

Allegato C “Linee guida e direttive per il consolidamento”

Direttive linee per l’acquisizione delle informazioni economiche, patrimoniali e finanziarie degli enti, aziende e società oggetto di consolidamento

Il bilancio consolidato del **Gruppo di un’amministrazione pubblica** è:

- predisposto in attuazione degli articoli 11 bis – 11 quinquies del D. Lgs. 118/2011 e di quanto previsto dal principio Allegato 4/4;
- composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati (Relazione sulla gestione e nota integrativa);
- 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 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento.

I bilanci di esercizio e la documentazione integrativa sono trasmessi alla capogruppo entro il 30 aprile dell’esercizio successivo (o entro il 30/06 nel caso la società decida di avvalersi del maggior termine di 180 gg previsto dall’art. 2364 del codice civile), salvo eventuali posticipi e rinvii che dovessero assunti dalla società nel rispetto norme delle riferimento. Le operazioni infragruppo tra ciascuna delle società comprese nell’area di consolidamento devono essere trasmesse **entro il 30 aprile dell’anno successivo** a quello di riferimento. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il progetto di bilancio predisposto ai fini dell’approvazione.

Se la data chiusura dell’esercizio di una società/organismo incluso nel perimetro di consolidamento non risultasse coerente con la data di riferimento del bilancio consolidato è necessario provvedere alla predisposizione di un bilancio annuale intermedio che tenga conto della data di chiusura del bilancio consolidato.

In presenza di società holding resta a carico di quest’ultima la predisposizione del consolidato delle società inserite nel gruppo.

L’osservanza tali termini è particolarmente importante, in considerazione dei tempi tecnici necessari per l’effettuazione delle operazioni di consolidamento e per garantire il rispetto dei tempi previsti per il controllo e l’approvazione del bilancio consolidato.

Qualora alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non fossero ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il progetto di bilancio predisposto fini dell’approvazione.

I documenti da trasmettere comprendono:

- ✓ lo stato patrimoniale;

- ✓ il conto economico;
- ✓ le informazioni di dettaglio riguardanti le operazioni interne al gruppo (crediti, debiti, proventi e oneri, utili e perdite conseguenti ad operazioni effettuate tra le componenti del gruppo) e che devono essere contenute nella nota integrativa del bilancio consolidato.

1. Operazioni reciproche

Il bilancio consolidato, redatto dalla capogruppo (Comune Parma) deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo.

Pertanto, in sede di consolidamento, devono essere eliminate le operazioni e i saldi reciproci perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno gruppo operazioni infragruppo).

Le operazioni reciproche riguardano la dimensione economica (costi/ricavi), la dimensione patrimoniale (crediti/debiti) e gli interventi straordinari (acquisto/cessione di partecipazioni di componenti del gruppo, cessione di beni infragruppo).

La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze.

Al fine di ridurre i disallineamenti, è necessario che tutti i componenti del Gruppo si attivino nei confronti degli altri **tempestivamente e comunque prima della redazione dei rispettivi progetti di bilancio** per fornire i necessari dettagli e informazioni circa i saldi derivanti da operazioni reciproche.

Ciò al fine di giungere alla stesura dei rispettivi progetti di bilancio coerentemente con le scritture contabili effettuate dagli altri componenti del gruppo.

Deve pertanto pervenire, al Comune Parma, una lista delle operazioni reciproche tra componenti del gruppo medesimo **entro il 30 aprile dell'anno successivo** a quello di riferimento del bilancio (o entro il 30/06 nel caso la società decida di avvalersi del maggior termine di 180 gg previsto dall'art. 2364 del codice civile), **con indicazione della specifica classificazione di bilancio**.

2. Criteri di valutazione

La redazione del bilancio consolidato impone che a operazioni e fatti simili in circostanze analoghe, siano applicati principi contabili uniformi. Per quanto non specificatamente previsto nell'allegato 4/4 al D. Lgs. 118/2011 si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

Nei casi in cui i principi contabili applicati ai bilanci del Comune e degli enti consolidati, pur corretti, non siano uniformi tra loro, occorre un processo di armonizzazione a livello di bilanci d'esercizio delle singole componenti del Gruppo Ente Locale e, nei limiti in cui ciò non sia possibile, apportare le opportune rettifiche in sede di consolidamento.

Tenuto conto che, i bilanci degli enti strumentali e delle società del gruppo non sono tra loro omogenei a seguito dell'entrata in vigore del D. lgs. 139/2015, è necessario richiedere agli enti strumentali che adottano la sola contabilità economico patrimoniale e alle società del gruppo:

- a. le informazioni necessarie all'elaborazione del bilancio consolidato secondo i principi contabili e lo schema previsti dal D.lgs. 118/2011, se non presenti nella nota integrativa ¹;
- b. la riclassificazione dello stato patrimoniale e del conto economico secondo lo schema previsto dall'allegato 11 al D.lgs 118/2011.

È consentito derogare all'adozione di criteri uniformi di valutazione allorché la conservazione di criteri difformi sia più idonea a una rappresentazione veritiera e corretta; in tal caso l'informativa supplementare al bilancio consolidato deve evidenziare la difformità dei principi contabili utilizzati e i motivi della mancata uniformità.

In considerazione di quanto sopra, occorre esplicitare i criteri di valutazione adottati con le relative informazioni di dettaglio, al fine di poter predisporre tale informativa supplementare.

Circa le Immobilizzazioni:

- le immateriali devono essere iscritte al costo storico di acquisizione comprensivo di eventuali oneri accessori ed esposte al netto dei relativi ammortamenti. Di regola la durata massima dell'ammortamento è quella quinquennale prevista dal Codice Civile. Eventuali casi di scostamento devono essere opportunamente motivati.

¹ L'applicazione del D.lgs. 139/2015 rende i bilanci degli enti strumentali in contabilità economico patrimoniale e delle società del gruppo non omogenei con i bilanci della capogruppo e degli enti strumentali in contabilità finanziaria. In particolare: - nello stato patrimoniale scompaiono azioni proprie (portate a diminuzione del patrimonio netto), conti d'ordine e aggi e disaggi di emissione;

- i Costi di ricerca, sviluppo, pubblicità capitalizzati sono eliminati dalle immobilizzazioni;

- sono presenti specifiche voci per i derivati attivi e passivi e per le operazioni intrattenute con le imprese sottoposte al controllo delle controllanti oltre che nel patrimonio netto una riserva per le operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi;

- nel conto economico mancheranno gli oneri e i proventi straordinari e i componenti eccezionali sono spiegati nelle note al bilancio;

- si dà evidenza dei rapporti con le imprese sottoposte al controllo del controllante nella parte finanziaria del conto economico (classe D) attraverso gli oneri e i proventi che derivano dalla valutazione al fair value dei derivati;

- è presente una riserva di copertura nelle poste del patrimonio netto che rappresenta la riserva per la copertura del rischio di variazione dei flussi finanziari futuri;

- non sono presenti i conti d'ordine, le informazioni sugli impegni e i rischi sono commentati analiticamente nelle note al bilancio;

- il fair value è il criterio di base per la misurazione degli strumenti finanziari derivati e continua ad essere vietato per la misurazione delle altre attività e passività, a meno che sia consentito da una specifica legge di rivalutazione;

- l'avviamento si ammortizza in base alla vita utile. Nei rari casi in cui questa non è determinabile si ammortizza al massimo in dieci anni. È concessa una deroga per i saldi del bilancio 2015. Ripristino di valore dell'avviamento: viene espressamente precisato il divieto di ripristino delle svalutazioni dell'avviamento;

- i costi di sviluppo: si ammortizzano in base alla vita utile. Nei rari casi in cui questa non è determinabile si ammortizzano al massimo in cinque anni;

- è abrogato il criterio di valutazione costante per le attrezzature industriali commerciali costantemente rinnovate e per le rimanenze.

- le materiali: devono essere iscritte al costo di acquisto o di costruzione comprensivo di eventuali oneri accessori di diretta imputazione, al netto dei corrispondenti fondi ammortamento. Qualora fossero presenti rivalutazioni, le stesse dovranno essere appositamente dettagliate.
- le finanziarie: devono essere iscritte sulla base del criterio del costo di acquisto, rettificato alle perdite di valore che, alla data di chiusura dell'esercizio, si ritengano durevoli.

Le partecipazioni in imprese controllate e partecipate sono valutate in base al "metodo del patrimonio netto". Per ogni categoria di immobilizzazione deve essere esplicitato in Nota Integrativa il costo storico e il valore al 31/12/2022 (valore iniziale), le movimentazioni dell'esercizio (commentate) e il valore al 31/12/2023 (valore finale).

Per i cespiti aziendali, le categorie e le aliquote di ammortamento applicate dovranno essere quelle indicate nell'allegato 4/3 del D.Lgs.118/2011 al p.to 4.18, come da allegato, parte integrante delle presente deliberazione;

2.1. Debiti/crediti con durata superiore a 5 anni

In considerazione di quanto previsto dall'Allegato 4/4 al D. Lgs. 118/2011, la nota integrativa al bilancio consolidato evidenzia, 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 perimetro di consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie.

Occorre pertanto che le note integrative dei componenti del gruppo Comune di Parma riportino il dettaglio delle voci di debito/credito dettagliate come sopra.

È inoltre utile, per facilitare le operazioni di controllo contabile, inviare al Comune di Parma la scheda contabile (mastro) cliente/fornitore con evidenza del dettaglio dei movimenti contabili che hanno alimentato il conto e il saldo finale dello stesso.

2.2. Indicazione separata dei ricavi/costi e crediti/debiti attribuibili al Comune di Parma e alle Società/Enti del Gruppo

Al fine di rappresentare il fenomeno delle esternalizzazioni, è necessario che ciascun componente del Gruppo indichi in nota integrativa l'ammontare dei ricavi da tariffa/contratto attribuibili al Comune di Parma per ciascun servizio espletato.

E' necessario inoltre individuare separatamente i ricavi/costi riferiti ad altre società/enti appartenenti al Gruppo, rendendo fin da subito disponibile al Comune di Parma e agli altri componenti del Gruppo, il dettaglio delle fatture/bollette emesse, nonché la specifica indicazione delle fatture/bollette pagate e da pagare a completa quadratura delle posizioni iscritte nei rispettivi documenti contabili di ciascuna società/ente del Gruppo.

2.3. Consistenza delle voci dell'attivo e del passivo

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi le ragioni delle variazioni più significative intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente.

In particolare dovranno essere forniti i dettagli di bilancio delle operazioni dei beni in leasing, deve essere indicato il criterio di contabilizzazione ossia metodo patrimoniale o finanziario, nonché le informazioni relative al valore complessivo dei beni in locazione finanziaria, al valore attuale delle rate non scadute (valore residuo del debito finanziario a fine esercizio), ai risconti attivi per beni in leasing contabilizzati, agli ammortamenti di competenza dell'esercizio per i beni in leasing, agli interessi ed oneri finanziari di competenza dell'esercizio per i beni in locazione finanziaria e ai canoni di leasing contabilizzati nel corso dell'esercizio.

2.4. Ratei e risconti e altri accantonamenti

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo.

2.5. Compensi Amministratori e Sindaci

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi, 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.

2.6. Spesa per il personale

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi in nota integrativa la spesa del personale utilizzata a qualsiasi titolo e con qualsivoglia tipologia contrattuale.

2.7. Interessi e altri Oneri finanziari

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi in nota integrativa, in maniera analitica, la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento.

2.8. Proventi e Oneri straordinari

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi in nota integrativa, in maniera analitica, la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo.

2.9. Strumenti finanziari derivati

È necessario che ciascun componente del gruppo indichi in nota integrativa, in maniera analitica, per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura.