



Ordine dei dottori commercialisti
e degli esperti contabili
della Provincia di Perugia

Il Gruppo e il bilancio consolidato dell'Ente Locale

Le funzioni di controllo e vigilanza dell'Organo di Revisione

Prof. Alessandro Montrone
Università degli Studi di Perugia





Le società partecipate da soggetti pubblici

La ragione principale che giustifica la partecipazione pubblica nelle imprese si può rintracciare nella volontà di intervenire per ragioni di politica industriale, di tutela degli interessi pubblici e, infine, **per garantire alla collettività la prestazione di servizi che il soggetto economico privato non ha interesse e convenienza a fornire.**



Le società partecipate dagli enti locali ...

... sono generalmente legate allo svolgimento dei tradizionali compiti affidati agli stessi, nel limite della loro competenza, in tema di prestazione di servizi di pubblica utilità.

In passato tali funzioni venivano esercitate tramite strumenti amministrativi, come le aziende speciali, ma nel tempo sono state progressivamente affidate a società partecipate.

IL QUADRO NORMATIVO E I PRINCIPI DI RIFERIMENTO

- ➔ TUEL (D.LGS. 267/2000)
- ➔ LEGGE DELEGA SUL FEDERALISMO FISCALE (L. 42/2009) E I RELATIVI DECRETI/PROVVEDIMENTI ATTUATIVI (**D.LGS 118/2011, Allegato n. 4** - Principio contabile concernente il BC, **così come modificato dal DM 11/8/2017**)
- ➔ Per quanto non specificatamente previsto dall'all. 4, si fa rinvio ai **Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).**

La nozione di gruppo

Le caratteristiche necessarie per parlare di “gruppo” sono:

- 1) esistenza di una pluralità di imprese;
- 2) controllo, diretto o indiretto, da parte di un unico soggetto economico;
- 3) unità di indirizzo.



Mutuando la definizione fornita in generale per i gruppi aziendali...

...si può asserire che, per avere un gruppo pubblico locale, è necessaria la presenza di tre elementi distintivi, ossia:

- **un soggetto economico pubblico**, anche se ciò non esclude la presenza con un ruolo di rilievo del “privato”;
- **più soggetti giuridici di diversa natura**, con aziende di natura giuridica privatistica ed enti di natura pubblicistica;
- **una direzione economica e strategica unitaria**, con la peculiarità delle scelte economiche e strategiche connesse alla funzione pubblica propria dell’ente locale.

Pur attentamente monitorate dall'Ente "holding" ...

... le aziende controllate devono essere lasciate autonome al punto da poter meglio realizzare una gestione improntata a criteri di efficienza, efficacia e qualità (caratteristiche qualificanti delle aziende di servizi pubblici locali).



Proprio per questo...

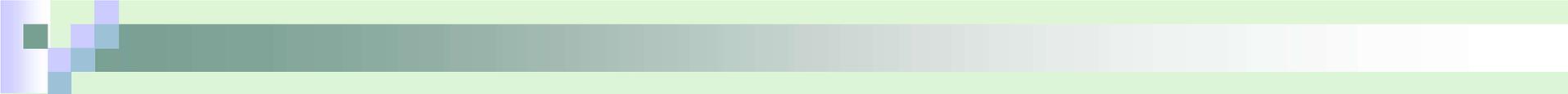
... si pone una forte esigenza di **“accountability”**, ossia di rendere conto alla cittadinanza dei risultati conseguiti nei fondamentali profili economici, finanziari e patrimoniali dell'attività amministrativa dell'ente locale e delle sue controllate.



Tale esigenza trova la sua principale (anche se non unica) fonte di soddisfazione in un tipico strumento di informazione contabile quale il **BILANCIO CONSOLIDATO**

Il bilancio consolidato è ...

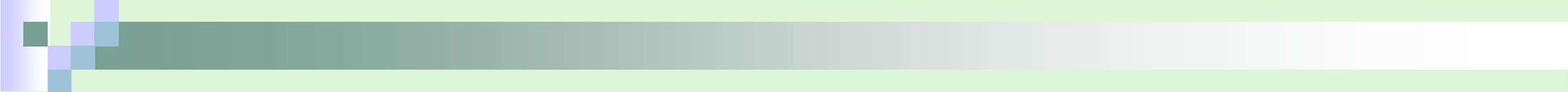
... il bilancio dell'unità economica costituita dalla controllante e dalle controllate; ciò implica che il suo scopo è quello di **rappresentare le attività, le passività ed il netto, nonché il risultato economico del gruppo**, nei confronti del quale svolge funzioni analoghe a quelle che il bilancio d'esercizio assolve nei confronti della singola azienda.



Il bilancio consolidato è ...

... ottenuto combinando stati patrimoniali e conti economici di più “unità contabili” economicamente collegate, previo adattamento dei rispettivi valori.

La sua caratteristica fondamentale è quella di non essere tratto direttamente dai valori di un'unica contabilità generale, tenuta per l'intero gruppo, ma di essere ottenuto dalla integrazione di più bilanci, rivenienti da distinte contabilità.



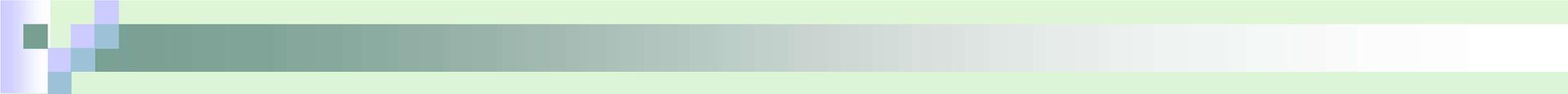
Fenomeno delle esternalizzazioni e BC

La redazione del BC è un adempimento importante, sollecitato anche dalla Corte di Conti, che ha da tempo “preso di mira” la proliferazione di enti, spesso formalmente privati, che orbitano intorno alla AP, dalla quale dipendono (in tutto o in parte) sul piano organizzativo, gestionale e finanziario.

Perché un bilancio consolidato per gli enti locali?

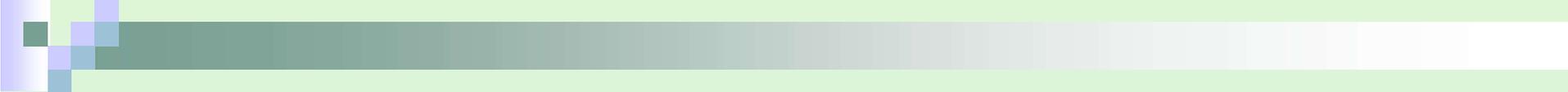
- rappresentare la consistenza patrimoniale e finanziaria del gruppo
- rilevare correttamente il fenomeno delle esternalizzazioni





Come asserisce l'All. 4 ...

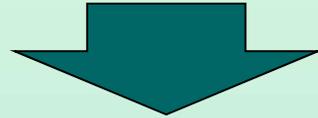
.... si deve tener conto della natura pubblica del GAP (Gruppo Amministrazione Pubblica) per quanto riguarda l'individuazione dell'area di consolidamento e dei criteri di valutazione ritenuti più idonei ai fini del conseguimento dell'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta.



Il BC del GAP deve consentire di:

- sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci delle AP con enti strumentali e partecipazioni in società, dando una rappresentazione unitaria della propria azione;
- attribuire alla AP capogruppo un efficace strumento per programmazione, gestione e controllo del proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie e del risultato economico di un gruppo di enti e società che fa capo ad una AP.

Bilancio consolidato GAP



Basilare documento con cui conoscere e comunicare l'andamento della gestione del GAP, agevolando la necessaria azione di controllo sugli effetti sociali, economici e patrimoniali dell'impiego delle risorse pubbliche.



Informazione globale sulla economicità di gestione dei servizi pubblici prestati direttamente o indirettamente, **non ottenibile dai bilanci delle singole unità componenti il gruppo.**



Il bilancio consolidato del GAP è:

- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati;
- riferito alla data di chiusura del 31 dicembre;
- 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 settembre** dell'anno successivo a quello di riferimento.

Il bilancio consolidato del GAP è...

... obbligatorio, dall'esercizio 2016, con riferimento all'esercizio 2015 (...), con le seguenti eccezioni:

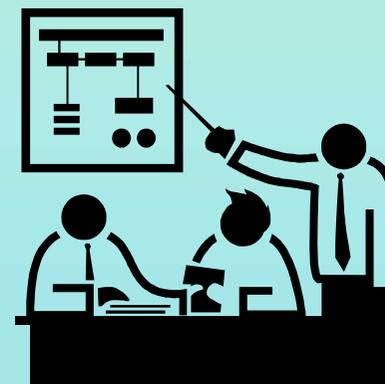
- gli enti non sperimentatori possono rinviare l'adozione del BC all'esercizio 2017, con riferimento all'esercizio 2016;
- i comuni con popolazione inferiore ai 5.000 abitanti sono tenuti alla predisposizione del BC a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017.

“Perimetro” del GAP

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

Fanno parte del GAP:

- gli organismi strumentali
- gli enti strumentali
- le società controllate
- le società partecipate



Organismi strumentali

Articolazioni organizzative della capogruppo già comprese nel suo bilancio.

Sono privi di personalità giuridica, ma dotati di autonomia gestionale e contabile.

Esempio: le istituzioni.



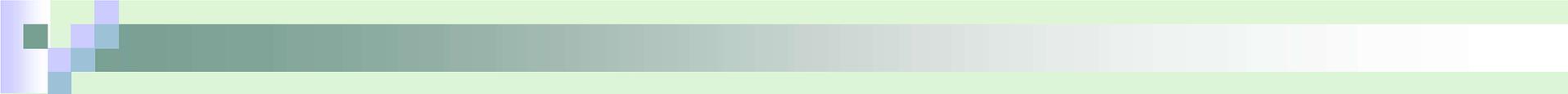
Enti strumentali



Enti pubblici e privati e aziende nei cui confronti la capogruppo:

- ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti;
- ha il potere (da legge, statuto o convenzione) di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, nonché di decidere in ordine a indirizzo, pianificazione e programmazione attività;
- esercita, direttamente o indirettamente, la maggioranza dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali;
- ha l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla quota di partecipazione;
- esercita un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie.

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 (ricavi con AP > 80%).



L'azienda speciale ...

... è un **ente strumentale** dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale e di proprio statuto, mentre

l'istituzione

è **organismo strumentale** dell'EL per l'esercizio di servizi sociali, dotato di autonomia gestionale.

L'Organo di revisione dell'EL esercita le sue funzioni anche nei confronti delle istituzioni, mentre ogni azienda speciale ha un proprio OdR.

Società controllate



Quelle nei cui confronti la capogruppo:

- ha il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitarvi una influenza dominante;
- ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante.

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 (ricavi con AP > 80%).

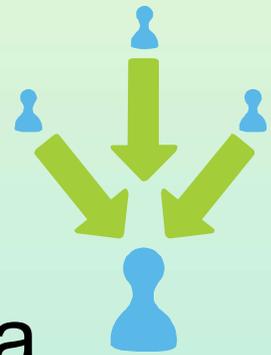


Sub-holding, procedura concorsuale e liquidazione

In presenza di gruppi di società che redigono il BC, rientranti nell'area di consolidamento dell'AP, **oggetto del consolidamento sarà il bilancio consolidato del gruppo.**

Non sono comprese nel perimetro di consolidamento le società per le quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono comprese le società in liquidazione

Società partecipate



Società a **totale** partecipazione pubblica **affidatarie dirette** di servizi pubblici locali indipendentemente dalla quota di partecipazione.

NB: dal 2019 (riferimento al 2018) la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali la regione o l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20 per cento, o al 10 per cento se trattasi di società quotata.

L'area di consolidamento

Gli enti e le società del GAP possono essere esclusi dall'area di consolidamento nei casi di:

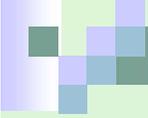
a) **Irrilevanza**, ai fini della rappresentazione veritiera e corretta.

(una incidenza <10% per gli enti locali e <5% per le Regioni e le Province autonome in totale attivo, patrimonio netto o totale ricavi caratteristici);

b) **Impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento** in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate (eventi di natura straordinaria); 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.**

Sulla «irrelevanza»:

- Dall'esercizio 2018 in poi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei predetti parametri, una incidenza inferiore al **3%**.
- La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, **sia all'insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi**, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento.
- Pertanto, **la sommatoria delle % dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un'incidenza inferiore al 10%** rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore al 10%, la capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel BC, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore al 10%.



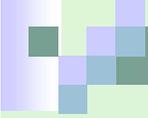
Comunicazioni ai componenti del gruppo

Preventivamente l'AP capogruppo:

- a) comunica agli enti, alle aziende e alle società che saranno comprese nel proprio BC del prossimo esercizio;
- b) trasmette a ciascuno l'elenco degli enti compresi nel BC;
- c) impartisce le **direttive** necessarie per rendere possibile la predisposizione del BC.

Le direttive riguardano:

- le **modalità e i tempi di trasmissione** dei bilanci di esercizio, dei rendiconti o dei BC e delle informazioni integrative necessarie all'elaborazione del BC. Il tutto va trasmesso alla capogruppo entro 10 giorni dall'approvazione dei bilanci e, in ogni caso, **entro il 20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento**. I bilanci consolidati delle sub-holding sono trasmessi entro il **20 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento**.
- la **documentazione** e le **informazioni integrative** che i componenti del gruppo devono trasmettere (NB: operazioni infragruppo) e che devono essere contenute nella NI al BC;
- le **linee guida** concernenti i criteri di valutazione di bilancio e le modalità di consolidamento (per i BC delle sub-holding del gruppo) compatibili con la disciplina civilistica.



Considerato che, a seguito della entrata in vigore del d.lgs. 139/2015...

... i bilanci degli enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei, è necessario richiedere agli enti strumentali che adottano la sola COEP e alle società del gruppo:

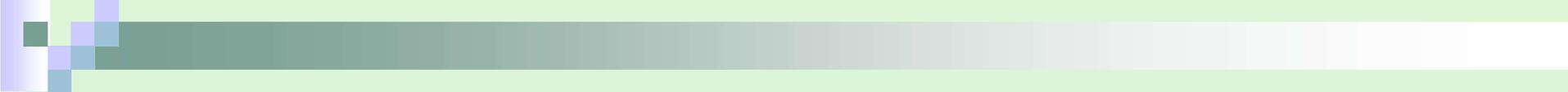
- le informazioni necessarie all'elaborazione del BC secondo i principi contabili e lo schema previsti dal d.lgs. 118/2011, se non presenti nella NI;
- la riclassificazione dello SP e del CE secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al d.lgs 118/2011.

Omogeneità criteri



Nei casi in cui i criteri di valutazione e di consolidamento non sono tra loro uniformi, pur se corretti, l'uniformità è ottenuta apportando opportune rettifiche in sede di consolidamento.

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.

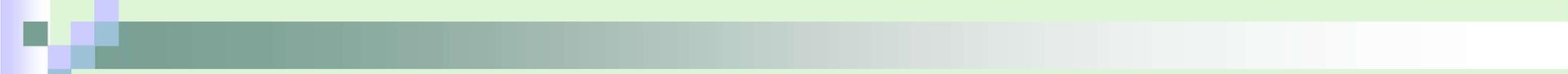


La capogruppo dovrà farsi carico della corretta integrazione dei bilanci...

... verificandone i criteri di valutazione e procedendo alle opportune rettifiche ed alla loro omogeneizzazione.

È necessario indicare nella NI al BC:

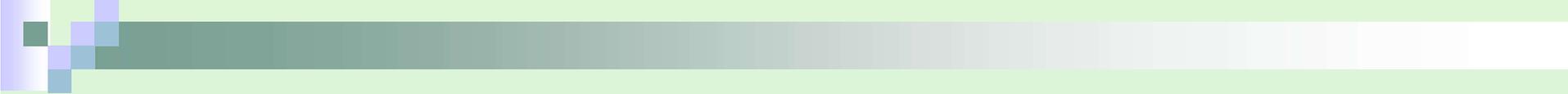
- a) gli enti e le società che non hanno rispettato le direttive di consolidamento e le eventuali motivazioni;
- b) le procedure e le ipotesi di lavoro adottate per elaborare il bilancio consolidato nei casi di mancato rispetto delle direttive di consolidamento.



L'eliminazione dei valori derivanti da operazioni infragruppo

Si tratta di diversi tipi di operazioni intercorse tra le aziende del gruppo, tra cui le più importanti sono:

- vendita di beni o prestazioni di servizi;
- cessione di beni strumentali;
- locazione e concessione di beni e diritti;
- trasferimento di titoli, crediti e attività finanziarie;
- rilascio di garanzie;
- concessione di finanziamenti;
- distribuzione di dividendi.



Indicazioni All. 4

4.2 Il BC deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo. (...)

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. (...).

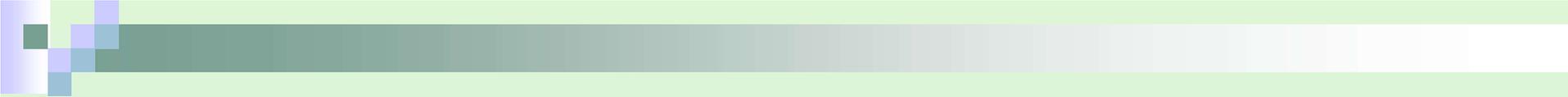
Capacità, o meno, di incidere sul reddito e P.N. consolidati

- eliminazioni di saldi **che non hanno effetto**:

- crediti e debiti infragruppo;
- proventi ed oneri infragruppo;
- ratei e risconti su costi e ricavi infragruppo;

- eliminazioni di saldi **che hanno effetto**:

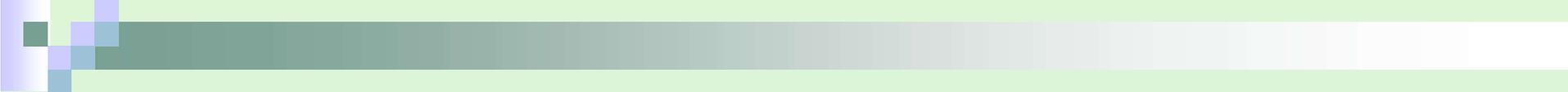
- utili e perdite infragruppo inclusi in valori di elementi del patrimonio;
- dividendi percepiti da altre aziende del gruppo.



La compensazione è complicata...

...dalla non completa sincronia nelle rilevazioni contabili delle imprese del gruppo.

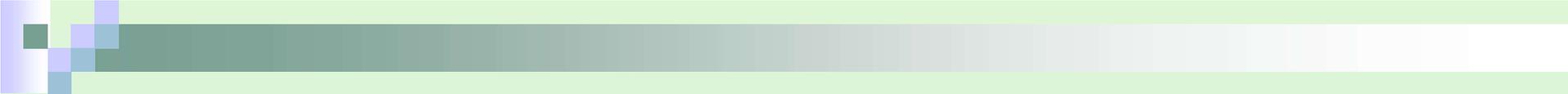
Si tratta di problemi privi di spessore concettuale che vanno risolti all'origine, mediante l'imposizione da parte della controllante di procedure di contabilizzazione uniformi, oppure durante le elaborazioni di pre-consolidamento tese a "mettere in fase" i dati da integrare.



Riconciliazione dei saldi delle poste infragruppo

Procedimento di verifica e quadratura di tutti i saldi patrimoniali (crediti e debiti) e di tutte le operazioni economiche (costi e ricavi) che ogni azienda del gruppo ha nei confronti delle altre.

L'operazione di riconciliazione delle transazioni infragruppo può risultare estremamente lunga e complessa nella sua realizzazione.



Riconciliazione dei saldi delle poste infragruppo

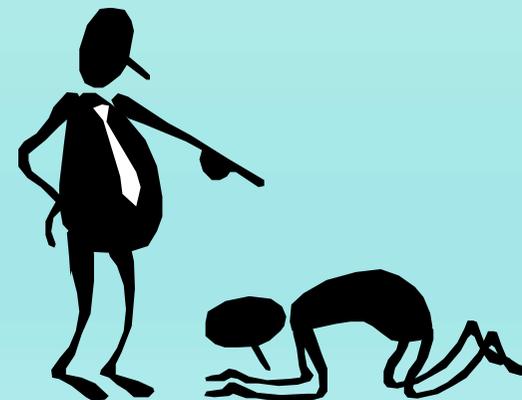
È importante che il “consolidatore”, oltre che dotarsi di strumenti idonei per il controllo della procedura, definisca le modalità di riconciliazione.

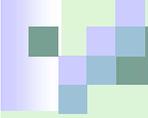
Tre possibili approcci (elenco non necessariamente esaustivo):

- **centralità del “consolidatore”;**
- iniziativa alla azienda creditrice;
- iniziativa di ciascuna azienda inclusa nell’area di consolidamento.

Approccio della Centralità del “consolidatore”

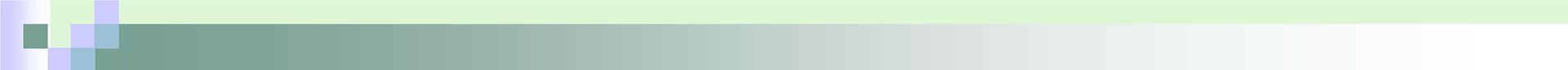
Far effettuare le riconciliazioni dal consolidatore che predisponde un rapporto sulle anomalie e lo trasmette alle relative aziende affinché adeguino le loro rilevazioni contabili.





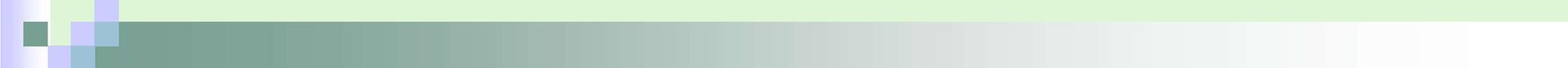
Approccio dell'iniziativa dell'azienda creditrice

L'azienda creditrice invia alla azienda debitrice un estratto conto che elenca posta per posta i crediti posseduti ed i ricavi conseguiti durante l'esercizio; una volta raggiunta una concordanza soddisfacente, l'informazione viene trasmessa al consolidatore.



Approccio della iniziativa di ciascuna azienda inclusa nell'area di consolidamento

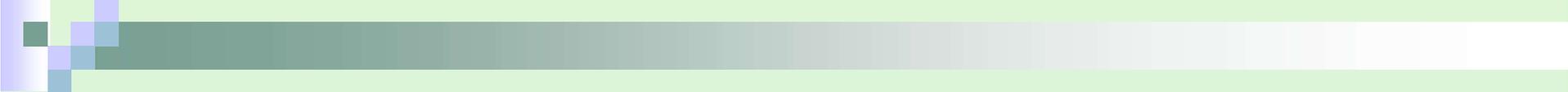
Richiedere a ciascuna azienda inclusa nell'area di consolidamento di far pervenire alle diverse aziende con le quali hanno rapporti un estratto conto indicante la totalità dei conti e delle operazioni reciproche e di ottenere il loro accordo.



Nel caso vi siano “squadrate” da disallineamenti nel periodo di competenza...

.... con contestuale sorgere di sopravvenienze attive e/o passive, la possibilità di “riconciliazione” è limitata al periodo di tempo entro il quale le aziende possono ancora correggere il proprio bilancio.

Nel caso in cui il bilancio sia chiuso, si ha il sorgere di sopravvenienze attive e/o passive che non possono essere “riconciliate” e, pertanto, deve essere dato un margine di tolleranza.



In sede di riconciliazione dei saldi contabili occorre evidenziare:

- le operazioni avvenute nell'esercizio all'interno del GAP distinguendo per tipologia (rapporti finanziari debito/credito; acquisti/vendite beni e servizi; operazioni relative alle immobilizzazioni; pagamento dei dividendi; trasferimenti, ecc.);
- le modalità di contabilizzazione delle operazioni che si sono verificate con individuazione della corrispondenza dei saldi reciproci;
- la presenza di eventuali disallineamenti.

L'eliminazione di saldi che non hanno effetto...

L'eliminazione dei crediti e dei debiti infragrappo

L'eliminazione dei reciproci rapporti di credito e di debito tra aziende del gruppo si presenta tanto agevole quanto necessaria.

Queste poste non influiscono sulla complessiva posizione debitoria o creditoria del gruppo nei confronti di terze economie, per cui una mancata elisione avrebbe l'unico effetto di gonfiare in modo ingiustificato i valori del BC.

Esempio...

STATO PATRIMONIALE X	
Crediti v/Y 300
.....
.....

STATO PATRIMONIALE Y	
.....	Debiti v/X 300
.....
.....

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO	
.....
.....



L'eliminazione dei proventi e degli oneri infragruppo

Nel caso (ricorrente) di operazioni di compravendita di beni e servizi a fecondità semplice, così come operazioni di finanziamento a titolo oneroso, tra aziende del gruppo, occorre procedere all'eliminazione, mediante compensazione, dei proventi e degli oneri derivanti da tali operazioni.

Elisione facilitata se nel piano dei conti sono stati inclusi conti intestati ai ricavi ed ai costi da compravendite interne.

Esempio...

CONTO ECONOMICO X			
Costi	420	Ricavi Y	500
Utile	80		

CONTO ECONOMICO Y			
Costi X	500	Ricavi	600
Utile	100		

C/ ECONOMICO CONSOLIDATO			
Costi	420	Ricavi	600
Utile	180		

L'eliminazione dei margini interni inglobati in valori del patrimonio

Occorre depurare il BC anche da eventuali quote di utili o perdite inglobate in valori del patrimonio, quali le rimanenze o le immobilizzazioni tecniche.



Esempio senza margini interni inglobati...

CONTO ECONOMICO A			
Costi	80	Ricavi	100
Utile	20		
Totale	100	Totale	100

CONTO ECONOMICO B			
Costi	100	Ricavi	120
Utile	20		
Totale	120	Totale	120

C/ECONOMICO CONSOLIDATO			
Costi	80	Ricavi	120
Utile	40		
Totale	120	Totale	120



Esempio con margini interni...

CONTO ECONOMICO A			
Costi	80	Ricavi	100
Utile	20		
Totale	100	Totale	100

CONTO ECONOMICO B			
Costi	100	Ricavi	60
Utile	10	Rim. finali	50
Totale	110	Totale	110



C/ ECONOMICO CONSOLIDATO			
Costi	80	Ricavi	60
Utile	20	Rimanenze finali	40
Totale	100	Totale	100

Si noti che l'eliminazione non incide solo a livello di CE, ma va anche ad interessare la posta "rimanenze" dello SP.

Da notare che...

...l'elisione dell'utile interno deriva dal diverso contesto in cui la rimanenza viene inserita; pur nella costanza di applicazione del criterio del costo, B basa la valutazione sul prezzo di acquisto (pari a 50), mentre il gruppo deve fare riferimento al costo originario di produzione (pari a 40).

Quindi... il concetto di costo da applicare nella valutazione del magazzino va riferito all'entità economica della quale si redige il bilancio.

I metodi di consolidamento per la redazione del bilancio del gruppo EL

Applicazione di diversi metodi di consolidamento in base al ruolo della “partecipata” nel gruppo:

1) Enti strumentali e società controllate ⇒

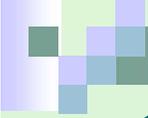
consolidamento integrale;

2) Enti strumentali e società partecipate ⇒

consolidamento proporzionale.



Quota di pertinenza di terzi rappresentata nello SP e nel CE distintamente da quella della capogruppo.



Se l'ente partecipato è una fondazione ...

... la quota di partecipazione è determinata
in proporzione alla distribuzione dei diritti di
voto nell'organo decisionale.

La corrispondente quota del risultato economico e del
fondo patrimoniale della fondazione è rappresentata nel BC
come quota di pertinenza di terzi distintamente da quella
della capogruppo, se lo statuto della fondazione prevede,
in caso di estinzione, la devoluzione del patrimonio ad altri.

Il consolidamento integrale

Vanno ripresi **integralmente** gli elementi dell'attivo e del passivo, nonché i proventi e gli oneri.

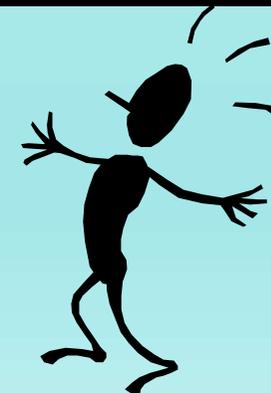


Esempio (X controlla Y al 100%)

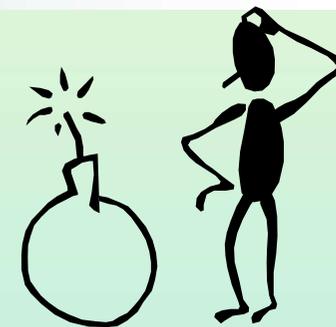
STATO PATRIMONIALE X			
Cassa	50	Debiti	200
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	50
Partecipazione Y	200	Utile	20
Totale	520	Totale	520

STATO PATRIMONIALE Y			
Cassa	20	Debiti	80
Crediti	60	Capitale netto	200
Magazzino	90		
Immobili	110		
Totale	280	Totale	280

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	110	Utile	20
Totale	600	Totale	600



Due rilevanti ipotesi semplificatrici:



- 1) la partecipazione è iscritta nel bilancio di X ad un valore perfettamente coincidente con quello del p.n. contabile di Y;
- 2) il controllo è dato da una partecipazione totalitaria di X in Y.

Nella realtà è fortemente probabile che una, se non entrambe, di dette condizioni non si verifichi, generando problematiche che trovano soluzione nelle disposizioni del legislatore e nelle indicazioni dei principi contabili.

Le differenze di consolidamento

Mentre in caso di eguaglianza vale la precedente esemplificazione, nelle altre due ipotesi si determina una differenza che **deve essere imputata nel BC, ove possibile, agli elementi dell'attivo e del passivo delle aziende incluse.**



La differenza negativa, non riconducibile a diversi valori di attività e passività, può essere dovuta a:

- 1) ottenimento di **condizioni vantaggiose** nell'acquisizione della partecipazione;
- 2) presenza di un **avviamento negativo** a causa di insoddisfacenti prospettive reddituali o di una squilibrata situazione patrimoniale e finanziaria della partecipata.



La differenza positiva, non riconducibile a diversi valori di attività e passività, può essere dovuta a:

1) ottenimento di **condizioni sfavorevoli** nell'acquisizione della partecipazione;

2) presenza di un **avviamento positivo**.



Esempio differenza negativa

STATO PATRIMONIALE X			
Cassa	50	Debiti	200
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	50
Partecipazione Y	180		
Totale	500	Totale	500

X controlla Y
con 100%

STATO PATRIMONIALE Y			
Cassa	20	Debiti	80
Crediti	60	Capitale netto	200
Magazzino	90		
Immobili	110		
Totale	280	Totale	280

Differenza
negativa
pari a 20

a) imputazione ai singoli beni della controllata:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	90		
Totale	580	Totale	580

Il valore degli immobili della controllata è stato ridotto della differenza di 20 (da 110 a 90).

b) in caso di “buon affare”:

iscrizione in una apposita voce del patrimonio netto, denominata “Riserva di consolidamento”:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	110	Riserva di consolidamento	20
Totale	600	Totale	600

c) in previsione di futuri risultati economici sfavorevoli:

inserimento della differenza nel “Fondo di consolidamento per rischi ed oneri futuri”:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	110	Fondo consolidamento R.O.F.	20
Totale	600	Totale	600

Esempio differenza positiva

STATO PATRIMONIALE X			
Cassa	50	Debiti	200
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	80
Partecipazione Y	210		
Totale	530	Totale	530

X controlla Y
con 100%

STATO PATRIMONIALE Y			
Cassa	20	Debiti	80
Crediti	60	Capitale netto	200
Magazzino	90		
Immobili	110		
Totale	280	Totale	280

Differenza
positiva
pari a 10

a) imputazione ai singoli beni della società controllata:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	80
Immobili	120		
Totale	610	Totale	610

Il valore degli immobili della controllata è stato aumentato della differenza di 10 (da 110 a 120).

b) in caso di “cattivo affare”:

iscrizione in esplicita riduzione della “Riserva di consolidamento”, fino a concorrenza della stessa:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	80
Immobili	110	Riserva di consolidamento	-10
Totale	600	Totale	600

c) in previsione di futuri risultati economici favorevoli:

inserimento della differenza nella voce dell'attivo "Differenza da consolidamento" (Avviamento), da sottoporre ad ammortamento:

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	280
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	80
Immobili	110	Perdita	-2
Differenza da consolidamento	8		
Totale	608	Totale	608

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO			
Ammortamento avviamento	2
.....
.....	Perdita	2
Totale	Totale

Gli interessi degli azionisti di minoranza

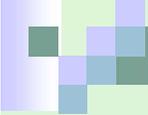
In presenza di partecipazioni non totalitarie, nel consolidamento integrale occorre **iscrivere gli interessi degli azionisti di minoranza delle controllate.**



Gli interessi degli azionisti di minoranza

Il comma 3 dell'art. 32 del D.Lgs. 127/91 prescrive che l'importo del capitale e delle riserve delle imprese controllate corrispondente a partecipazioni di terzi va iscritto in una voce del p.n. denominata **"Capitale e riserve di terzi"**.

Il comma 4 stabilisce che la parte del risultato economico consolidato corrispondente alle citate partecipazioni va allocata nella voce **"Utile (perdita) dell'esercizio di pertinenza di terzi."**



Gli interessi degli azionisti di minoranza

Il paragrafo 4.3 dell'All.4 prescrive che “Nel CE e nello SP di ciascun ente o gruppo intermedio che compone il gruppo, (...) è **identificata la quota di pertinenza di terzi del risultato economico d'esercizio, positivo o negativo, e la quota di pertinenza di terzi nel patrimonio netto, distinta da quella di pertinenza della capogruppo.**

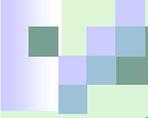
Le quote di pertinenza di terzi nel patrimonio netto consistono nel valore, alla data di acquisto, della partecipazione e nella quota di pertinenza di terzi delle variazioni del patrimonio netto avvenute dall'acquisizione”.

Esempio (X controlla Y al 70%):

STATO PATRIMONIALE X			
Cassa	50	Debiti	160
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	50
Partecipazione Y	140		
Totale	460	Totale	460

STATO PATRIMONIALE Y			
Cassa	20	Debiti	80
Crediti	60	Capitale sociale	160
Magazzino	90	Riserve	40
Immobili	130	Utile	20
Totale	300	Totale	300

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	240
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	130	Utile gruppo	14
		Capitale e riserve di terzi	60
		Utile di terzi	6
Totale	620	Totale	620



Successivamente al primo consolidamento...

...il patrimonio di spettanza delle minoranze si modifica per effetto delle quote di loro competenza del reddito d'esercizio (al netto dei dividendi distribuiti) e di altre variazioni del capitale netto.

Pertanto, proseguendo nell'esempio, si ipotizzi che l'anno dopo la società Y abbia:

- interamente mandato a riserve l'utile del 20X0;
- prodotto un utile pari a 10.

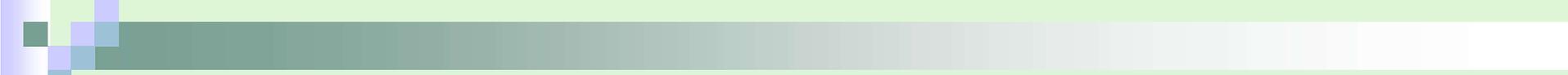
Esempio anno successivo:

STATO PATRIMONIALE X			
Cassa	50	Debiti	160
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	50
Partecipazione Y	140		
Totale	460	Totale	460

STATO PATRIMONIALE Y			
Cassa	30	Debiti	80
Crediti	60	Capitale sociale	160
Magazzino	90	Riserve	60
Immobili	130	Utile	10
Totale	310	Totale	310

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	80	Debiti	240
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	130	Utile gruppo portato a nuovo	14
		Utile gruppo	7
		Capitale e riserve di terzi	66
		Utile di terzi	3
Totale	630	Totale	630

L'utile di 20 del 20X0, destinato da Y a riserve, è stato ripartito nella misura di 6 in aumento del "Capitale e riserve di terzi" e di 14 ad incremento del p.n. di gruppo nella voce "Utile di gruppo portato a nuovo".



Cosa accade quando contemporaneamente...

..la partecipazione di controllo è iscritta nel bilancio della controllante ad un valore diverso da quello della corrispondente frazione del patrimonio netto contabile della controllata e...

... la partecipazione non è totalitaria?



In merito, la soluzione consiste nella...

...quantificazione di tale differenza (sia positiva che negativa) con riguardo alla sola partecipazione della controllante.

L'avviamento (o la differenza negativa) emerge dal confronto tra il costo di acquisizione della partecipazione e la corrispondente frazione di patrimonio netto della partecipata (comprensiva della valutazione a valori correnti delle singole attività e passività).

Esempio (X controlla Y al 70%):

STATO PATRIMONIALE X			
Cassa	50	Debiti	167
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	50
Partecipazione Y	147		
Totale	467	Totale	467

STATO PATRIMONIALE Y			
Cassa	20	Debiti	80
Crediti	60	Capitale sociale	160
Magazzino	90	Riserve	40
Immobili	130	Utile	20
Totale	300	Totale	300

STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	70	Debiti	247
Crediti	200	Capitale sociale	250
Magazzino	220	Riserve	50
Immobili	130	Utile gruppo	14
Differenza di consolid.	7	Capitale e riserve di terzi	60
		Utile di terzi	6
Totale	627	Totale	627

Il consolidamento proporzionale

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati secondo le modalità indicate nei paragrafi precedenti sono aggregati voce per voce, (...):

- per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli **enti strumentali e delle società controllate (cd. metodo integrale)**;
- **per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci degli enti strumentali e delle società partecipate (cd. metodo proporzionale).**

Il consolidamento proporzionale comporta che:

- ◆ le attività e le passività, così come i componenti positivi e negativi di reddito, della partecipata sono riportati pro-quota nel BC sulla base della interessenza posseduta;
- ◆ i valori derivanti da rapporti infragruppo sono eliminati in proporzione alla stessa percentuale;
- ◆ la partecipazione viene elisa in contropartita della corrispondente frazione di p.n.;
- ◆ non sono rappresentate le quote di patrimonio di pertinenza di terzi.

Esempio: K controllata congiuntamente da A (40%) e B (40%)

STATO PATRIMONIALE A			
Cassa	50	Debiti	200
Crediti	140	Capitale sociale	250
Magazzino	130	Riserve	50
Partecipazione K	200	Utile	20
Totale	520	Totale	520

CONTO ECONOMICO A			
Costi	300	Ricavi	320
Utile	20		
Totale	320	Totale	320

STATO PATRIMONIALE K			
Cassa	40	Debiti	200
Crediti	220	Capitale netto	500
Magazzino	190		
Immobili	250		
Totale	700	Totale	700

CONTO ECONOMICO K			
Costi	1000	Ricavi	1000
Totale	1000	Totale	1000



STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO			
Cassa	66	Debiti	280
Crediti	228	Capitale sociale	250
Magazzino	206	Riserve	50
Immobili	100	Utile	20
Totale	600	Totale	600

CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO			
Costi	700	Ricavi	720
Utile	20		
Totale	720	Totale	720

Adozione di comuni schemi di bilancio con:

- enti ed organismi strumentali
- società controllate e partecipate
- altri organismi controllati



Allegato n. 11 - Conto economico e Stato patrimoniale consolidato



Le funzioni di controllo e
vigilanza dell'OdR: la
relazione sulla proposta di
deliberazione consiliare e
sullo schema di BC



Le funzioni di controllo e vigilanza dell'OdR sulle partecipate

1. Art. 239 TUEL



Norme sulla legittima detenibilità delle partecipazioni in società di capitali

2. Art. 147 quater TUEL



Strumenti per il controllo

3. Art. 147 quinquies TUEL

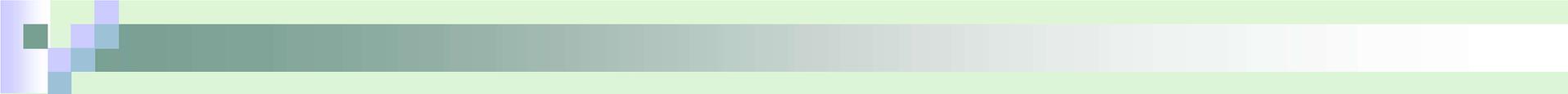


Verifica degli equilibri di bilancio dell'ente locale "in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni"

TUEL Art. 239

Funzioni dell'organo di revisione

1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:
 - a) (omissis);
 - b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di: (...)
 - 3) modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;(…).
 - d-bis) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'art. 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo;



TUEL Art. 147 quater

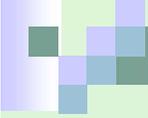
(Controlli sulle società partecipate non quotate)

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.

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.

TUEL Art. 147 quater (segue)

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.



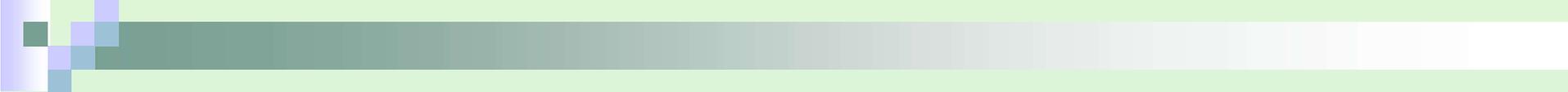
TUEL Art. 147 quinquies

Controllo sugli equilibri finanziari

1. Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e **mediante la vigilanza dell'organo di revisione**, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.

(...)

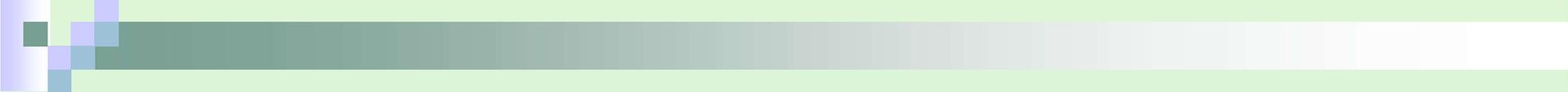
3. Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.



Il processo di formazione del BC e le attività di controllo dell'OdR

Approvazione con delibera di Giunta di due distinti elenchi concernenti:

- gli enti, le aziende e le società che compongono il GAP, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un GAP o di imprese;
- gli enti, le aziende e le società componenti del gruppo da comprendere nel perimetro (**area**) di consolidamento ai fini della predisposizione del BC.



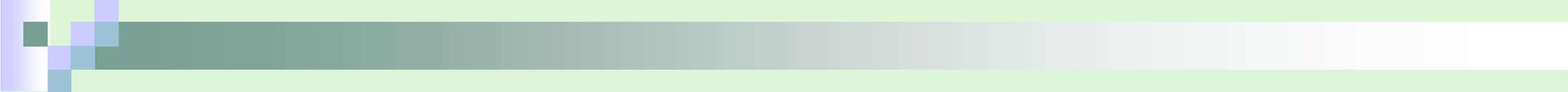
Il processo di formazione del BC e le attività di controllo dell'OdR

Una volta definita l'area di consolidamento, gli uffici delle amministrazioni sono tenuti a mettere in atto tutte le attività ed i processi prodromici alla predisposizione del BC.

Gli schemi di BC, NI compresa, elaborati dal Responsabile del servizio finanziario, vengono approvati dalla Giunta e trasmessi all'Organo di revisione.

Il processo di formazione del BC e le attività di controllo dell'OdR

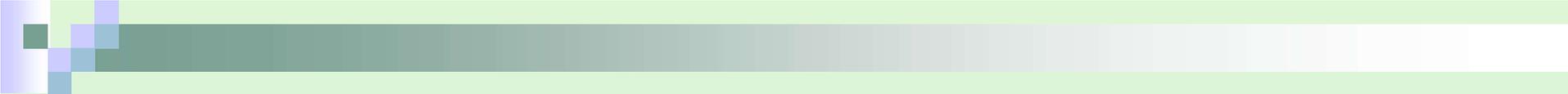
Ai sensi dell'articolo 239, comma 1, lettera d-bis) del TUEL l'OdR è tenuto a **formulare un proprio parere in sede di relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del BC e sullo schema di BC**, entro il termine previsto dal regolamento di contabilità, comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo.



Il processo di formazione del BC e le attività di controllo dell'OdR

L'OdR deve verificare:

- la corretta applicazione dei metodi di consolidamento previsti dal Principio contabile All. 4;
- l'adozione degli schemi di BC;
- la correttezza dei valori ivi indicati;
- se le informazioni indicate nella NI rispettano appieno il contenuto minimo previsto dal punto 5 del Principio contabile All. 4.

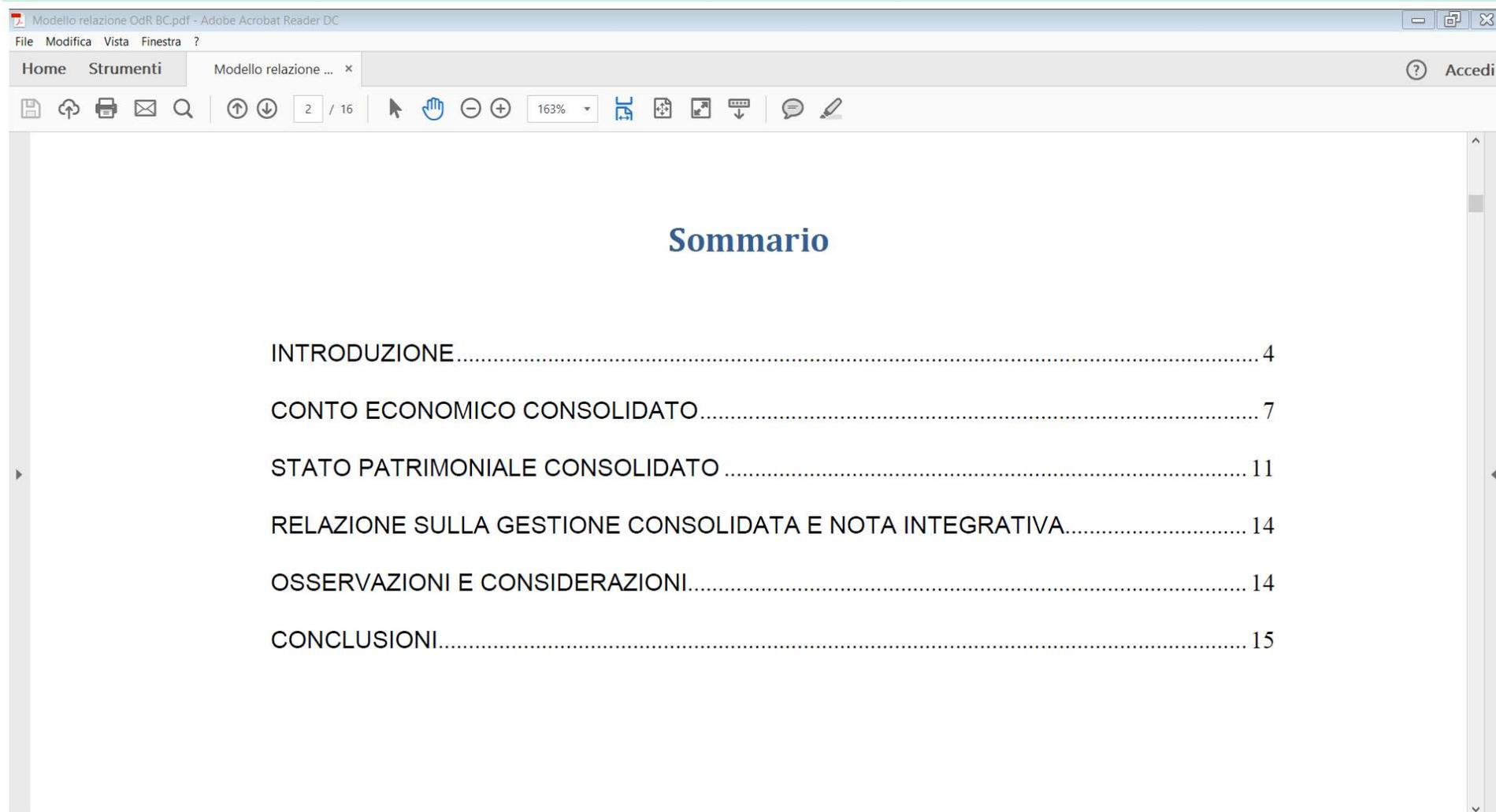


Il processo di formazione del BC e le attività di controllo dell'OdR

L'OdR deve in particolare porre
l'attenzione su:

- partite debitorie e creditorie della AP con gli enti e le società incluse nell'area di consolidamento e il **corretto trattamento delle operazioni infragruppo** in genere;
- il **corretto trattamento delle differenze di consolidamento.**

Una base per la relazione



The screenshot shows the Adobe Acrobat Reader DC interface. The title bar reads 'Modello relazione OdR BC.pdf - Adobe Acrobat Reader DC'. The menu bar includes 'File', 'Modifica', 'Vista', and 'Finestra'. The toolbar shows various navigation and editing tools. The main content area displays a table of contents for a document.

Sommario	
INTRODUZIONE.....	4
CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO.....	7
STATO PATRIMONIALE CONSOLIDATO	11
RELAZIONE SULLA GESTIONE CONSOLIDATA E NOTA INTEGRATIVA.....	14
OSSERVAZIONI E CONSIDERAZIONI.....	14
CONCLUSIONI.....	15

Verbale ODR

Modello relazione OdR BC.pdf - Adobe Acrobat Reader DC

File Modifica Vista Finestra ?

Home Strumenti Modello relazione ... x

Accedi

3 / 16 125%

RELAZIONE SUL BILANCIO CONSOLIDATO 2016

L'Organo di Revisione esaminato lo schema di bilancio consolidato 2016, composto da Conto Economico, Stato Patrimoniale, Relazione sulla gestione consolidata comprensiva della Nota Integrativa;

Visto:

- il D.Lgs. n.267/2000 ed in particolare l'art. 233-bis "*Il Bilancio consolidato*" e l'art. 239, comma 1, lett. d-bis;
- il D.Lgs. n. 118/2011, come modificato dal D.Lgs. n. 126/2014;
- i principi contabili applicati ed in particolare l'allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011 "*Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato*";

all'unanimità

Approva

l'allegata relazione sulla proposta di deliberazione consiliare n. -- del --/--/2017 relativa al bilancio consolidato 2016 e sullo schema di bilancio consolidato per l'esercizio finanziario 2016 del Comune di _____ che forma parte integrante e sostanziale del presente verbale.

L'Organo di Revisione

Introduzione

3C.pdf - Adobe Acrobat Reader DC

estra ?

Modello relazione ... x



Premesso

- che con deliberazione consiliare n. -- del --/--/2017 è stato approvato il rendiconto della gestione per l'esercizio 2016;
- che questo Organo con relazione approvata con verbale n. - del --/--/2017 ha espresso parere al rendiconto della gestione per l'esercizio 2016 (eventuale specificando e/o raccomandando _____);

Visto:

- la deliberazione di Giunta Comunale n. --- del --/--/2017 di approvazione dello schema di bilancio consolidato 2016;
- la proposta di deliberazione consiliare n. -- del --/--/2017 e lo schema del bilancio consolidato per l'esercizio 2016 completo di:
 - a) Conto Economico;
 - b) Stato Patrimoniale;
 - c) Relazione sulla gestione consolidata comprensiva della Nota Integrativa;

Premesso che:

- la formazione del bilancio consolidato è guidata dal Principio contabile applicato di cui all'allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011;
- il punto 6) del sopra richiamato principio contabile dispone testualmente *"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)"*;
- a decorrere dall'esercizio 2016 la redazione del bilancio consolidato è obbligatoria per gli enti che hanno esercitato la facoltà di rinviare la contabilità economico-patrimoniale al 2016, ad eccezione per gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, che sono tenuti alla predisposizione di tale documento a decorrere dall'esercizio 2018, con riferimento all'esercizio 2017;
- il Comune di _____ con deliberazione n. - del --/--/---- ha esercitato la facoltà di rinviare la contabilità economico-patrimoniale e la redazione del bilancio consolidato all'esercizio 2016;
- con deliberazione di Giunta Comunale n. --- del --/--/----, l'ente ha approvato l'elenco dei soggetti che compongono il perimetro del consolidamento (GAP) e

l'elenco dei soggetti componenti il GAP (indicati anche nel DUP) compresi nel bilancio consolidato;

- che l'ente con appositi atti ha comunicato agli organismo, alle aziende e alle società l'inclusione delle stesse nel perimetro del proprio bilancio consolidato, ha trasmesso a ciascuno di tali enti l'elenco degli enti compresi nel consolidato ed ha preventivamente impartito le direttive necessarie al fine di rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato;
- l'area di consolidamento è stata individuata analizzando le fattispecie rilevanti previste dal "Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato", allegato al D.Lgs. n. 118/2011 come di seguito riportate:
 - organismi strumentali;
 - enti strumentali controllati;
 - enti strumentali partecipati;
 - società controllate;
 - società partecipate;
- sulla base dei dati esposti nel Conto Economico e nello Stato Patrimoniale 2016 del Comune di _____, si è provveduto ad individuare la cosiddetta "**soglia di rilevanza**" da confrontare con i parametri societari indicati alla lett. a) del punto 3.1) del principio contabile sul consolidamento;
- le soglie di rilevanza dei tre parametri, come desunti dal Conto Economico e dallo Stato Patrimoniale del Comune, risultano le seguenti:

	Totale attivo	Patrimonio Netto	Ricavi caratteristici
Comune di _____ - anno 201-			
SOGLIA DI RILEVANZA (10%)			

- risultano pertanto incluse nell'area di consolidamento del "**Gruppo amministrazione pubblica del Comune di _____**" le seguenti partecipazioni:

- organismi strumentali:
- _____ - quota di partecipazione ---%;
 - _____ - quota di partecipazione ---%;
 - _____ - quota di partecipazione ---%;
- enti strumentali controllati:
- _____ - quota di partecipazione ---%;



_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

enti strumentali partecipati:

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

società controllate:

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

società partecipate:

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

- risultano escluse dall'area di consolidamento del "**Gruppo amministrazione pubblica del Comune di _____**", le seguenti partecipazioni, così come meglio esplicitato nella deliberazione di Giunta n. --/---:

società partecipate:

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

enti strumentali partecipati:

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

_____ - quota di partecipazione ---%;

etc:

PRESENTA

i risultati dell'analisi svolta e le attestazioni sul Bilancio Consolidato 2016.



CONTO ECONOMICO CONSOLIDATO

Il Bilancio Consolidato 2016 nel suo complesso offre una rappresentazione veritiera e corretta della consistenza patrimoniale e finanziaria del **“gruppo amministrazione pubblica del Comune di _____”**.

La Relazione sulla gestione consolidata comprensiva della Nota Integrativa indica, complessivamente, il percorso seguito per identificare tra gli **enti _____** e le **società _____** quelli significativi, escludendo, come indicato dal principio contabile applicato di cui all'allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011, quelli che si presentavano irrilevanti, cioè con valori patrimoniali, finanziari ed economici inferiori al 10% rispetto a quelli del Comune di _____.

Per gli organismi compresi nel perimetro del consolidamento l'aggregazione dei valori contabili è stata operata con il metodo **proporzionale/integrale** ovvero (se proporzionale) in base alla quota di partecipazione con riferimento al bilancio delle società partecipate.

Nella seguente tabella sono riportati il risultato d'esercizio ed i principali aggregati del Conto economico consolidato, evidenziando le variazioni rispetto al precedente esercizio:

- nella colonna (A) i dati economici consolidati esercizio 2016;
- nella colonna (B) i dati economici consolidati esercizio 2015;
- nella colonna (C) la differenza tra la colonna (A) e la colonna (B).



CONTO ECONOMICO				
	Voce di Bilancio	Conto economico consolidato 2016 (A)	Conto economico consolidato 2015 (*) (B)	Differenza (A-B)
A	<i>componenti positivi della gestione</i>			0,00
B	<i>componenti negativi della gestione</i>			0,00
	Risultato della gestione	0,00	0,00	0,00
C	<i>Proventi ed oneri finanziari</i>			
	<i>proventi finanziari</i>			0,00
	<i>oneri finanziari</i>			0,00
D	<i>Rettifica di valore attività finanziarie</i>			
	<i>Rivalutazioni</i>			0,00
	<i>Svalutazioni</i>			0,00
	Risultato della gestione operativa	0,00	0,00	0,00
E	<i>proventi straordinari</i>			0,00
E	<i>oneri straordinari</i>			0,00
	Risultato prima delle imposte	0,00	0,00	0,00
	<i>Imposte</i>			0,00
**	Risultato d'esercizio comprensivo della quota di terzi	0,00	0,00	0,00
**	Risultato d'esercizio di pertinenza di terzi			0,00
**	Risultato d'esercizio di competenza della capogruppo	0,00	0,00	0,00

**CONTO ECONOMICO**

	Voce di Bilancio	Bilancio consolidato 2016 (A)	Bilancio Comune di	Differenza (A-B)
			– 2016 (B)	
A	<i>componenti positivi della gestione</i>			0,00
B	<i>componenti negativi della gestione</i>			0,00
	Risultato della gestione	0,00	0,00	0,00
C	<i>Proventi ed oneri finanziari</i>			
	<i>proventi finanziari</i>			0,00
	<i>oneri finanziari</i>			0,00
D	<i>Rettifica di valore attività finanziarie</i>			0,00
	<i>Rivalutazioni</i>			0,00
	<i>Svalutazioni</i>			0,00
	Risultato della gestione operativa	0,00	0,00	0,00
E	<i>proventi straordinari</i>			0,00
E	<i>oneri straordinari</i>			0,00
	Risultato prima delle imposte	0,00	0,00	0,00
	Imposte	-		0,00
*	Risultato d'esercizio comprensivo della quota di terzi	0,00	0,00	0,00

Stato patrimoniale consolidato

ie OdR BC.pdf - Adobe Acrobat Reader DC

sta Finestra ?

amenti

Modello relazione ... x



<i>Attivo</i>	Stato Patrimoniale consolidato 2016 (A)	Stato Patrimoniale consolidato 2015 (B)	Differenza (C = A-B)
Immobilizzazioni immateriali			0,00
Immobilizzazioni materiali			0,00
Immobilizzazioni finanziarie			0,00
Totale immobilizzazioni	0,00	0,00	0,00
Rimanenze			0,00
Crediti			0,00
Altre attività finanziarie			0,00
Disponibilità liquide			0,00
Totale attivo circolante	0,00	0,00	0,00
Ratei e risconti			0,00
Totale dell'attivo	0,00	0,00	0,00
<i>Passivo</i>			
Patrimonio netto			0,00
Fondo rischi e oneri			0,00
Trattamento di fine rapporto			0,00
Debiti			0,00
Ratei, risconti e contributi agli investimenti			0,00
Totale del passivo	0,00	0,00	0,00
Conti d'ordine	0,00	0,00	0,00

PATRIMONIO NETTO	2016	2015 (*)
Fondo di dotazione		
Riserve da capitale		
Riserve da permessi di costruire		
Risultati economici positivo o negativi esercizi precedenti		
Risultato economico dell'esercizio		
Totale patrimonio netto capogruppo	-	-
Fondo di dotazione e riserve di pertinenza di terzi		
Risultato economico esercizio di pertinenza di terzi		
Patrimonio netto di pertinenza di terzi	-	-
Totale Patrimonio Netto	-	-

Fondi per rischi e oneri

I fondi per rischi e oneri ammontano a euro _____ e si riferiscono a:

Fondo per contenzioso in essere	-
Fondo personale in quiescenza	-
altri	-
Totale fondi rischi	-

Fondo trattamento fine rapporto

Tale fondo si riferisce alle realtà consolidate in quanto il Comune non accantona somme a tale titolo.

RELAZIONE SULLA GESTIONE CONSOLIDATA E NOTA INTEGRATIVA

La relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrative illustra:

- i riferimenti normativi ed il procedimento seguito nella redazione del Bilancio Consolidato;
- la composizione del Gruppo ***amministrazione pubblica del*** Comune di _____;
- i criteri di valutazione applicati alle vari voci di bilancio;
- la composizione delle singole voci di bilancio, individuando per le più rilevanti il contributo di ciascun soggetto compreso nell'area di consolidamento;
- le aliquote di ammortamento dei beni materiali ed immateriali applicati in relazione alla specifica tipologia di attività alla quale i beni sono destinati;
(*eventuale*)
- il conto economico riclassificato, con la determinazione dei margini della gestione operativa.

OSSERVAZIONI E CONSIDERAZIONI

L'Organo di Revisione, per quanto fin qui argomentato rileva che:

- il bilancio consolidato 2016 del Comune di _____ è stato redatto secondo gli schemi previsti dall'allegato n. 11 al D.Lgs. n. 118/2011 e la Relazione sulla gestione consolidata comprensiva della Nota Integrativa contiene le informazioni richieste dalla legge;



- l'area di consolidamento risulta correttamente determinata;
- la procedura di consolidamento risulta complessivamente conforme al principio contabile applicato di cui all'allegato n. 4/4 al D.Lgs. n.118/2011, ai principi contabili generali civilistici ed a quelli emanati dall'Organismo Nazionale di Contabilità (OIC);
- il bilancio consolidato 2016 del Comune di _____ rappresenta in modo veritiero e corretto la reale consistenza economica, patrimoniale e finanziaria dell'intero Gruppo Amministrazione Pubblica.

CONCLUSIONI

L'Organo di Revisione, per quanto esposto ed illustrato nella presente relazione, ai sensi dell'articolo 239, comma 1 lett. d-bis) del D.Lgs. n. 267/2000 esprime parere favorevole all'approvazione del bilancio consolidato 2016 del Gruppo **amministrazione pubblica del** Comune di _____;

Oppure:

Sulla base dei rilievi evidenziati relativi a _____, non si esprime parere favorevole per l'approvazione del bilancio consolidato dell'esercizio 2016 e si invita l'organo consiliare ad adottare i provvedimenti di competenza.

Si esprime parere favorevole per l'approvazione bilancio consolidato dell'esercizio 2016 nell'intesa che per le riserve espresse al punto _____ si provveda entro il termine del _____ a rettificare il bilancio, /a completare o integrare la seguente documentazione:

_____.

Grazie per
l'attenzione!

