E20b
	d	<i>Plusvalenze patrimoniali</i>		E20c
	e	<i>Altri proventi straordinari</i>		
			totale proventi	
26		<i>Oneri straordinari</i>	E21	E21
	a	<i>Trasferimenti in conto capitale</i>		
	b	<i>Sopravvenienze passive e insussistenze dell'attivo</i>		E21b
	c	<i>Minusvalenze patrimoniali</i>		E21a
	d	<i>Altri oneri straordinari</i>		E21d
			totale oneri	
			Totale (E) (E20-E21)	
		RISULTATO PRIMA DELLE IMPOSTE (A-B+C+-D+-E)		
27		Imposte (*)	22	22
28		RISULTATO DELL'ESERCIZIO	23	23

		STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (ATTIVO)	riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
		A) crediti Vs. partecipanti	A	A
	1	per capitale di dotazione da versare		
		Totale		
		B) Immobilizzazioni		
		<u>Immobilizzazioni immateriali</u>	BI	BI
I	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	Contributi agli investimenti a amministrazioni pubbliche		
	8	altre	BI7	BI7
		Immobilizzazioni materiali (3)		
II	1	Beni demaniali		
	01:01	Terreni		
	01:02	Fabbricati		
	01:03	Altri beni demaniali		
III	2	Altre immobilizzazioni materiali (3)		
	02:01	Terreni	BII1	BII1
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>		
	02:02	Fabbricati		
		<i>di cui in leasing finanziario</i>		
	02:03	Impianti e macchinari	BII2	BII2
	a	<i>di cui in leasing finanziario</i>		
	02:04	Attrezzature industriali e commerciali	BII3	BII3
	02:05	Mezzi di trasporto		
	02:06	Macchine per ufficio e hardware		
	02:07	Mobili e arredi		
	02:08	Altri beni materiali		
	3	Immobilizzazioni in corso ed acconti	BII5	BII5
		Totale		
IV		<u>Immobilizzazioni Finanziarie (1)</u>		
	1	Partecipazioni in	BIII1	BIII1
	a	<i>imprese controllate</i>	BIII1a	BIII1a
	b	<i>imprese partecipate</i>	BIII1b	BIII1b
	c	<i>altri soggetti</i>		
	2	Crediti verso	BIII2	BIII2
	a	altre amministrazioni pubbliche		
	b	<i>imprese controllate</i>	BIII2a	BIII2a
	c	<i>imprese partecipate</i>	BIII2b	BIII2b
	d	<i>altri soggetti</i>	BIII2c BIII2d	BIII2d
	3	Altri titoli	BIII3	
		Totale		
		TOTALE IMMOBILIZZAZIONI (B)		
		C) Attivo circolante		

I	<u>Rimanenze</u>		CI	CI
		Totale		
II	<u>Crediti (2)</u>			
1	Crediti di natura tributaria			
a	<i>Crediti da tributi destinati al finanziamento della sanità</i>			
b	<i>Altri crediti da tributi</i>			
c	<i>Crediti da Fondi perequativi</i>			
2	Crediti per trasferimenti e contributi			
a	<i>verso amministrazioni pubbliche</i>			
b	<i>imprese controllate</i>			CII2
c	<i>imprese partecipate</i>	CII3		CII3
d	<i>verso altri soggetti</i>			
3	Verso clienti ed utenti	CII1		CII1
4	Altri Crediti	CII5		CII5
a	<i>verso l'erario</i>			
b	<i>per attività svolta per c/terzi</i>			
c	<i>altri</i>			
		Totale		
III	<u>ATTIVITA' FINANZIARIE CHE NON COSTITUISCONO IMMOBILIZZI</u>			
1	partecipazioni	CIII1,2,3,4,5		CIII1,2,3
2	altri titoli	CIII6		CIII5
		Totale		
IV	<u>DISPONIBILITA' LIQUIDE</u>			
1	Conto di tesoreria			
a	<i>Istituto tesoriere</i>			CIV1a
b	<i>presso Banca d'Italia</i>			CIV1b e CIV1c
2	Altri depositi bancari e postali	CIV1		CIV2 e CIV3
3	Cassa	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			

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO (PASSIVO)		riferimento art.2424 CC	riferimento DM 26/4/95
<u>A) PATRIMONIO NETTO</u>			
I	Fondo di dotazione	AI	AI
II	Riserve		
a	da utili	AIV,AV,AVI,AVII	AIV,AV,AVI,AVII
b	da capitale	AII, AIII	AII, AIII
c	da permessi di costruire		
III	Risultato economico dell'esercizio	AIX	AIX
TOTALE PATRIMONIO NETTO (A)			
<u>B) FONDI PER RISCHI ED ONERI</u>			
1	per trattamento di quiescenza	B1	B1
2	per imposte	B2	B2
3	per svalutazione crediti		
4	altri	B3	B3
5	fondo di consolidamento per rischi e oneri futuri		
TOTALE FONDI RISCHI ED ONERI (B)			
<u>C) TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO</u>			
TOTALE T.F.R. (C)		C	C
<u>D) DEBITI (1)</u>			
1	Debiti da finanziamento		
a	prestiti obbligazionari	D1e D2	D1
b	v/ altre amministrazioni pubbliche		
c	verso banche e tesoriere	D4	D3 e D4
d	verso altri finanziatori	D5	
2	Debiti verso fornitori	D7	D6
3	Acconti	D6	D5
4	Debiti per trasferimenti e contributi		
a	a enti finanziati dal servizio sanitario nazionale		
b	altre amministrazioni pubbliche		
c	imprese controllate	D9	D8
d	imprese partecipate	D10	D9
d	altri soggetti		
5	altri debiti	D12,D13,D14	D11,D12,D13
a	<i>tributari</i>		
b	<i>verso istituti di previdenza e sicurezza sociale</i>		
c	<i>per attività svolta per c/terzi (2)</i>		
d	<i>altri</i>		
TOTALE DEBITI (D)			
<u>E) RATEI E RISCOINTI</u>			
I	Ratei passivi	E	E
II	Risconti passivi	E	E
	Contributi in conto capitale da amministraz.		
1	pubbliche		
2	Concessioni pluriennali		

3 Altri risconti passivi		
TOTALE RATEI E RISCONTI (E)		
TOTALE DEL PASSIVO		
CONTI D'ORDINE		
1) Impegni finanziari per costi anno futuro		
2) Investimenti da effettuare		
3) Contributi agli investimenti e trasferimenti in c/capitale da effettuare		
4) canoni di leasing operativo a scadere		
5) beni di terzi in uso		
6) beni dati in uso a terzi		
7) garanzie prestate a amministrazioni pubbliche		
8) garanzie prestate a imprese controllate		
9) garanzie prestate a imprese partecipate		
10) garanzie prestate a altre imprese		
TOTALE CONTI D'ORDINE		

5. Conclusioni

Le conclusioni a cui giungere alla fine di questo lavoro, anche a seguito del confronto con gli operatori “sul campo”, sono che il Bilancio Consolidato da un lato rappresenta una grande **opportunità**, soprattutto se visto come un ulteriore strumento per rafforzare il controllo.

L’attuale normativa, infatti, si sta evolvendo in ottica di gruppo (vedi legge di stabilità 2014) in specie riguardo alle **spese del personale**, per le quali la normativa prevede che le politiche assuntive dell’ente devono tenere conto dell’andamento di quelle delle proprie società partecipate. Ciò era già stato previsto anche negli anni precedenti ma con il consolidato gli è stato dato maggiore impulso.

La stessa cosa è prevista per l’**indebitamento**. Dire che il comune ha un basso grado di indebitamento, e fare questa considerazione avulsa dall’indebitamento delle società non è corretto. Questo tipo di impostazione non è più possibile perché le perdite delle società ricadono sul comune ed incidono sul patrimonio netto dell’amministrazione locale.

Dall’altro lato il Bilancio Consolidato presenta delle **criticità** proprio nella predisposizione. Avrebbe avuto senso farlo potendo consolidare tutti gli enti e società. Il fatto di consolidare solo alcune società e/o enti sulla base dei principi che abbiamo visto, in particolare dell’irrelevanza, o di considerare partecipate solo le società interamente di proprietà pubblica, di fatto fa perdere una parte molto consistente di informazioni e quindi non permette di avere un quadro preciso della dimensione della pubblica amministrazione. Se e quando sarà possibile consolidare tutte le società e tutti gli enti anche diversi dalle società, al momento non ci è dato di saperlo. Probabilmente potremmo giungere a questo traguardo tra qualche anno, in modo graduale, in particolare quando ci sarà integrazione completa ed omogeneità nelle contabilità dei vari soggetti che compongono il gruppo pubblico locale.

E’ perciò auspicabile che questo strumento parta fin dal primo anno di start up e che venga successivamente intensificato, cosicché nel tempo costituisca un

elemento non solo di controllo ma anche di programmazione, affinché i risultati dei consolidati possano dare a chi ha la governance delle società uno strumento per prendere le migliori decisioni, anche in termini di dismissioni.

La legge di stabilità per il 2014 prevede infatti, tra le altre norme, il principio dell'efficacia gestionale nella gestione dei servizi attraverso lo strumento societario, l'istituto della mobilità del personale tra partecipate dell'Ente Locale, i parametri di virtuosità patto di stabilità e convenienza a privatizzare, assoggettamento a procedure concorsuali di Società a partecipazione pubblica locale, il quadro delle responsabilità per danno erariale che si possono profilare attraverso la gestione di società a partecipazione pubblica locale, quindi la responsabilità dell'ente socio. A tal proposito, stabilisce che il Comune istituisca in bilancio un fondo per il 2015 per le perdite potenziali delle società partecipate.

Il Bilancio Consolidato si profila perciò come un'importante strumento per effettuare un'analisi seria e vera sui conti dei vari soggetti coinvolti, ma anche per fare un'attenta riflessione sul mantenimento o meno delle società/enti stesse.

8. BIOGRAFIA

- Stefano Pozzoli - *Azienditalia n. 7/2008 Esternalizzazioni e Bilancio Consolidato*
- Francesco Staderini - *Azienditalia n. 7/2008 Esternalizzazioni e Bilancio Consolidato*
- Ciro d'Aries - *Azienditalia n. 8/2008 Il Bilancio Consolidato degli enti locali*
- Giancarlo Verde - *Azienditalia n. 5/2009 L'adozione del Bilancio Consolidato da parte di province e comuni*
- Stefano Pozzoli - *Azienditalia n. 6/2009 Il Bilancio Consolidato per gli enti locali secondo il principio contabile dell'Osservatorio*
- Giuseppe Farneti - *Azienditalia n. 1/2010 Rendicontazione territoriale: una proposta di modello di bilancio consolidato territoriale*
- Emanuele Padovani - *Azienditalia n. 1/2010 Rendicontazione territoriale: una proposta di modello di bilancio consolidato territoriale*
- Ludovico Principato e Stefano Pozzoli- *Azienditalia n. 3/2012 Le società partecipate dagli enti locali: temi di attualità*
- Giuseppe Farneti - *Azienditalia n. 11/2012 Le problematiche gestionali più attuali delle società partecipate dagli enti locali*
- Luciano Cimbolini - *Azienditalia n. 12/2012 La circolarizzazione dei debiti e dei crediti fra ente locale e società partecipate*
- Mauro Bellesia - *Azienditalia n. 3/2013 I rapporti contabili tra l'ente locale e le proprie società partecipate*
- Giuseppe Farneti - *Azienditalia n. 5/2013 I controlli sulle partecipate: attualità del tema e rafforzamento del ruolo della Corte dei Conti*
- L.Puddu e R.Mora – *Il gruppo pubblico locale, Giappichelli (2010)*
- G.Grossi – *Il bilancio consolidato negli enti locali, Cedam (2004)*
- S.Pozzoli- *Guida pratica al bilancio consolidato negli enti locali, Il Sole 24 Ore (2010)*
- Christian Raniero- *Cap.6 E-book 2013 il Bilancio Consolidato degli enti locali*
- Francesco Delfino- *Cap.7 E-book 2013 il Bilancio Consolidato degli enti Locali*
- Guardia di Finanza- *Monografia dicembre 2009*
- Banca d'Italia- *Economie Regionali, n° 6/2013*
- Corte dei Conti – *Rapporto 2012 sul coordinamento della finanza Pubblica*
- Confindustria – *Scenari economici, n. 19 dicembre 2013*